

ВІДГУК

**офіційного опонента, доктора юридичних наук, професора Рогатинської
Ніни Зіновіївни 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**

Ступінь актуальності обраної теми

Актуальність дисертаційної роботи Мороз Юлії Анатоліївни на тему **«Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України»** не викликає сумнівів, оскільки 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. Стан організації податкових правовідносин, якість податкового адміністрування, ефективність фінансового контролю, рівень координації діяльності правоохоронних і контролюючих органів, а також здатність держави вчасно виявляти й нейтралізувати криміногенні ризики у сфері оподаткування безпосередньо впливають на фінансову, економічну та національну безпеку України. За таких умов кримінологічні засади запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування мають розглядатися як важлива складова державної політики у сфері податкової безпеки та необхідний елемент належного функціонування публічних фінансів.

Особливого значення досліджувана проблематика набуває в умовах воєнного стану, бюджетного дефіциту, зростання тіньових потоків, активізації цифрових технологій ухилення від сплати податків та потреби забезпечення стійкості податкової системи держави. У цих умовах податкові кримінальні правопорушення вже не можуть розглядатися виключно як окремі прояви економічної злочинності, оскільки вони впливають на спроможність держави фінансувати оборонні потреби, реалізовувати соціальні програми, залучати міжнародну технічну й гуманітарну допомогу та підтримувати належний рівень фінансової прозорості. У зв'язку з цим кримінологічне забезпечення податкової безпеки має розглядатися не як сукупність ізольованих заходів реагування, а як цілісний механізм виявлення, оцінювання, попередження та нейтралізації криміногенних чинників у сфері оподаткування.

Окремої уваги заслуговує те, що сучасна система запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування має ґрунтуватися на

поєднанні традиційних кримінологічних і правових засобів із новими підходами до аналітичного супроводу запобіжної діяльності. Ідеться, зокрема, про використання кримінологічних індикаторів ризику, інтеграцію інформаційно-аналітичних інструментів, упровадження ризик-орієнтованих моделей управління, посилення міжвідомчої взаємодії, удосконалення програмно-цільового підходу до планування запобіжних заходів та створення Ситуаційних центрів забезпечення податкової безпеки на базі Бюро економічної безпеки України. За таких умов діяльність БЕБ, ДПС, прокуратури, Державної аудиторської служби, Державної казначейської служби, інших органів державної влади, а також інститутів громадянського суспільства має бути спрямована не лише на реагування на вже виявлені правопорушення, а й на формування стійкого механізму їх недопущення.

Отже, теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України становлять актуальну наукову й практичну проблему, розв'язання якої має значення для подальшого розвитку науки кримінології, удосконалення законодавства, підвищення ефективності діяльності суб'єктів забезпечення податкової безпеки, мінімізації бюджетних втрат, зміцнення фінансової стійкості держави та забезпечення належного рівня довіри до системи публічного адміністрування. Наведені обставини переконливо засвідчують своєчасність, наукову обґрунтованість і практичну значущість обраної дисертанткою теми дослідження.

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача

Науковий рівень дисертаційного дослідження та наукових публікацій Мороз Юлії Анатоліївни відповідає вимогам, що висуваються до робіт на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право.

Робота виконана у Державному податковому університеті в рамках Стратегії національної безпеки України (Указ Президента України від 14.09.2020 р. № 392/2020); Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року (Указ Президента України від 11.08.2021 р. № 347/2021); Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023–2027 роки (Указ Президента України від 11.05.2023 р. № 273/2023); Стратегії боротьби з організованою злочинністю (розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.09.2020 р. № 1126); Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року та затвердження плану заходів щодо її реалізації (розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.11.2021 р. № 1467-р); Національної економічної стратегії на період до 2030 року (постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179); Тематики наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок Міністерства освіти і науки на 2022–2026 роки (наказ МОН України від 03.02.2022 р. № 109).

Основні положення дисертації опубліковано у 43 наукових працях, серед яких 18 статей у виданнях, включених МОН України до переліку наукових фахових видань з юридичних наук, 3 статті у зарубіжних наукових виданнях, 6 статей у виданнях, що індексуються у наукометричних базах даних Scopus та Web of Science, 15 тез у збірниках наукових доповідей, оприлюднених на науково-практичних конференціях і круглих столах, а також колективна монографія. Вони належним чином відображають наукову новизну та основний зміст обраної Ю. А. Мороз теми дослідження.

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

Ціла низка результатів і висновків, що з них випливають, були отримані вперше і мають достатній ступінь наукової новизни.

