

## РЕЦЕНЗІЯ

**доктора юридичних наук, професора Тарасенко Владислава Єгоровича на дисертацію Григоращенка 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 дослідження.** Конституційний обов'язок кожного громадянина «сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених законом» (ст. 67 Конституції України) забезпечується також нормами статті 212 Кримінального кодексу України. Ця стаття передбачає кримінальну відповідальність за «умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці дії призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів значних сум коштів». Суспільна небезпека цього кримінально караного діяння є суттєвою, оскільки внаслідок ненадходження коштів до бюджету держава втрачає можливість фінансувати важливі соціальні програми. Статистика надана здобувачем демонструє, що у 2022 р. було виявлено 390 кримінальних протиправних діянь за ст. 212 КК України, а у 2023 р. – 914, що на 78,7 % більше, ніж за попередній рік. Їх частка серед усіх діянь у сфері господарської діяльності збільшилася з 11,4 % до 27,6 %, а частка переданих до суду коливається в межах 10–15 %. Така ситуація може бути пов'язана із декількома факторами: по-перше, необґрунтованість даних, на підставі яких вносяться відомості до ЄРДР; по-друге, складність податкового законодавства; по-третє, із неякісним проведенням ревізій та інших спеціальних досліджень; по-четверте, із складністю розслідувань зазначеної категорії проваджень.

У цьому аспекті дослідження Григоращенка Олександра Вікторовича на тему «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика» є актуальним і практично значущим. Актуальність розглядуваної дисертаційної праці визначається необхідністю розроблення на підставі аналізу матеріалів практики та теоретичних положень криміналістики та кримінального процесу основ розслідування ухилення від сплати податків.

Отже, тема дисертації О.В. Григоращенка є теоретично і практично значущою, а її актуальність не викликає сумнівів.

#### **Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача.**

Об'єктивний аналіз обрання та ефективності застосування методів дослідження, визначених О.В. Григоращенком, дає підстави стверджувати про належний науковий рівень рецензованої дисертації. Зокрема, використовувалися *історико-правовий* та *порівняльно-правовий* – під час вивчення наукових поглядів учених на окремі проблемні питання виявлення та розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків (розділи 1–3), а також висвітлення особливостей розвитку методик розслідування окремих видів кримінальних правопорушень у сфері оподаткування (підрозділ 1.1); *формально-логічний* та *системно-структурний* – використані для формування структури криміналістичної характеристики кримінальних правопорушень щодо ухилення від сплати податків (підрозділ 1.2); *системний* – з метою конкретизації способів вчинення, типових слідчих ситуацій початкового етапу розслідування та тактичних дій детектива щодо їх вирішення (підрозділ 2.2, розділ 3); *контент-аналізу* – використано в межах деталізації обставин, що підлягають встановленню в кримінальному провадженні вказаної категорії (підрозділ 2.1), а також розроблення шляхів взаємодії детективів зі співробітниками оперативних підрозділів та іншими суб'єктами, у тому числі під час проведення процесуальних дій (підрозділ 2.3, 3.1, 3.2); *логіко-юридичний* – використано в межах розгляду процесуальних особливостей використання спеціальних знань у кримінальному провадженні,

залученні спеціалістів до розслідування, використання як доказів матеріалів отриманих за результатами проведення судових експертиз (підрозділи 3.1, 3.3); *моделювання* – у межах розкриття особливостей проведення СРД, НСРД та ЗЗКП (підрозділи 3.1, 3.2); *статистичний* – під час опрацювання показників, які характеризують результати розслідування ухилення від сплати податків (розділи 1–3); *соціологічні (спостереження, інтерв'ювання, анкетування)* – для узагальнення результатів анкетування й інтерв'ювання працівників правоохоронних органів, вивчення матеріалів кримінальних проваджень, матеріалів слідчої та судової практики (розділи 1–3). Використання зазначених та інших методів наукового пізнання здійснювалося у взаємозв'язку з метою проведення всебічного аналізу, обґрунтування змістовних теоретичних висновків та практичних рекомендацій.

Основні положення та висновки, сформульовані в дисертаційному дослідженні, відображено в 12 наукових публікаціях, серед яких: вісім статей у виданнях, включених МОН України до переліку наукових фахових видань з юридичних наук, чотири тез наукових доповідей, опублікованих за результатами участі в міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Зазначені публікації відображають обґрунтування отриманих наукових результатів відповідно до поставленої мети і завдань дослідження, а також задовольняють вимогу щодо опублікування не більше однієї статті в одному випуску (номері) наукового видання, що цілком відповідає умовам зарахування публікацій, наведених у списку публікацій здобувача за темою дисертації.

