

*До спеціалізованої вченої ради
Д 27.855.02 Державного
податкового університету*

ВІДГУК

офіційного опонента доктора юридичних наук, професора, заслуженого юриста України Корнякової Тетяни Всеволодівни на дисертацію Мороз Юлії Анатоліївни «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України», подану на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право

Актуальність теми дисертації. Сфера оподаткування є одним із ключових елементів фінансової системи держави, що забезпечує наповнення бюджету, стабільність макроекономічних процесів, фінансування соціальної та оборонної політики, а також підтримання довіри громадян до інститутів влади. Вона виступає не лише джерелом фінансового забезпечення державних потреб, а й індикатором ефективності державного управління, рівня правосвідомості суспільства та якості економічних відносин між державою і платниками податків.

Водночас саме податкова система України залишається однією з найбільш криміногенно вразливих сфер державного управління. Висока концентрація фінансових потоків, багатоступенева структура адміністрування податків, нормативна складність регулювання, надмірна дискреційність управлінських рішень, а також недостатня інтегрованість інформаційно-аналітичних систем створюють сприятливе середовище для вчинення податкових злочинів, тінізації економічних процесів та зловживань у сфері фінансового контролю. Зокрема, протягом 2020–2024 рр. у середньому за рік було викрито близько 1–1,5 тис. злочинів у сфері оподаткування із загальними збитками близько 150–200 млн грн щороку; вручено повідомлення про підозру 5018 особам, направлено до суду 3880 кримінальних проваджень, з них з обвинувальним актом відносно 4207 осіб.

Найбільшу кількість діянь було кваліфіковано за ст. 212 КК України, а в умовах воєнного стану посилюються організованість, корупційна взаємопов'язаність та латентність таких правопорушень.

Криміналізація податкової сфери набула системного характеру, що безпосередньо позначилося на спроможності держави ефективно розподіляти бюджетні ресурси та залучати міжнародну технічну і гуманітарну допомогу. Зловживання у сфері оподаткування стали суттєвою перешкодою у процесах виділення міжнародних грантів, кредитів, військової техніки та іншого озброєння, а в умовах воєнного стану – серйозним викликом для реалізації антикорупційної політики й забезпечення фінансової прозорості.

Отже, сьогодні, коли національна економіка функціонує під тиском воєнного стану, санкційних обмежень, дефіциту бюджету та необхідності забезпечення фінансової стійкості, запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування набуває стратегічного значення для збереження економічної та фінансової безпеки України. Саме тому тема дисертаційного дослідження Мороз Юлії Анатоліївни є своєчасною, актуальною і має важливе значення як для науки, так і для правозастосовної практики.

Актуальність роботи підкреслюється й тим, що обрана тема дослідження виконана відповідно до Стратегії національної безпеки України (Указ Президента України від 14 вересня 2020 р. № 392/2020), Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року (Указ Президента України від 11 серпня 2021 р. № 347/2021), Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023–2027 роки (Указ Президента України від 11 травня 2023 р. № 273/2023), Стратегії боротьби з організованою злочинністю (розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2020 р. № 1126), Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року та плану заходів щодо її реалізації (розпорядження Кабінету Міністрів

України від 17 листопада 2021 р. № 1467-р, в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 13 травня 2025 р. № 464-р), Національної економічної стратегії на період до 2030 року (постанова Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 р. № 179), Тематики наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок Міністерства освіти і науки України на 2022–2026 роки (наказ МОН України від 3 лютого 2022 р. № 109).

Підсумовуючи, зауважу, що обрана тема дисертаційного дослідження Мороз Юлією Анатоліївною є своєчасною та важливою, в якій розв'язано комплексну науково-практичну проблему формування кримінологічних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування з розробленням пропозицій і рекомендацій, спрямованих на удосконалення законодавства та правозастосовної практики забезпечення податкової безпеки України.

Обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх достовірність і новизна.

Наукові положення, висновки і рекомендації, сформульовані дисертанткою, у своїй більшості є обґрунтованими і переконливими. Авторкою використано значну кількість вітчизняних та іноземних літературних джерел, законодавчі та підзаконні нормативно-правові акти України, аналітичні матеріали та результати емпіричних досліджень.

У роботі використано комплексний системний підхід, у ході застосування якого з'ясовано сучасний стан наукового розроблення проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України та окреслено методологію дослідження; систематизовано наукові підходи до правового визначення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та їх юридичних ознак; розглянуто ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як основу формування кримінологічних заходів запобігання; охарактеризовано сучасний стан та тенденції кримінальних правопорушень у сфері оподаткування в Україні; виокремлено детермінанти,

що впливають на вчинення таких правопорушень; надано кримінологічну характеристику осіб, які їх вчиняють; визначено кримінологічні засади формування податкової безпеки України; розроблено кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України; узагальнено іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки; сформульовано концептуальне бачення загальносоціальних та спеціально-кримінологічних заходів запобігання; визначено найбільш перспективні шляхи взаємодії правоохоронних та контролюючих органів при запобіганні кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Аналіз вищеназваного підходу до проблеми дослідження засвідчив, що в цілому дисертантці вдалося вирішити поставлені задачі та отримати нові, поглиблені для науки результати, зокрема з урахуванням сучасних тенденцій розвитку кримінологічної науки вироблено цілісний підхід до кримінологічного забезпечення податкової безпеки України в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення.

