

ВІДГУК

офіційного опонента доктора юридичних наук, професора Тимчишина Андрія Михайловича 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 галузі знань зі спеціальності 081 Право

Вивчення тексту поданої на захист дисертації та наукових праць її автора – Гончаренка Артема Вадимовича, опублікованих за темою дисертації, дає підстави зробити такі висновки.

Ступінь актуальності обраної теми

Сучасна податкова система є одним із ключових механізмів забезпечення фінансової спроможності держави, а повнота та своєчасність надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів безпосередньо впливають на виконання нею економічних, соціальних, безпекових та оборонних функцій. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у цьому контексті становить не лише порушення встановленого порядку оподаткування, а й загрозу економічній та фінансовій безпеці держави, оскільки спричиняє втрати бюджетних надходжень, посилює тінізацію економіки, порушує умови добросовісної конкуренції та негативно впливає на рівень податкової дисципліни.

Особливої значущості ця проблема набуває в Україні в умовах воєнного стану, коли стабільність бюджетних надходжень безпосередньо пов'язана із забезпеченням обороноздатності держави, виконанням соціальних зобов'язань та фінансуванням відновлення. Водночас цифровізація економіки, розвиток електронної комерції, використання віртуальних активів, складних корпоративних структур і транскордонних фінансових операцій зумовлюють трансформацію способів ухилення від оподаткування та ускладнюють їх своєчасне виявлення.

За таких умов особливого значення набуває комплексне дослідження стану, структури та динаміки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), рівня його латентності, кримінологічних характеристик осіб, які вчиняють відповідні правопорушення, а також економічних, правових, організаційно-управлінських і соціально-психологічних детермінант. Встановлення закономірностей їх взаємодії є необхідною передумовою розроблення ефективної системи запобігання податковій злочинності.

Додаткової актуальності дослідженню надає його порівняльно-правова спрямованість. Транснаціональний характер сучасних фінансових операцій,

розвиток міжнародного обміну податковою інформацією та євроінтеграційний курс України зумовлюють необхідність вивчення зарубіжних моделей запобігання ухиленню від оподаткування та міжнародних стандартів у цій сфері з метою визначення можливостей їх адаптації до національної правової системи.

Отже, актуальність теми зумовлена необхідністю комплексного кримінологічного осмислення сучасних проявів і детермінант ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), оцінювання ефективності існуючих механізмів його запобігання та обґрунтування напрямів їх удосконалення з урахуванням зарубіжного досвіду, міжнародних стандартів, цифровізації економіки, євроінтеграційних процесів та умов воєнного стану.

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача

Науковий рівень дисертаційного дослідження та наукових публікацій А.В. Гончаренка відповідає вимогам, що висуваються до робіт на здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 Право.

Обраний напрям дослідження ґрунтується на положеннях рішення Ради національної безпеки і оборони України «Про Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року», введеного в дію Указом Президента України від 11 серпня 2021 року № 347/2021, Стратегії національної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 14 вересня 2020 року № 392/2020; Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 року №179, Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2026-2030 роки та затвердження операційного плану заходів з її реалізації, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25 лютого 2026 року № 217-р, Національної стратегії у сфері прав людини на 2021–2023 роки, затвердженої Указом Президента України від 24 березня 2021 року № 119/2021), Плану цифрового розвитку ДПС України до 2030 року, введеним в дію наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2024 року № 660, Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023-2027 роки, затвердженого Указ Президента України від 11 травня 2023 року № 273/2023), Плану законодавчого забезпечення реформ в Україні, схваленого Постановою Верховної Ради України від 4 червня 2015 р. № 509-VIII.

Основні наукові положення та результати дисертаційного дослідження висвітлено у 5 публікаціях, серед яких: 3 статті у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, 2 тез доповідей на науково-практичних конференціях. Вони відображають наукову новизну обраної А.В. Гончаренком теми.

