

## ВІДГУК

офіційного опонента, доктора юридичних наук, професора Пчеліної Оксани Василівни на дисертацію Григоращенко Олександра Вікторовича на тему «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика», представлену до захисту у разову спеціалізовану вчену раду Одеського державного університету внутрішніх справ на здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 Право

**Актуальність теми.** Аналіз ситуації, що склалась в Україні на початку XXI століття, свідчить про те, що докорінні зміни економічного буття в умовах не завжди послідовного реформування законодавства зумовили низку деформацій в ринкових відносинах, унаслідок чого спричинили різке зростання тіньового сектору, поширення економічної злочинності, масове ухилення платників податків від оподаткування, і як наслідок, значні втрати бюджету. Матеріальна шкода від податкових кримінальних протиправних дій перевищує збитки від інших кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності.

Проблема ухилення від сплати податків, набула особливої значущості для України протягом останнього десятиліття, оскільки пов'язана з витонченими схемами, що носить руйнівний вплив як на розвиток національної економіки, податкової системи, так і на реалізацію міжнародних взаємовідносин, а криміналізація економіки стала однією з ключових загроз для економічної безпеки нашої держави.

Податки, збори (обов'язкові платежі) є найважливішим інструментом держави, що гарантує існування соціуму, відповідно від ефективності законодавчих та нормативних актів, які забезпечують правову регламентацію використання цього інструменту, залежить подальший розвиток економіки України. Процес формування кримінально-правової бази (розділ VII КК України) відбувається на етапі, коли країна ще повністю не перейшла на ринкове господарювання, не мала значного досвіду захисту ринку, велике число норм було запозичено з кримінальних законів економічно розвинених країн, що в подальшому призвело до постійних їх змін.

Виникнення і розвиток підприємницьких відносин, проголошення приватної власності, закріплення податкової системи спочатку в Конституції України 1996 року, далі в Податковому кодексі України 2010 року, посилюють актуальність постійного вдосконалення відповідних галузей права.

Платежі до бюджетів країни є обов'язковими зборами, що стягуються державою з господарюючих суб'єктів і громадян за ставкою, встановленою у законному порядку. Вони є обов'язковим елементом економічних відносин в суспільстві з моменту виникнення держави і одним з джерел формування дохідної частини бюджету. Ненадходження значних грошових сум до бюджету в результаті ухилення платників податків від сплати платежів, може призвести

до скорочення соціальних програм, кризи з виплатою заробітної плати працівникам бюджетної сфери, військовослужбовцям, зменшення соціальної допомоги малозабезпеченим, і до інших негативних наслідків. Від ефективності оподаткування багато в чому залежить успіх державних реформ, їх соціальна спрямованість, рівень життя і добробут населення країни.

Проте ринкова економіка в нашій державі відносно молода і відчуває багато труднощів, на тлі яких формуються причини та умови для вчинення податкових кримінальних правопорушень та їхнього зростання. Виникають все нові витончені методи ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що вимагає більш чіткої законодавчої регламентації даної сфери суспільних відносин, а також удосконалення соціально-правового механізму попередження даного виду кримінально протиправної поведінки.

У процесі кримінального переслідування осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, правоохоронці зазвичай прагнуть встановити винних і покарати їх шляхом ув'язнення. Однак кримінальні правопорушення, які мають корисливу складову, відрізняються від низки інших тим, що основним мотивом їх учинення є особисте збагачення. Особи, винні в учиненні таких кримінальних правопорушень, цілком готові до ув'язнення, якщо після звільнення на них чекатимуть їхні незаконно отримані статки, якими вони зможуть вільно скористатися. Передумовою ефективного фінансового розслідування є позбавлення злочинців стимулу вчиняти корисливі фінансові кримінальні правопорушення. У центрі уваги правоохоронних органів має бути не лише покарання винних, а й виявлення та розшук доходів, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків.

Втім, оцінити реальні масштаби злочинності, пов'язаної з ухиленням від сплати податків, вкрай складно, оскільки більшість таких фактів залишається латентними. Вказане свідчить про низку проблем у сфері виявлення, розкриття й розслідування таких кримінальних правопорушень, що зумовлює уникнення злочинців від справедливого покарання. Тому діяльність правоохоронних органів у цьому напрямі потребує відповідного покращення та удосконалення, адаптації до сучасних змін і новацій.