Вперше запропоновано наукове бачення концепції забезпечення податкової безпеки за допомогою кримінологічного інструментарію, яка включає об'єкт захисту, його зв'язок 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; сформовано наукове розуміння забезпечення реалізації податкової безпеки у сфері оподаткування як особливого виду діяльності уповноважених суб'єктів, що має постійний, динамічний і плановий характер та спрямований на створення організаційно-правових засад упровадження стратегічних рішень, орієнтованих на виявлення, усунення та нейтралізацію причин і умов учинення кримінальних правопорушень у такій сфері.

Обґрунтовано класифікацію кримінальних правопорушень у сфері оподаткування залежно від об'єкта кримінально-правової охорони на основні, суміжні та додаткові, що дозволило комплексно охопити всі різновиди діянь, які прямо чи опосередковано посягають на фінансову безпеку держави, стабільність системи оподаткування та бюджетну дисципліну. Науково доведено, що в умовах воєнного стану та трансформації економічних процесів кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, попри відносно невисоку питому вагу в загальній структурі злочинності, набули стійкого, системного і високолатентного характеру, що потребує розроблення цілісної системи запобіжних заходів.

Також слід відзначити й розроблені нормативно-правові засади забезпечення реалізації податкової безпеки України, зокрема шляхом розробки та прийняття Закону України «Про державне програмування злочинності», 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. Важливими є також запропоновані авторкою система кримінологічних індикаторів ризику у сфері оподаткування, модель

управління ризиками на операційному, стратегічному, аудиторському та контрольному рівнях, а також обґрунтування доцільності створення Ситуаційних центрів забезпечення податкової безпеки на базі БЕБ.

Публікації повністю відповідають предмету дослідження і забезпечують належне розв'язання завдань, поставлених у дисертації. Отримані висновки й результати автора з відповідної тематики були впроваджені у науково-дослідну роботу, діяльність правоохоронних органів та освітній процес. Таким чином, дисертаційне дослідження Мороз Юлії Анатоліївни виконане на високому науково-методичному і методологічному рівнях.

Результати і положення дисертації, які виносяться на захист, відповідають вимогам, що висуваються до докторських дисертацій, є обґрунтованими та логічними, мають достатній ступінь наукової новизни й практичне значення, вирішують поставлену науково-прикладну проблему.

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

Обґрунтованість результатів дослідження, положень та висновків дисертаційної роботи Мороз Юлії Анатоліївни не викликає суттєвих заперечень. Вони логічно випливають зі змісту дисертаційного дослідження та базуються на авторських судженнях, зібраних матеріалах, їх аналізі та узагальненні. Пропозиції, подані авторкою щодо удосконалення чинного законодавства України, оформлені належним чином, мають важливе теоретичне та практичне значення. Висновки дисертаційної роботи логічно поєднані з розділами й підрозділами дослідження, підсумовуючи отримані результати.

Емпіричну базу дослідження склали 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.; результати опитування 316 респондентів, серед яких 135 працівників Державної податкової служби, 73 прокурори, 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 проєкти й дані аналітичних платформ, а також багаторічний досвід роботи автора в правоохоронній сфері.

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності

Обрана тема дисертаційного дослідження «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» є своєчасною та важливою, оскільки у роботі розв'язано актуальну

науково-прикладну проблему щодо формування кримінологічних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, удосконалення механізму кримінологічного забезпечення податкової безпеки, посилення міжвідомчої взаємодії, розроблення програмно-планових документів, а також використання сучасних інформаційно-аналітичних інструментів у цій сфері.

Результати дослідження, що виносяться на захист, отримані завдяки всебічному використанню комплексного підходу, який передбачає поєднання загальнонаукових і спеціально-юридичних методів наукового пізнання. Зокрема, історико-правовий метод застосовано під час узагальнення стану наукових досліджень проблематики та розкриття трансформації підходів до формування податкової безпеки; формально-логічний – для систематизації підходів до правового визначення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та їх юридичних ознак; системний – для розгляду ухилення від сплати податків як основи формування кримінологічних заходів запобігання, а також для характеристики кримінальних правопорушень у сфері оподаткування; структурно-функціональний – для систематизації детермінантів таких правопорушень; порівняльно-правовий – для виявлення особливостей кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки в Україні та інших країнах; метод моделювання – під час розроблення шляхів взаємодії правоохоронних та контролюючих органів; контент-аналіз – під час опрацювання матеріалів кримінальних проваджень і результатів опитування; статистичний і соціологічні методи – для узагальнення результатів вивчення стану і тенденцій кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Методологічні підвалини такого дослідження, як аргументовано в роботі, передбачають поєднання емпіричних і теоретичних методів. Емпіричні методи забезпечують отримання й перевірку фактичної інформації про стан криміналізації податкової сфери, поширеність окремих схем ухилення від оподаткування, особливості діяльності уповноважених суб'єктів та практику застосування запобіжних заходів. Водночас для обґрунтування загальних наукових положень, висновків і пропозицій необхідним є застосування теоретико-критичного аналізу, що дозволяє виявити закономірності розвитку кримінологічного забезпечення податкової безпеки, визначити недоліки чинного механізму запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування та сформулювати пропозиції щодо його вдосконалення. Саме поєднання емпіричного матеріалу з теоретичним узагальненням забезпечує належну аргументованість і концептуальну завершеність дисертаційного дослідження.