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

Наукова новизна роботи полягає у здійсненні автором наукового аналізу комплексу теоретичних і практичних питань порівняльно-правового аналізу запобігання ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). У дисертації висвітлено теоретико-правові та кримінологічні засади дослідження ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), розкрито його кримінально-правову характеристику, проаналізовано стан, структуру та динаміку відповідної злочинності, охарактеризовано осіб, які вчиняють такі кримінальні правопорушення, а також визначено основні причини та умови їх вчинення. Досліджено національну систему запобігання ухиленню від оподаткування, узагальнено зарубіжний досвід та міжнародні стандарти у цій сфері, визначено можливості їх адаптації й імплементації в Україні та сформульовано пропозиції щодо вдосконалення законодавства і практики запобігання податковій злочинності.

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

Новизна дисертації виявляється як у самому підході до досліджуваних проблем, так і у запропонованому способі розв'язання конкретних питань теми.

Характеризуючи наукову новизну дослідження слід зазначити, що дисертація є ґрунтовним дослідженням, присвяченим стану, проблемам реалізації та перспективам вдосконалення системи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що виконане на основі чинних норм законодавства та актуальної правозастосовної практики.

З урахуванням проблемних питань, висвітлених у дисертації, задля підвищення ефективності запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) запропоновано удосконалити положення ст. 212 КК України шляхом узгодження її термінології з положеннями Податкового кодексу України, конкретизації моменту виникнення податкового обов'язку та критеріїв відмежування кримінально караного ухилення від інших податкових правопорушень; переглянути підходи до визначення кваліфікуючих ознак відповідного кримінального правопорушення з урахуванням сучасних фінансових, транскордонних та цифрових способів його вчинення.

Окремий комплекс пропозицій спрямовано на вдосконалення кримінологічного запобігання податковій злочинності, зокрема шляхом розвитку цифрового податкового адміністрування, запровадження ризик-орієнтованого контролю, використання технологій Big Data та штучного інтелекту для виявлення ризикових операцій і платників, підвищення рівня податкової культури та стимулювання добровільного дотримання податкового законодавства.

Важливе практичне значення мають пропозиції щодо посилення міжнародної складової запобігання ухиленню від оподаткування, розширення автоматичного обміну податковою інформацією, адаптації міжнародних стандартів OECD, BEPS, CRS та релевантних положень FATF до національної

правової системи, а також використання позитивного зарубіжного досвіду з урахуванням особливостей функціонування податкової системи України в умовах воєнного стану.

Загалом ступінь наукової новизни дисертаційного дослідження, обґрунтованість наведених у ньому положень, висновків та рекомендацій відповідає вимогам до наукових досліджень на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

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

Сформульовані положення дисертації А.В. Гончаренка є обґрунтованими, а висновки і рекомендації є самостійними логічними й закономірними. Зміст дисертаційної роботи охоплює всі ключові аспекти задекларованої теми дослідження. Достатній рівень обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх вірогідність насамперед забезпечені:

- професійним вирішенням здобувачем низки наукових завдань, що сприяло реалізації поставленої мети дослідження, та адекватністю структурно-логічної схеми дослідження визначеній меті: кожен наступний розділ чи підрозділ органічно пов'язаний з попереднім і доповнює його;

- використанням широкої джерельної бази за темою дисертації і достатнім масивом статистичних і аналітичних даних (список використаної літератури включає 194 джерела);

- відповідністю предметної спрямованості дисертаційного дослідження спеціальності 081 «Право»;

- достатньою кількістю напрямів з апробації отриманих результатів на науково-практичних конференціях.

Належний ступень наукової обґрунтованості результатів дослідження забезпечено завдяки успішному розв'язанню поставлених наукових завдань та правильному оволодінню здобувачем методології наукової діяльності. Йдеться про використання здобувачем системи загальнонаукових та спеціально-юридичних методів пізнання, застосування яких дозволило отримати достовірні й об'єктивні результати дослідження.

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності

При дослідженні проблематики порівняльного аналізу кримінологічної характеристики та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) автором використовувалися як загальнонаукові методи пізнання, так і спеціальні методи пізнання. Загальнонаукові методи пізнання сприяли створенню цілісного уявлення про досліджуване явище.