Актуальність роботи підкреслюється й тим, що обрана тема дослідження відповідає як *загальнодержавним, так і відомчим пріоритетам*. Дисертація ґрунтується на положеннях Стратегії національної безпеки України (Указ Президента України від 14 вересня 2020 року № 392/2020), Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року (Указ Президента України від 11 серпня 2021 року № 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 року № 273/2023). Робота відповідає Тематиці наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок на 2020–2024 роки (наказ МВС України від 11 червня 2020 року № 454), а також науково-дослідній роботі

Одеського державного університету внутрішніх справ «Пріоритетні напрямки розвитку реформування правоохоронних органів в умовах розгортання демократичних процесів у державі» (державний реєстраційний номер № 0116U006773).

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.**

Наукові положення, висновки і рекомендації, сформульовані дисертантом, у своїй більшості є обґрунтованими і переконливими. Автором використано значну кількість вітчизняних та зарубіжних літературних джерел, законодавчі та підзаконні нормативно-правові акти України. Список використаних джерел складає 239 найменувань.

Дисертант здійснив своє дослідження спираючись на емпіричну базу, яку становлять результати вивчення 245 кримінальних проваджень, що були розглянуті судами впродовж 2015–2024 років з усіх регіонів країни; зведені дані анкетування 143 детективів Бюро економічної безпеки та 75 прокурорів у Вінницькій, Дніпропетровській, Київській, Кіровоградській, Житомирській, Хмельницькій, Львівській, Миколаївській, Одеській, Черкаській областях; статистичні й аналітичні дані Офісу Генерального прокурора України, МВС України, БЕБ, Державної судової адміністрації України; матеріали ДПС України, Держфінмоніторингу, Агентства з розшуку та менеджменту активів (АРМА), а також багаторічний досвід роботи автора в правоохоронній сфері.

Уміле використання широкого спектру сучасних методів наукового пошуку також позитивно вплинуло на ступінь обґрунтованості сформульованих дисертантом висновків і рекомендацій.

**Достовірність і новизна наукових положень, висновків і рекомендацій.**

Комплексне опрацювання та систематизація відомостей з наукових джерел і норм права в їх генезисному та порівняльно-правовому аспектах з практикою діяльності правоохоронних органів дало можливість О. В. Григоращенку сформулювати своє бачення наукової проблеми та розробити власні наукові положення, висновки і рекомендації, що відзначаються достовірністю та характеризуються науковою новизною.

До найбільш вагомих наукових положень дисертації, що характеризуються новизною або її елементами, на думку опонента, слід віднести такі:

1) *вперше* – запропонована криміналістична методика розслідування ухилення від сплати податків як видова, що ґрунтується на практиці діяльності органів досудового розслідування та включає у себе криміналістичну характеристику навмисних або ненавмисних дій порушень податкового законодавства платником податку, рекомендації щодо організації початкового етапу розслідування, напрями взаємодії інституцій сектору безпеки, алгоритм проведення окремих слідчих (розшукових) дій, основних заходів забезпечення кримінального провадження, а також використання спеціальних знань,

