

До разової спеціалізованої
вченої ради ДФ 41.884.069
Одеського державного університету
внутрішніх справ

РЕЦЕНЗІЯ

кандидата юридичних наук, доцента Янкового Миколи Олександровича 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 з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Ступінь актуальності обраної теми. Нестабільність макроекономічної ситуації в Україні, періодичні кризові стани в економіці спричиняють формування та розвиток у національній економіці міцного тіньового сектору. Досить значного обсягу набула його фіктивна складова яка спрямована на виведення глобальних фінансових ресурсів з легального сектору економіки злочинним шляхом, конвертації мільярдних прибутків на користь законних й фіктивних суб'єктів господарської діяльності й відтоку капіталу за межі країни. Це все призводить до посилення загрози економічній безпеці держави та загострення вже наявної соціально-економічної кризи.

Такі економічні, соціальні, політичні й військові події, які відбуваються в країні, впливають на характер злочинності у сфері господарської діяльності – змінюється її структура, механізми та способи вчинення. Особливо гостро це питання відчувається в умовах повномасштабного військового вторгнення й розширення меж тимчасово окупованих територій України. Ускладнює ситуацію відсутність комплексної методики розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, ефективної взаємодії між правоохоронними органами, поширення «тіньової економіки», корупції, недосконалість законодавчої бази тощо. Це все сприяє підвищенню загрози економічній безпеці держави, посиленню вже існуючої соціально-економічної кризи. За таких умов питання захисту національних інтересів набирає особливої ваги.

На сьогоднішній день залишається актуальним питання як для нашої країни, так і більшості країн світу – це небажання певної категорії осіб та організацій працювати відкрито, сплачувати податки та платити заробітну плату, дотримуючись чітко встановлених законодавством норм. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України) є особливим кримінальним правопорушенням, на механізм вчинення якого

суттєво впливає введена у встановленому законом порядку система оподаткування. Із змінами в цій системі оподаткування міняються й дії керівників підприємницьких структур, спрямованих на ухилення від виконання своїх податкових зобов'язань. Недоліки в правовому регулюванні оподаткування та діяльності контролюючих і правоохоронних органів сприяє поширенню таких негативних явищ, як створення тіньових схем приховування прибутків, а відтак, і ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Правоохоронні органи нашої держави повинні виявляти порушення податкових норм, притягувати винних до відповідальності, що у подальшому повинно призводити до наповнення бюджетів різного рівня. Ускладнює ситуацію у сфері оподаткування й військова агресія РФ, окупація деяких територій нашої країни, знищення підприємств різного рівня, неприйняття законодавчо закріпленої процедури оподаткування тощо. Це все призводить до послаблення безпеки, зниження рівня соціально-економічного спрямування, зокрема у питаннях з оподаткування.

Таким чином, на даний час існує низка проблемних питань, пов'язаних з уточненням криміналістичної характеристики ухилень від сплати податків та основних засад їх розслідування. У зв'язку з цим, актуальність теми дисертації Григоращенка Олександра Вікторовича на тему «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика» не викликає сумнівів як у науковому, теоретичному, так і практичному аспектах.

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача. Вивчення дисертації та наукових публікацій автора засвідчують логічність структури дослідження, що надало можливість дисертанту визначити мету, об'єкт, предмет і завдання роботи та всебічно й повно проаналізувати задекларовану тему.

У роботі використано сукупність загальнонаукових, міждисциплінарних і спеціально-наукових методів пізнання, які дали змогу висвітлити й вирішити низку теоретичних та практичних питань теми дослідження.

Дисертант проаналізував значну кількість наукових джерел (239 найменувань), ґрунтовно вивчив роботи інших науковців, що надало можливість вирішити наукову задачу, сформулювати пропозиції та рекомендації з розслідування ухилення від сплати податків.

Обґрунтованість сформульованих у дисертації висновків забезпечена емпіричними даними, а саме: 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). При дослідженні матеріалів кримінальних проваджень, опрацюванні джерел та визначенні ключових аспектів обраної проблематики автор спирався на власний досвід роботи в практичних підрозділах органів досудового розслідування.

Результати наукового дослідження висвітлено в дванадцяти наукових публікаціях, з яких вісім статей – у виданнях, включених МОН України до переліку наукових фахових видань з юридичних наук, чотири тези наукових повідомлень на науково-практичних конференціях.

Отже, дисертація Григоращенка О.В. на тему «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика» виконана на високому науковому рівні.

Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень, повнота викладу в опублікованих працях. Дисертація О.В. Григоращенка є комплексним дослідженням, присвяченим теоретичним та практичним аспектам розслідування ухилення від сплати податків.

У роботі сформульовано низку результатів і висновків, що були отримані вперше і мають високий ступінь наукової новизни.