Діалектичний метод використано як загальнометодологічну основу дослідження, що дозволило розглянути ухилення від сплати податків не як статичне правове явище, а в його розвитку та трансформації під впливом економічних, соціальних, правових, технологічних і міжнародних чинників. За

допомогою цього методу простежено взаємозв'язок між змінами у сфері оподаткування, цифровізацією економічних відносин, появою нових способів приховування доходів та відповідною трансформацією механізмів запобігання податковій злочинності. Його застосування також сприяло встановленню взаємозалежності між детермінантами ухилення від оподаткування та заходами загальносоціального і спеціально-кримінологічного запобігання. Методи аналізу та синтезу забезпечили опрацювання значного масиву наукових підходів і нормативного матеріалу. Аналіз використано для виокремлення окремих складових досліджуваної проблематики: ознак кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, способів ухилення від оподаткування, кримінологічних характеристик осіб, які його вчиняють, а також економічних, правових, організаційно-управлінських і соціально-психологічних детермінант. Синтез отриманих результатів дав змогу сформулювати цілісне уявлення про механізм податкової протиправної поведінки, систематизувати її кримінологічні характеристики та визначити взаємопов'язані напрями запобігання.

Методи індукції та дедукції застосовано для забезпечення логічного переходу між емпіричним і теоретичним рівнями дослідження. Індуктивний метод дозволив на основі аналізу статистичних показників, матеріалів правозастосовної практики та окремих проявів ухилення від оподаткування встановити загальні тенденції й кримінологічні закономірності цього виду злочинності. Дедуктивний метод, своєю чергою, використано для конкретизації загальнотеоретичних положень у пропозиціях щодо вдосконалення ст. 212 КК України, системи запобігання податковій злочинності та механізмів імплементації зарубіжного досвіду.

Формально-юридичний метод мав важливе значення для дослідження нормативної основи запобігання ухиленню від сплати податків. Його застосування забезпечило аналіз положень Конституції України, Кримінального кодексу України та Податкового кодексу України, інших нормативно-правових актів і міжнародних документів. За допомогою цього методу досліджено юридичний зміст ознак кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, виявлено проблеми узгодженості кримінально-правової та податкової термінології, а також сформульовано відповідні пропозиції щодо вдосконалення законодавства.

Порівняльно-правовий метод є одним із ключових з огляду на порівняльно-правову спрямованість роботи. Його використано для зіставлення національних і зарубіжних моделей запобігання ухиленню від оподаткування, визначення спільних та відмінних рис правового регулювання, організації податкового контролю й застосування превентивних механізмів. Застосування цього методу дозволило оцінити можливості адаптації зарубіжного досвіду до українських правових та інституційних умов, а також дослідити міжнародні стандарти OECD, BEPS, CRS та релевантні положення FATF.

Статистичний метод забезпечив кількісну характеристику досліджуваного виду кримінальної протиправності. На основі офіційних даних Офісу Генерального прокурора, Бюро економічної безпеки України та інших

державних органів проаналізовано стан і динаміку кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України, показники повідомлення про підозру, направлення обвинувальних актів до суду та інші кримінологічно значущі показники. Використання статистичного методу дало можливість виявити тенденції розвитку відповідного виду злочинності та співвіднести їх зі змінами соціально-економічних і правових умов. Документальний метод застосовано під час вивчення матеріалів кримінальних проваджень та інших документальних джерел правозастосовної практики. Його використання дозволило конкретизувати типові способи ухилення від сплати податків, особливості поведінки осіб, які вчиняють відповідні кримінальні правопорушення, а також проблемні аспекти застосування кримінального і податкового законодавства. Отримані за допомогою цього методу результати доповнили статистичні дані якісними характеристиками досліджуваного явища.

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні дані Офісу Генерального прокурора, Верховного Суду, інших судів загальної юрисдикції, Єдиного державного реєстру судових рішень, міжнародних організацій, а також зведені дані вивчення 93 матеріалів кримінальних проваджень щодо ст. 212 КК України та результати соціологічного опитування 94 слідчих, 63 прокурорів та 76 суддів у м. Київ, Житомирській, Київській, Дніпропетровській, Одеській, Вінницькій, Чернігівській, Рівненській областях.