спрямованість і послідовність яких залежать від ситуацій розслідування; на основі диференціації завдань початкового етапу розслідування упорядковано типові слідчі ситуації (залежно від характеру вихідної інформації; встановлення особи, яка вчинила кримінальне правопорушення; співпраці підозрюваного з детективом; ролі особи в механізмі злочинної діяльності; ступеня поінформованості зацікавлених осіб про перебіг і перспективи розслідування; обсягу зібраних доказів) та запропоновано порядок (програму) збирання стороною обвинувачення доказів ухилення від сплати податків шляхом проведення комплексу пов'язаних єдиним тактичним задумом слідчих (розшукових) дій (огляд, обшук, допит, призначення експертиз), інших процесуальних дій та організаційних (контрольних) заходів; розроблений алгоритм дій слідчого щодо отримання та огляду документів, які містять охоронювану законом банківську таємницю: звернення слідчого з клопотанням про проведення такого ЗЗКП відповідно до КПК України, Закону України «Про банки і банківську діяльність» для отримання ухвали слідчого судді про надання дозволу з можливістю вилучення документів; обґрунтовано нормативно-правовий підхід урегулювання порядку отримання стороною обвинувачення доступу до банківської інформації шляхом проведення моніторингу банківських рахунків (ст. 269-1 КПК України) з метою розкриття кредитно-фінансовою установою, яка здійснює грошові розрахунки, акумулює грошові кошти та інші цінності, надає кредити та здійснює інші послуги за фінансовими операціями банківської таємниці стосовно своїх клієнтів, за наявності обґрунтованої підозри, що особа вчинила ухилення від сплати податків з використанням банківських послуг, або з метою розшуку чи ідентифікації майна, яке підлягає конфіскації або спеціальній конфіскації (запропоновано внести зміни й доповнення до законів України «Про оперативно-розшукову діяльність (1992 р.) та «Про банки і банківську діяльність» (2000 р.));

2) *удосконалено* – зміст, структурні елементи криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків (предмет злочинного посягання; способи підготовки, учинення та приховування; слідова картина; відомості про осіб, які вчинили кримінальне правопорушення передбачене ст. 212 КК України та злочинні групи), які слугують висхідними положеннями початкового та наступного етапів досудового розслідування, основою всебічного, повного та об'єктивного розв'язання тактичних завдань розслідування; теоретичні положення щодо розуміння взаємозв'язків слідової картини та способу вчинення кримінальних правопорушень, оскільки характер та їх локалізація безпосередньо визначаються діями винуватих осіб, які обирають учинені злочинні дії для вчинення нових, залишаючи криміналістично значущі відображення в документах та електронних носіях, дослідження яких має найвагоміше значення для встановлення ознак події кримінальних правопорушень і причетних до нього осіб; процедуру витребування документів, яка є одним із першочергових засобів кримінального процесуального доказування, що застосовується на початковому етапі досудового

розслідування для отримання доказів або перевірки вже отриманих, що застосовується детективом шляхом направлення письмового запиту (звернення) у порядку, передбаченому КПК України, до державних органів, органів місцевого самоврядування із вимогою про надання документів або їх копій, завірених у встановленому порядку, чи інформації та отримання відповіді на нього;

3) *дістало подальший розвиток* – характеристика способів – злочинних механізмів (технологій) ухилення від сплати податків: несплата або несвоєчасна сплата податків до бюджету; неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування, заниження цих об'єктів; заниження сум податків, зборів (обов'язкових платежів); приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податкову соціальну пільгу; проведення сумнівних експортних операцій; реєстрація підприємств із залученням підставних осіб, які здійснювали реєстрацію (перереєстрацію) таких суб'єктів господарювання; наукове бачення найбільш ефективних негласних слідчих (розшукових) дій (аудіо-, відеоконтроль особи; зняття інформації з електронних комунікаційних мереж – контроль за телефонними розмовами, зняття інформації з каналів зв'язку; зняття інформації з електронних інформаційних систем без відома її власника, володільця або утримувача; обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи; моніторинг банківських рахунків), які потребують здійснення під час встановлення фактів та розслідування ухилення від сплати податків, з визначенням організації проведення та легітимізації отриманих результатів; рекомендації щодо виявлення, огляду, вилучення та забезпечення збереження документів й інших матеріальних носіїв інформації на підставі проведення комплексу слідчих (розшукових) дій (обшук, огляд, допит, одночасний допит двох чи більше допитаних осіб, призначення експертиз), тимчасового доступу до речей і документів (глава 15 КПК України), арешту майна (глава 17 КПК України), витребування документів, висновків ревізій та актів перевірок (відповідно до ч. 2 ст. 93 КПК України); тактичні прийоми допиту посадових осіб контрольно-ревізійних органів, з приводу: обставин проведення перевірки, положень акту (аналізу); з'ясування та роз'яснення окремих технологічних процесів ухилення від сплати податків, розшифровці документів податково-бухгалтерського обліку, рахунків й окремих цифрових записів; спростування правової позиції суб'єкта господарювання; порядок залучення до кримінального провадження спеціалістів різного профілю (податківців, бухгалтерів, аудиторів, ревізорів, економістів та ін.) для отримання необхідних консультацій, а також призначення судових експертиз (економічної, почеркознавчої та технічної документів, комп'ютерної техніки та програмних продуктів та ін.) на основі