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 слідчих (розшукових) дій, а також використання спеціальних знань, спрямованість і послідовність яких залежать від ситуацій розслідування. Також розроблений алгоритм дій слідчого щодо отримання та огляду документів, які містять охоронювану законом банківську таємницю: звернення слідчого з клопотанням 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 у банкоматах; залучення спеціаліста; проведення обшуків та вилучення комп'ютерної техніки, мобільних телефонів; призначення подальших експертиз.

Удосконалено 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.

Також дістали подальший розвиток: розширення повноважень слідчого (детектива) шляхом внесення доповнень до КПК України в частині: надання права призначати ревізії та перевірки у порядку, визначеному законом у кримінальних правопорушеннях щодо нанесення збитків державі (ст. 40); надання повноважень за погодженням з прокурором звертатися до слідчого судді в порядку, передбаченому ст. 246, 248, 249 КПК України, для винесення ухвали про моніторинг банківських рахунків (ст. 269-1); 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 експертизи 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.

Крім зазначеного, у роботі містяться інші положення, висновки та рекомендації, які в сукупності забезпечують цілісність наукової новизни здійсненого дослідження.

Наукова обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Обґрунтованість отриманих результатів дослідження, сформульованих положень і висновків дисертаційної роботи О.В. Григораценка не викликають суттєвих зауважень. Висновки в дисертації сформульовано відповідно до

отриманих результатів, вони мають вагому аргументацію, свідченням чого є використана методологія дослідження, яка ґрунтується на сукупності загальнонаукових, міждисциплінарних і спеціально-наукових методів пізнання.

Обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, також забезпечена емпіричними даними.

Отже, результати дисертації О.В. Григоращенко, які винесено на захист, є достатньо аргументованими, обґрунтованими, логічними та переконливими, мають високий ступінь наукової новизни та практичне значення.

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методології наукової діяльності. Наукові результати й положення, що винесені на захист, отримано завдяки використанню різноманітних методів, таких як історико-правовий, порівняльно-правовий, формально-логічний, системно-структурний, системний, контент-аналізу, логіко-юридичний, статистичний, соціологічні (спостереження, інтерв'ювання, анкетування), а також ґрунтовної емпіричної бази.

Постановка завдань, визначення мети, об'єкта та предмета дослідження є чіткими, зрозумілими й такими, що цілком відповідають загальним вимогам. Завдання наукового пошуку виконано, мети роботи досягнуто.

Отже, поставлені наукові завдання виконано на високому методологічному рівні, а дисертант опанував необхідні компетенції для рівня доктора філософії.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження. Сформульовані та аргументовані в дисертації теоретичні положення, висновки, пропозиції та рекомендації впроваджено й надалі може бути використано у: 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 працівників 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. Дисертація О.В. Григоращенко викладена українською мовою та має чітку структуру, що відповідає вимогам МОН України та Порядку присудження ступеня доктора філософії. Дисертація містить анотацію, список публікацій, зміст, перелік умовних позначень, вступ, три розділи, які охоплюють вісім підрозділів, висновки, список використаних джерел і додатки. Загальний обсяг дисертації становить 292 сторінок, з яких обсяг основного тексту – 258 сторінок.

Анотація в стислій формі відображає основні тези дослідження, викладена українською та англійською мовами, доповнена переліком публікацій здобувача, в яких висвітлено основні результати дослідження.

У **вступі** обґрунтовано вибір теми дослідження, охарактеризовано ступінь наукової розробленості, зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, визначено мету дослідження, окреслено поставлені завдання наукового пошуку, сформульовано об'єкт і предмет дослідження, описано використані методи пізнання, емпіричну базу, аргументовано наукову новизну отриманих результатів, зазначено про особистий внесок здобувача й інформацію щодо апробації матеріалів дисертації.

У **розділі 1 «Теоретичні засади досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків»** розкрито 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 Кримінального кодексу 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.

На підставі узагальнення практики діяльності правоохоронних органів висвітлено механізм ухилення від сплати податків (вивільнення – перерахування – розподіл – маскування – інтеграція грошової маси), у межах якого окреслено зміст способів учинення, а також технологій злочинної діяльності, що застосовують на етапах підготовки, учинення та приховування.

Надано характеристику 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.

Окреслені 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.

У розділі 2 «Організація початкового етапу досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків» 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.

Визначено порядок взаємодії детективів Бюро економічної безпеки із Державною аудиторською службою України, Державною податковою службою, Державною службою фінансового моніторингу України, Агентством з розшуку та менеджменту активів з метою обміну інформацією про ухилення від сплати податків, повернення податкових активів; проведення слідчих (розшукових) дій, негласних слідчих (розшукових) дій та вжиття заходів забезпечення кримінального провадження; надання технічної допомоги; накладення арешту на такі активи та їх конфіскації; виявлення, розшуку й управління активами.