Проведене дослідження дозволило автору вирішити низку теоретичних та практичних проблем кримінологічної характеристики та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження

Теоретичне значення одержаних результатів полягає у розвитку та поглибленні наукових положень щодо кримінологічної характеристики й запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), зокрема уточненні теоретичних уявлень про його кримінально-правову та кримінологічну природу, сучасні форми і способи вчинення, стан, структуру та динаміку, особливості осіб, які вчиняють відповідні кримінальні правопорушення, а також систему економічних, правових, організаційно-управлінських і соціально-психологічних детермінантів. Одержані результати розвивають наукові підходи до класифікації проявів податкової злочинності та формування комплексної системи її запобігання, а також поглиблюють теоретичні засади використання зарубіжного досвіду й міжнародних стандартів для вдосконалення національної моделі запобігання ухиленню від оподаткування.

Також результати дослідження можуть бути використані під час проведення різних форм занять зі здобувачами вищої освіти різноманітних форм навчання за дисциплінами «Кримінальне право» і «Кримінологія».

У законотворчій діяльності результати дослідження можуть бути використані під час підготовки змін до законодавства України у сфері запобігання ухиленню від оподаткування, зокрема для вдосконалення

кримінально-правового регулювання відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), забезпечення узгодженості положень кримінального та податкового законодавства та вдосконалення правових засад запобігання податковій злочинності.

У практичній діяльності сформульовані рекомендації можуть застосовуватися органами досудового розслідування, судами, адвокатами та іншими суб'єктами під час виявлення, правової оцінки та запобігання відповідним кримінальним правопорушенням. Практичне значення результатів підтверджується їх використанням у діяльності Адвокатського об'єднання «ЮС ФОРТІС» відповідно до довідки від 25 березня 2026 року № 25/03-12.

Дисертація загалом є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому

Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Структура дисертації побудована логічно і сприяє розкриттю теми дослідження, виконанню поставлених завдань. Дисертація оформлена відповідно до Вимог оформлення дисертацій, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 р. № 40.

Анотація дисертації відповідає встановленим вимогам та є узагальненим коротким викладом її основного змісту, в якій представлені основні результати дослідження із зазначенням наукової новизни та практичного значення, що дає повне уявлення про виконану здобувачем роботу.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача

Загалом позитивно оцінюючи теоретико-правову, наукову, практичну значущість дисертації Гончаренка Артема Вадимовича, її актуальність, наукову новизну, обґрунтованість та аргументованість її результатів, а також можливість використання пропозицій і рекомендацій дисертантки для подальшого розвитку й удосконалення кримінологічної характеристики й запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) слід наголосити, що окремі положення дисертації є дискусійними або ж недостатньо чітко сформульованими. Зазначене обумовлює необхідність висловлення таких зауважень:

1. Потребує додаткової аргументації співвідношення запропонованих автором двох класифікацій ухилення від сплати податків. У положеннях, заявлених як одержані вперше, наведено авторську класифікацію способів ухилення від сплати податків за характером впливу на об'єкт оподаткування, механізмом реалізації, рівнем організації та сферою господарської діяльності. Водночас серед удосконалених положень запропоновано значно ширшу кримінологічну класифікацію ухилення від сплати податків за механізмом

учинення, рівнем організації, територіальним охопленням, ступенем латентності, використанням цифрових технологій, предметом посягання та кримінологічним типом суб'єкта. Окремі критерії цих класифікацій фактично перетинаються, зокрема механізм учинення та рівень організації. У зв'язку з цим доцільно було б чіткіше визначити різні об'єкти класифікації, функціональне призначення кожної з них та співвідношення кримінально-правових і кримінологічних критеріїв, оскільки без такого розмежування частково втрачається самостійне наукове значення відповідних положень новизни.