результатів проведених ревізій та інших перевірок, що надає змогу правильно поставити запитання експертові, визначитися з призначенням інших видів експертиз або надати рекомендації щодо проведення процесуальних дій, спрямованих на виявлення, вилучення та дослідження предметів і документів з ознаками речових доказів.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає в тому, що матеріали дослідження є конкретним внеском як у криміналістичну науку, так і практику кримінального судочинства, оскільки сприяють удосконаленню правових та організаційних засад діяльності низки правоохоронних органів. Викладені в роботі висновки і пропозиції впроваджено та можуть бути використані в: – практичній діяльності органів досудового розслідування – у процесі розроблення та вдосконалення відомчих нормативно-правових актів, методичних розробок з питань розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків, а також під час проведення занять у системі службової підготовки слідчих підрозділів; освітньому процесі – для підготовки лекцій, посібників, методичних рекомендацій, тестових завдань і дидактичних матеріалів з криміналістики, кримінального права, кримінального процесуального права, оперативно-розшукової діяльності, а також при проведенні різних видів занять із відповідних дисциплін у процесі підготовки бакалаврів та магістрів за спеціальністю 081 «Право» та в системі підвищення кваліфікації працівників системи МВС України (акт Одеського державного університету внутрішніх справ від 19 липня 2024 р.); науково-дослідній роботі – для подальшого дослідження проблем та розроблення криміналістичних положень і рекомендацій з питань розслідування кримінальних правопорушень щодо підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців (акт Одеського державного університету внутрішніх справ від 19 липня 2024 р.).

**Оцінка змісту дисертації.** Автор правильно визначає мету дослідження і відповідно до неї визначає завдання дослідження: розкрити особливості формування методики розслідування ухилення від сплати податків; надати криміналістичну характеристику ухилення від сплати податків, а також встановити кореляційні взаємозв'язки й залежності між окремими її елементами; деталізувати обставини, що підлягають встановленню в кримінальному провадженні вказаної категорії; конкретизувати типові слідчі ситуації початкового етапу розслідування ухилення від сплати податків та першочергові процесуальні дії слідчого (детектива) щодо їх вирішення; запропонувати шляхи взаємодії детективів БЕБ з іншими суб'єктами під час досудового розслідування ухилення від сплати податків; сформулювати тактико-криміналістичні основи проведення СРД і ЗЗКП; висвітлити особливості проведення НСРД; з'ясувати специфіку призначення використання спеціальних знань і призначення судових експертиз у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків.

**Дискусійні положення та зауваження щодо дисертації.** Позитивно в загальному оцінюючи зміст рукопису дисертації, слід відзначити наявність у ньому ряду дискусійних питань, нечіткість і недостатню переконливість обґрунтування окремих положень, міркувань та висновків актора, зокрема:

1. Автор, розглядаючи та аналізуючи категорію «криміналістична характеристика кримінальних правопорушень», зробив акцент лише на її елементно-компонентному складі, хоча виходячи зі змісту розділу 1 дисертації саме вона є предметом і основним результатом дослідження. Варто звернути увагу, що протягом усього періоду розвитку уявлень про криміналістичну характеристику злочинів вчені були єдині, мабуть, тільки у визнанні наукового значення даної категорії та її системного характеру. Натомість немає ясності в питаннях, чи є криміналістична характеристика продуктом практичної діяльності із розслідування конкретного кримінального правопорушення чи вона – результат наукового узагальнення певної категорії кримінальних проваджень; чи охоплюється нею тільки сфера вчинення кримінального правопорушення або й напрями протидії; чи є вона результатом криміналістичного дослідження або представляє його програму; яке її методологічне і методичне значення тощо.