Проведене дослідження дозволило авторці вирішити низку теоретичних і практичних проблем кримінологічного забезпечення податкової безпеки України, зокрема щодо визначення змісту відповідних кримінологічних засад, характеристики кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, удосконалення механізму взаємодії уповноважених суб'єктів, впровадження системи кримінологічних індикаторів ризику, моделі

управління ризиками та програмно-планових документів, спрямованих на підвищення ефективності запобігання кримінальним правопорушенням у відповідній сфері.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження

Сформульовані й аргументовані у дисертації теоретичні положення, висновки, пропозиції та рекомендації впроваджено й надалі можуть бути використані в:

- науково-дослідній роботі – для подальших фундаментальних і прикладних досліджень проблем функціонування податкової системи України, підвищення ефективності запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування;

- практичній діяльності – для розроблення й удосконалення відомчих (міжвідомчих) нормативно-правових актів, підготовки методичних рекомендацій з питань організації запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування;

- освітньому процесі – під час підготовки навчально-методичних матеріалів та викладання навчальних дисциплін «Кримінологія», «Кримінальне право», а також спеціальних курсів, пов'язаних із проблемами податкової безпеки та запобігання економічній злочинності.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача

У цілому позитивно оцінюючи дисертацію Мороз Юлії Анатоліївни, необхідно звернути увагу на деякі положення, що могли б слугувати предметом подальших наукових досліджень або дискусії під час публічного захисту:

1. Заслуговує на підтримку підхід дисертантки до розгляду ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів як базової кримінологічної категорії, на основі якої формуються заходи запобігання. Разом із тим у роботі варто було б більш детально обґрунтувати співвідношення кримінально-правового та кримінологічного підходів до цього явища, а також показати, у чому саме кримінологічне розуміння ухилення виходить за межі юридичної конструкції статті 212 КК України.

2. У підрозділі 3.1 дисертантка обґрунтовує кримінологічні засади формування податкової безпеки України та пропонує її авторське бачення. Разом із тим, на думку опонента, доцільно було б чіткіше розмежувати категорії податкової, фінансової та економічної безпеки, а також показати специфіку саме кримінологічного підходу до формування податкової безпеки.

3. У підрозділі 3.3 дисертантка аналізує іноземний досвід кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки й окреслює можливості його імплементації в Україні. Водночас, на думку опонента,

потребує більш детального пояснення питання критеріїв відбору тих зарубіжних моделей, які можуть бути адаптовані до національних реалій з урахуванням воєнного стану, інституційної спроможності та ресурсних обмежень.

4. У підрозділі 4.2 дисертантка розкриває систему спеціально-кримінологічних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Такий підхід є змістовним і переконливим. Водночас, на думку опонента, доцільно було б більш детально показати співвідношення між спеціально-кримінологічними заходами, оперативно-аналітичними інструментами, ризик-орієнтованим моніторингом та кримінально-процесуальними формами реагування.

Відсутність порушень академічної доброчесності

У ході вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено. Дисертаційна робота Мороз Юлії Анатоліївни є оригінальною, самостійно виконаною науковою працею.

Оцінка змісту дисертації, її завершеність в цілому, оформлення. Висновок про відповідність дисертації встановленим вимогам

1. Дисертація Мороз Юлії Анатоліївни «**Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України**» є самостійною, завершеною кваліфікаційною науковою працею, яка містить нові положення та науково обґрунтовані результати, що у сукупності розв'язують важливу науково-прикладну проблему щодо формування кримінологічних заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України з розробленням рекомендацій щодо вдосконалення законодавства та практики діяльності суб'єктів забезпечення податкової безпеки з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду.

2. Зміст дисертації відповідає заявленій науковій спеціальності, робота пройшла належну апробацію. Дослідження підготовлено зрозумілою, юридично і літературно грамотною мовою. Оформлення дисертації та реферату загалом відповідає встановленим вимогам Міністерства освіти і науки України. Реферат відповідає основним положенням дисертації та відображає її зміст, наукову повноту, висновки й пропозиції.

3. 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.

Офіційний опонент:
завідувач кафедри кримінального права та процесу
Західноукраїнського національного університету,
доктор юридичних наук, професор

Ніна РОГАТИНСЬКА