2. Дискусійним видається віднесення формування дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів безпосередньо до змісту об'єкта кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України. Запропоноване автором визначення поєднує суспільні відносини щодо встановленого порядку оподаткування з результатом функціонування відповідного порядку – формуванням публічних фінансових ресурсів. Водночас у кримінально-правовій доктрині потребує розмежування власне об'єкт кримінально-правової охорони, предмет відповідних відносин та суспільно небезпечні наслідки посягання. Тому під час захисту доцільно додатково пояснити, чи розглядає автор формування дохідної частини бюджетів як самостійний структурний елемент безпосереднього об'єкта, його функціональну характеристику або як наслідок належного функціонування охоронюваних суспільних відносин. Від відповіді на це питання залежить теоретична завершеність запропонованої конструкції безпосереднього об'єкта.

3. Потребує більшої визначеності запропонована система запобігання ухиленню від сплати податків з погляду рівнів і суб'єктів її реалізації. У положеннях наукової новизни одночасно передбачено зниження тінізації економіки, підвищення ефективності податкового контролю, цифровізацію адміністрування, формування податкової культури, підвищення довіри до державних інституцій, ризик-орієнтований контроль, застосування Big Data і штучного інтелекту та мінімізацію корупційних ризиків. Зазначені заходи істотно відрізняються за своїм рівнем, правовою природою, суб'єктами та механізмами реалізації. Частина з них належить до загальносоціального запобігання, інша – до спеціально-кримінологічного, податково-контрольного або організаційно-технічного впливу. Тому робота виграла б від побудови чіткої ієрархічної моделі запобігання, у якій для кожної групи заходів було б визначено рівень реалізації, компетентного суб'єкта, об'єкт превентивного впливу та очікуваний результат. Це зробило б запропоновану систему не лише концептуально цілісною, а й придатнішою для практичного впровадження.

4. Недостатньо розкритим у положеннях наукової новизни залишається питання латентності ухилення від сплати податків, хоча ступінь латентності запропоновано як самостійний критерій кримінологічної класифікації. Для податкової злочинності це питання має принципове значення, оскільки офіційно зареєстрована кількість кримінальних правопорушень характеризує насамперед діяльність системи виявлення та кримінальної юстиції і не тотожна фактичному масштабу відповідних протиправних практик. Включення ступеня

латентності до авторської класифікації логічно потребує розроблення критеріїв її оцінювання та встановлення факторів, які впливають на прихованість різних форм ухилення від оподаткування. Тому доцільно було б повніше обґрунтувати методи оцінювання латентної складової податкової злочинності та співвідношення офіційної кримінальної статистики з іншими індикаторами, що характеризують масштаби невиконання податкових обов'язків. Це суттєво посилює саме кримінологічну складову дослідження.

Слід зазначити, що висловлені зауваження мають здебільшого рекомендаційний характер щодо подальшого покращення наукової роботи, є дискусійними та такими, що не впливають на загальну позитивну оцінку, достатньо високий теоретичний рівень та науково-практичну значущість дисертації Гончаренка Артема Вадимовича.

Відсутність порушень академічної доброчесності

Дисертацію написано державною мовою з дотриманням вимог наукового стилю. Дисертаційне дослідження Гончаренка Артема Вадимовича містить посилання на використані автором джерела та літературу 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 дисертанткою дотримано. Порушення і академічної доброчесності не виявлено.

Загальна оцінка кваліфікаційної наукової праці

Дисертація Гончаренка Артема Вадимовича на тему «Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження» є самостійним та логічно завершеним дослідженням, виконаним особисто дисертантом на високому теоретичному рівні у вигляді кваліфікаційної наукової праці. Дисертація містить науково обґрунтовані теоретичні і практичні результати, характеризується єдністю змісту та свідчить про особистий внесок авторки в юридичну науку.

Актуальність і рівень розкриття поставлених проблем, новизна дисертації і ступінь обґрунтованості винесених на захист наукових положень, повнота їх апробації повністю відповідають 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), наказу МОН України № 40 від 12 січня 2017 р. «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами від 12 липня 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 – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

завідувач кафедри права та гуманітарних дисциплін
Відокремленого структурного підрозділу
ЗВО «Відкритий міжнародний університет
розвитку людини «Україна»
Івано-Франківської філії,
доктор юридичних наук, професор

Андрій ТИМЧИШИН