До основних наукових результатів, що становлять новизну дисертації, на думку опонента, належать такі:

- запропоновано наукове бачення концепції забезпечення податкової безпеки за допомоги кримінологічного інструментарію, яка включає об'єкт захисту, зв'язок цього об'єкта зі злочинністю та механізмом кримінологічного реагування, кримінологічну характеристику кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та заходи запобігання як засоби сталого стану податкової безпеки на різних кримінологічних рівнях;

- визначено кримінологічні складові ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як основи формування запобіжних заходів впливу;

- доведено, що в умовах воєнного стану та трансформації економічних процесів кримінальні правопорушення у сфері оподаткування набули стійкого, системного та високолатентного характеру;

– обґрунтовано з кримінологічних позицій сутність податкової безпеки як стану, що забезпечує оптимальний баланс між податковими інтересами держави, потребами розвитку реального сектору економіки та гарантіями прав платників податків;

– розроблено нормативно-правові засади забезпечення реалізації податкової безпеки України шляхом прийняття Закону України «Про державне програмування злочинності», Національної програми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 рр. та Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) до 2036 року;

– запропоновано систему кримінологічних індикаторів ризику у сфері оподаткування та модель управління ризиками на операційному, стратегічному, аудиторському й контрольному рівнях;

– дістали подальший розвиток положення щодо типології осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, напрямів імплементації іноземного досвіду, використання OSINT, Big Data і блокчейн-аналітики, а також шляхів підвищення взаємодії суб’єктів запобігання кримінальним правопорушенням у цій сфері.

Окрім викладених, у дисертації містяться й інші положення наукової новизни, що заслуговують на позитивну оцінку..

Повнота викладення основних результатів дисертації в опублікованих наукових працях зарахованих за темою дисертації

Структура дисертаційного дослідження, запропонована дисертанткою, в цілому є логічно побудованою та ґрунтується на комплексному підході до аналізу кримінологічних проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Розділи дисертації поєднані загальною метою дослідження і в них, відповідно до плану дослідження, розкривається його об’єкт і предмет. Нові положення, висновки і рекомендації, що висуваються у дисертації, належним чином обґрунтовуються, насамперед за допомогою методологічного підходу.

Вміло застосована авторкою методологія наукового пошуку є традиційною для правових наук, зокрема кримінально-правового циклу. Завдяки загальнонауковим і спеціально-науковим методам дослідження вдалося досягти наукового результату щодо теоретичного узагальнення та розв'язання комплексної науково-праксеологічної проблеми кримінологічного забезпечення податкової безпеки України.

Дисертантка провела таку доктринальну розробку, використовуючи репрезентативну емпіричну базу, яку становлять результати вивчення 515 вироків, винесених судами України щодо кримінальних правопорушень за ст.ст. 201, 204, 205-1, 211, 212, 212-1, 213, 222 КК України з усіх регіонів України протягом 2020–2025 рр.; узагальнені результати опитувань 316 респондентів, серед них 135 працівників Державної податкової служби, 73 прокурорів, 108 детективів Бюро економічної безпеки України; звіти та узагальнення Офісу Генерального прокурора, Бюро економічної безпеки України, Державної податкової служби, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України; громадські проекти й дані аналітичних платформ, а також багаторічний досвід роботи автора в податковій, судовій сферах та адвокатській діяльності.

Результати дослідження повною мірою відображені в наукових фахових виданнях авторки, зміст і характер яких відповідають вимогам МОН України, а також у виступах з доповідями основних положень дисертації на науково-практичних заходах, що в цілому свідчить про належний рівень її апробації. Основні положення дисертації опубліковано в 25 наукових працях, серед яких 17 статей – у виданнях внесених МОН України до переліку наукових фахових з юридичних наук, 3 – в зарубіжних виданнях, що індексуються в наукометричній базі даних Scopus, 4 тез доповідей, оприлюднених на науково-практичних конференціях і круглих столах та 1 монографія.

Аналіз змісту роботи дозволяє, в цілому, позитивно оцінити структуру дослідження: вона достатньо повно розкриває мету та поставлені задачі, які

знайшли своє відображення в авторських висновках. Сформульовані дисертанткою наукові положення, висновки і рекомендації є обґрунтованими.