Для обґрунтування пропозицій і рекомендацій щодо розслідування ухилення від сплати податків, автор проаналізував достатню кількість наукових джерел (239 найменувань).

Дисертація О.В. Григоращенко підготовлена відповідно до відповідно до: 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).

**Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень, повнота викладу в опублікованих працях.** Представлені здобувачем результати здійсненого дослідження засвідчують їх наукову новизну. Зокрема, *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 СРД, основних ЗЗКП, а також використання спеціальних знань, спрямованість і послідовність яких залежать від ситуацій розслідування;

– на підставі узагальнення правоохоронної практики, висвітлено механізм ухилення від сплати податків (вивільнення – перерахунок – розподіл – маскування – інтеграція грошової маси), у межах якого окреслено зміст технологій злочинної діяльності, що застосовують на етапах підготовки, учинення та приховування;

– 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 СРД (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;

проведення огляду та аналізу руху грошових коштів по розрахунковим рахункам; призначення портретної експертизи з метою вирішення питань по встановленню осіб які здійснювали зняття коштів з рахунків в банкоматах; залучення спеціаліста; проведення обшуків та вилучення комп'ютерної техніки, мобільних телефонів; призначення подальших експертиз;

– 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.)).

Автор удосконалив 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 вихідними 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 найвагомніше 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.

*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; 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 (відповідного працівника ДПА, ДАСУ), 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 та ін.

Результати дослідження пройшли належну апробацію під час доповідей на міжнародних наукових конференціях, засіданнях кафедри кримінального процесу та криміналістики Одеського державного університету внутрішніх справ, а також були опубліковані у фахових виданнях України. Публікації сприяли реалізації поставлених у дисертації завдань, а напрацювання О.В. Григораценка впроваджено в практичну діяльність, освітній процес та науково-дослідну діяльність.

Тому дисертаційне дослідження О.В. Григораценка проведено на належному науково-методичному і методологічному рівнях, результати та положення наукової праці, що винесені на захист, відповідають вимогам щодо здобуття ступеня доктора філософії, є обґрунтованими і логічними, мають відповідний ступінь наукової новизни і практичне значення. Це дає підстави стверджувати, що здобувач цілком опанував методологію наукового

дослідження та правильно її використав під час наукового пошуку щодо вирішення проблем розслідування ухилення від сплати податків.

**Наукова обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Дисертація О.В. Григоращенко є одним із перших в Україні комплексних досліджень кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків, в умовах нині чинного кримінального процесуального законодавства та правозастосовної практики. У роботі обґрунтовано низку нових концептуальних положень, висновків і рекомендацій. Рекомендації дисертанта достатньо аргументовані та ґрунтуються на висновках дослідження.

**Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методологією наукового дослідження.** О. В. Григоращенко у дисертаційній роботі правильно використовував методи наукового дослідження, ефективно здійснював аналіз нормативно-правових актів сфери протидії кримінальним правопорушенням у сфері господарської діяльності. Дисертант відповідально поставився до питання використання результатів власно проведеного емпіричного дослідження, статистичної інформації, ефективно опрацював інші дані соціологічних досліджень, що цілком сприяло реалізації поставлених наукових завдань і підтверджує опанування автором компетенцій, необхідних для здобувача освітньо-наукового ступеня доктора філософії.

**Теоретичне і практичне значення результатів дослідження.** Викладені й аргументовані в дисертації теоретичні положення, висновки, пропозиції та рекомендації впроваджено та може бути використано 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, її завершеності в цілому.** Дисертаційне дослідження О.В. Григоращенка належним чином структуроване, містить анотацію, зміст, вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел і додатки, загалом відповідає вимогам МОН України до оформлення дисертацій. У додатках до дисертації розміщено список опублікованих праць здобувача, акти впровадження результатів дисертаційної роботи, статистичні та аналітичні дані, результати проведеного опитування. Повний обсяг дисертації 292 сторінок, з яких обсяг основного тексту – 258 сторінок.

Дисертація Григоращенка Олександра Вікторовича на тему «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика» відповідає передбаченим вимогам і є завершеною науковою працею, результати якої вирішують актуальне наукове завдання щодо розслідування ухилення від сплати податків.