Також виникає питання щодо критеріїв обрання структури криміналістичної характеристики у такому вигляді, який запропонований дисертантом у роботі.

Ці питання є принциповими, тому уникати їх не потрібно.

2. Відомо, що слідча ситуація орієнтує слідчого на висунення певних версій, визначення напрямів розслідування та послідовність провадження процесуальних дій. Вона, будучи криміналістичною категорією, виконує тактичну, організаційну та методичну функцію в методиці розслідування кримінальних правопорушень. Однак у роботі не достатньо було приділено уваги методологічному значенню та специфіці формування типових слідчих ситуацій розслідування ухилення від сплати податків.

3. Спірною та дискусійною, на думку офіційного опонента, є пропозиція дисертанта розглядати методику розслідування ухилення від сплати податків через призму тактичних операцій. Позаяк у криміналістиці є загальновизнана структура криміналістичної методики розслідування кримінальних правопорушень окремих видів, до якої, як правило, не входять тактичні операції. Більш поширеною є думка щодо віднесення категорії «тактична операція» до криміналістичної тактики.

4. Хоча у роботі і розглянуто низку слідчих (розшукових) дій в рамках тактичних операцій, але не для всіх з них у повній мірі висвітлені організаційно-тактичні аспекти їх проведення. Зокрема, бажано було б розглянути особливості проведення допиту різних категорій осіб при розслідуванні, звернути увагу на організаційно-тактичні особливості проведення їх одночасних допитів, приділити більше уваги тактиці пред'явлення для впізнання тощо.

5. На стор. 256–275 дисертації автор аналізує та характеризує залучення спеціалістів, експертів для проведення експертиз, участі в процесуальних діях. Водночас, на думку опонента, належало виокремити проблемні питання залучення спеціалістів, експертів з різних відомств, проаналізувати їх та визначити шляхи їх подолання у ході досудового розслідування.

Зазначені зауваження носять дискусійний характер, відображають власну наукову позицію опонента і можуть слугувати підставою для наукової дискусії під час прилюдного захисту дисертації. Зазначені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку праці здобувача.

**Висновок щодо відповідності дисертації встановленим вимогам (повнота викладу дисертації в опублікованих працях; виконання вимог академічної доброчесності).**

Основні положення дисертації з належним ступенем повноти були відображені у наукових статтях, підготовлених та опублікованих дисертантом, кількість і якість яких відповідає вимогам щодо публікацій, зарахованих за темою дисертації.

Аналіз тексту дисертації Григоращенка Олександра Вікторовича на тему «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика» свідчить про відсутність порушень автором вимог академічної доброчесності. У роботі наявні посилання на джерела інформації у разі використання ідей, тверджень і відомостей; дотримано вимоги норм законодавства про авторське право; надано достовірну інформацію про результати наукової діяльності; використано методики дослідження та джерела інформації. У роботі не виявлено ознак академічного плагіату, фабрикацій чи фальсифікацій.

Викладені в дисертації рекомендації та конкретні пропозиції щодо удосконалення кримінального процесуального законодавства та практики його застосування є теоретично обґрунтованими й аргументованими. Тема дисертації є актуальною, сформульовані автором висновки та рекомендації є достатніми, характеризуються науковою новизною та мають значення не лише для науки криміналістики, а й для правозастосовної практики.

Дисертація написана грамотною юридичною мовою, оформлена відповідно до вимог, що ставляться до такого роду праць та відповідає науковій спеціальності, за якою здійснене дослідження.

### **ЗАГАЛЬНИЙ ВИСНОВОК:**

Дисертація «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика», подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право», є самостійною завершеною науковою працею, містить нові науково обґрунтовані результати проведених досліджень, які розв'язують конкретне наукове завдання, що має істотне значення для науки



криміналістики, відповідає вимогам 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, Вимогам до оформлення дисертації, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року № 40 (зі змінами), а її автор **Григоращенко Олександр Вікторович** заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

**Офіційний опонент:**

**Професор кафедри кримінального процесу та організації досудового слідства Харківського національного університету внутрішніх справ, доктор юридичних наук, професор**



**Оксана ПЧЕЛІНА**