Значимість результатів дисертаційного дослідження для практики запобігання злочинності

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що в дисертації запропоновано концептуальний підхід, спрямований на удосконалення механізму кримінологічного забезпечення податкової безпеки України. Викладені в роботі висновки і пропозиції впроваджені й можуть бути використані в: законотворчій діяльності – шляхом розробки проєктів Національної програми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 роки та Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2036 року; діяльності правоохоронних органів – для розроблення й удосконалення відомчих (міжвідомчих) нормативно-правових актів, підготовки методичних рекомендацій з питань організації запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування; науково-дослідній роботі – для подальшого здійснення загальнотеоретичних досліджень щодо удосконалення національного законодавства та правозастосовної практики у цій сфері; освітньому процесі – для підготовки підручників, навчальних і практичних посібників, курсів лекцій, тестових завдань і дидактичних матеріалів з курсів кримінології, а також при проведенні різних видів занять з відповідних дисциплін у процесі підготовки бакалаврів та магістрів за спеціальністю D8 «Право» та в системі підвищення кваліфікації працівників Бюро економічної безпеки.

Аналіз змісту дисертаційного дослідження свідчить про самостійність проведеного дослідження, його актуальність і належний науковий рівень, суттєве теоретичне й практичне значення. Викладене вище може бути підставою для загальної позитивної оцінки дисертації Мороз Юлії

Анатоліївни як самостійного наукового дослідження з актуальної й важливої для науки та правоохоронної практики проблеми.

Не зупиняючись більш детально на загальній позитивній оцінці роботи, дисертація містить окремі дискусійні питання, які потребують додаткової аргументації чи роз'яснення автором під час прилюдного захисту, зокрема:

1. У підрозділі 1.2 дисертантка обґрунтовано формулює поняття та класифікацію кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, виокремлюючи основні, суміжні та додаткові діяння. Водночас, на думку опонента, потребує додаткового пояснення питання розмежування власне кримінальних правопорушень у сфері оподаткування і тих посягань, у яких податкова сфера є лише супутнім або факультативним об'єктом. Доцільно було б чіткіше конкретизувати, які критерії покладено в основу віднесення окремих складів до суміжної та додаткової груп, а також якою мірою така класифікація може бути використана у правозастосовній практиці.

2. У підрозділі 2.2 дисертантка систематизує детермінанти кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, виокремлюючи воєнно-політичні, правові, економічні, організаційно-управлінські та морально-психологічні чинники. Такий підхід є науково обґрунтованим. Водночас доцільним було б чіткіше визначити систематизацію зазначених детермінант, розмежувавши причини, умови та фактори, що забезпечують приховування або відтворення податкової злочинності.

3. У підрозділі 2.3 авторка подає характеристику осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, та пропонує їх систематизацію за поведінковими моделями й мотиваційними установками. Разом із тим опонент вважає, що потребує поглиблення питання диференціації осіб залежно від їх ролі у механізмі вчинення податкових правопорушень, зокрема організаторів, виконавців, пособників та осіб, які забезпечують прикриття таких схем.

4. У підрозділі 3.2 авторка розробляє кримінологічні засади забезпечення реалізації податкової безпеки України та пропонує нормативно-правові й інституційні механізми її зміцнення. Разом із тим, окремі запропоновані положення, зокрема щодо Закону України «Про державне програмування злочинності», Національної програми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування та Плану заходів до 2036 року, потребують додаткового праксеологічного обґрунтування щодо механізмів реалізації та оцінки ефективності.

5. У підрозділі 4.1 авторка формулює концептуальне бачення загальносоціальних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Разом із тим окремі положення потребують більш чіткого розмежування між власне загальносоціальними, економічними, інформаційно-просвітницькими та адміністративно-організаційними заходами, що дозволило б посилити внутрішню структурованість запропонованої системи.

Такі зауваження і побажання, зрозуміло, не вичерпують полеміки й щодо інших положень і висновків дисертантки, яка, очевидно, буде продовжена під час захисту. Вони носять локальний, переважно дискусійний характер і, в цілому, не впливають на позитивну оцінку дисертаційного дослідження.

Оцінка змісту дисертації, її завершеність в цілому, оформлення.

Виходячи з викладеного вище, можна стверджувати, що дисертація Мороз Юлії Анатоліївни «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» є самостійною, завершеною кваліфікаційною науковою працею, яка містить нові доктринальні положення й науково обґрунтовані результати, що у сукупності розв'язують важливу науково-прикладну проблему, має теоретичне значення для розвитку вітчизняної юриспруденції, є суттєвим внеском до науки кримінології та має практичне значення в контексті підвищення ефективності діяльності суб'єктів забезпечення податкової безпеки України.

Зміст дисертації відповідає заявленій дисертанткою науковій спеціальності, робота пройшла належну апробацію. Дослідження підготовлено зрозумілою, юридично і літературно грамотною мовою. Оформлення дисертації та реферату в цілому відповідає встановленим вимогам Міністерства освіти і науки України. Реферат ідентичний головним положенням дисертації та відображає її основний зміст, висновки та пропозиції.

Викладене вище дає підстави для остаточного висновку про те, що дисертація та реферат Мороз Юлії Анатоліївни **«Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України»** відповідають вимогам **«Порядку присудження та позбавлення наукового ступеня доктора наук»**, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 р. № 1197, а їх авторка заслуговує на присудження наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право.

**Завідувач кафедри адміністративного
і кримінального права Дніпровського національного
університету імені Олеся Гончара,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України**



Тетяна КОРНЯКОВА

*Професор
з наукової роботи*



Олег Маринков