**Рекомендації щодо подальшого використання результатів дисертації у правозастосовній діяльності.** Отримані результати дисертаційного дослідження О.В. Григоращенка щодо розслідування ухилення від сплати податків, є важливим внеском у розвиток наукових знань за спеціальністю 081 «Право», їх рекомендовано використовувати в діяльності закладів вищої освіти, науково-дослідних розробках органів й підрозділів, що здійснюють протидію

вчиненню кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, під час підготовки наукових публікацій, а також при плануванні досліджень у сфері криміналістичного забезпечення органів досудового розслідування та оперативних підрозділів.

**Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача.** Під час вивчення дисертації О.В. Григораценка звернуто увагу на деякі дискусійні положення, що потребують додаткового пояснення автора.

1. У дисертації Олександр Вікторович звертається до проблем протидії та запобігання кримінальним правопорушенням у сфері господарської діяльності. Зокрема, автор через призму формування методики розслідування ухилення від сплати податків аналізує наукові праці, в яких розглядалися актуальні питання предмету дослідження (підрозділ 1.1.). Крім цього, за результатами емпіричних досліджень ним зазначено, що: «... складнощі в кримінальному провадженні, спричинені специфічним технологічним механізмом економічних злочинів, посилюються недостатністю криміналістичних розробок і заснованих на них практичних рекомендацій методичного характеру, у тому числі й щодо ухилення від сплати податків» (стор. 52).

Водночас, з урахуванням потреб сучасної правозастосовної практики, доцільним було б виокремити окрему складову частину дисертаційної праці (наприклад, підрозділ), в якій комплексно дослідити питання протидії розслідуванню та запобігання кримінальним правопорушенням у сфері господарської діяльності. Такий підхід уявляється перспективним видом удосконалення методики розслідування ухилення від сплати податків.

2. У підрозділі 3.3 дисертант досить поверхнево присвятив увагу призначенню й проведенню судових експертиз при розслідуванні ухилення від сплати податків, позаяк до числа основних недоліків, пов'язаних з призначенням та проведенням судових експертиз у таких кримінальних провадженнях можна віднести: нечітке уявлення предмета експертизи; призначення експертиз не у всіх випадках, коли їх проведення необхідне; постановка перед експертом обмеженого кола запитань, які не враховують

складність слідчої ситуацій та призводить до збільшення термінів розслідування та призначення додаткових експертиз.

Також, не ясно висловлено ставлення автора до надання законом спеціалісту можливості поряд з консультаціями надавати висновки у певних питаннях (ст. 71 КПК), характеру і змісту, випадків необхідності таких досліджень та їх доказового значення, і чи доцільно в такому разі проводити подальше експертне дослідження.

Водночас, зазначені зауваження суттєво не впливають на загальну високу позитивну оцінку підготовленої наукової праці. Вони лише спрямовані на уточнення, удосконалення і роз'яснення окремих положень дисертації.

**Відсутність порушень академічної доброчесності.** Дисертація О.В. Григоращенко є оригінальною, самостійно виконаною науковою працею. У процесі вивчення наукових публікацій і дисертаційного дослідження в цілому фактів порушення академічної доброчесності не виявлено.

**Висновок про відповідність дисертації встановленим вимогам.** Дисертація Григоращенко Олександра Вікторовича на тему «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика», подана на здобуття ступеня доктора філософії, є комплексним, цілісним, завершеним науковим дослідженням. У ній отримано нові науково обґрунтовані результати, що вирізняються новизною у вирішенні актуальних питань досудового розслідування ухилення від сплати податків. За актуальністю, ступенем наукової новизни, обґрунтованістю, теоретичною і практичною значущістю здобутих результатів дисертація відповідає спеціальності 081 «Право» та вимогам «Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах)», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року № 261 (з наступними змінами і доповненнями), наказу Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 р. № 40 «Про затвердження вимог до оформлення дисертації» (з наступними змінами і доповненнями), 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 (з наступними змінами і доповненнями), а її автор – Григоращенко Олександр Вікторович заслуговує на присудження ступеня доктора філософії галузі знань 08 «Право» зі спеціальності 081 «Право».

**Професор кафедри  
кримінально-правових дисциплін  
інституту права та безпеки  
Одеського державного університету  
внутрішніх справ  
доктор юридичних наук,  
професор**

**Владислав ТАРАСЕНКО**

**«    » жовтня 2024 р.**