У розділі 3 «Проведення процесуальних дій під час досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків» розкрито 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 існуючих, що застосовується детективом шляхом направлення письмового запиту (звернення) у порядку, передбаченому Кримінальним процесуальним кодексом 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.

Запропоноване наукове бачення найбільш ефективних НСРД (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.

Надані 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 раніше допитаних осіб, призначення експертиз), тимчасового доступу до речей і документів (глава 15 Кримінального процесуального кодексу України), арешту майна (глава 17 Кримінального процесуального кодексу України), витребування документів, висновків ревізій та актів перевірок (відповідно до ч. 2 ст. 93 Кримінального процесуального кодексу України).

Розроблені тактичні прийоми допиту посадових осіб контрольно-ревізійних органів (відповідного працівника Державної податкової служби України, Державної аудиторської служби України), 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.

Визначено 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 експертизи 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.

Після кожного розділу й дисертації загалом сформульовано **висновки**, у яких вичерпно висвітлено зміст розглянутих питань. Висновки відповідають отриманим результатам, мають належну аргументацію та високий рівень достовірності.

Список використаних джерел охоплює 239 посилань на 24 сторінках. Зазначене дає підстави стверджувати, що дисертація Григоращенко Олександра Вікторовича на тему «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика» відповідає встановленим вимогам і є завершеною науковою працею, результати якої виконують актуальне наукове завдання – висвітлення проблематики розслідування ухилення від сплати податків.

Рекомендації щодо подальшого використання результатів дисертації на практиці. Отримані результати дисертаційного дослідження О.В. Григоращенко може бути рекомендовано для використання в освітньому процесі закладів вищої освіти юридичного профілю, у науково-дослідних розробках наукових установ, під час підготовки наукових публікацій та монографій, планування досліджень за цим напрямом.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача. Загалом позитивно оцінюючи наукову роботу, необхідно спрямувати увагу на деякі дискусійні питання, які потребують, на нашу думку, додаткової аргументації або пояснень під час захисту:

1. У тексті роботи автором надаються пропозиції про внесення змін до діючого банківського, оперативно-розшукового та кримінального процесуального законодавства України, однак, на жаль це не знаходить своєї практичної реалізації у вигляді наданих пропозицій щодо внесення змін до профільного комітету Верховної Ради України. Пропонується авторові дисертації сформулювати і оформити відповідним чином ці пропозиції та направити їх до відповідного профільного комітету Верховної Ради України для удосконалення законодавства України.

2. Зупиняючи увагу на понятті та сутності спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків (підрозділ 3.3), авторові не завадило б надати характеристику механізмів інтеграції методів різних наук та їх впливу на методологію комплексних судово-експертних досліджень, розкрити положення щодо взаємодії спеціальних знань під час проведення комплексних судово-експертних досліджень, що визначається за їх міжгалузевим предметом, який тісно пов'язаний із вирішуваними завданнями, позаяк переваги здійснюваної комплексної експертної діяльності полягають у досягненні єдиного підходу до розуміння різних сторін процесів і явищ

різноманітної природи, для встановлення яких використовуються знання у певних галузях науки і техніки.

Висловлені зауваження є дискусійними, загалом не позначаються на позитивній оцінці дисертації та спрямовані на поглиблення наукової дискусії під час прилюдного захисту.

Відсутність порушень академічної доброчесності. Під час вивчення як дисертації, так і наукових публікацій автора фактів порушення академічної доброчесності не виявлено. Дисертація О. В. Григоращенко є оригінальною, самостійно виконаною науковою працею.

Висновок про відповідність дисертації поставленим вимогам. Дисертація Григоращенко Олександра Вікторовича на тему «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика», представлена на здобуття ступеня доктора філософії, є комплексним, цілісним, завершеним науковим дослідженням, у якому отримано науково обґрунтовані результати, що вирізняються новизною, за своїм змістом відповідає спеціальності 081 «Право» та вимогам, встановленим у Порядку підготовки здобувачів вищої освіти (наукових установах), затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 23 серпня 2016 року № 261 (із змінами і доповненнями від 3 квітня 2019 року № 283), наказу МОН України від 12 січня 2017 року № 40 «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами від 12 липня 2019 року) та Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44, а її автор – Олександр Вікторович Григоращенко – заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:

**кандидат юридичних наук, доцент,
професор кафедри кримінального процесу
та криміналістики факультету підготовки
фахівців для органів досудового розслідування
Національної поліції України
Одеського державного університету
внутрішніх справ**

Микола ЯНКОВИЙ