



ВІДГУК

**офіційного опонента на автореферат і дисертацію
Іванова Андрія Валерійовича за темою
«Податкова злочинність: кримінологічна
характеристика, детермінація та запобігання»,
подані до спеціалізованої вченої ради
Д 64.086.01 Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого на здобуття
наукового ступеня кандидата юридичних наук
за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право
та кримінологія; кримінально-виконавче право**

Подальший розвиток демократичного ладу, створення передумов для утвердження соціального змісту публічного адміністрування в Україні у форматі ліберально-гуманістичної стратегії загальносоціального прогресивного поступу вимагають вжиття першочергових й невідкладних заходів щодо виведення економічної системи зі стану стагнації. Пожвавлення ділової, виробничої активності, формування здорового духу підприємництва, гарантованого державним захистом та режимами максимального сприяння, є основою відповідних трансформацій майже у всій соціальній структурі. Низка ключових інститутів останньої перебувають у стані фактичної конфронтації з державним апаратом. Це зумовлено як об'єктивними, так і суб'єктивними чинниками, концентровано вираженими у магістральних рисах пострадянської кримінально-бюрократизованої транзитивної системи державного управління. Їх спектр вельми широкий, а наслідки різномірні як за характером соціальної деструкції, так і за інерційним потенціалом. Найбільш небезпечні з них можна виявити навіть при поверхневому кримінологічному аналізі проблем взаємодії бізнесу і влади. Передусім йдеться про корупцію, комерціалізацію публічних функцій, криміналізацію економіки в цілому, зростання її тіньового сектору. Наочним проявом останньої є стан податкової злочинності, параметри якої викликають обґрунтоване занепокоєння.

Податкова злочинність як багатогранний соціально-правовий, інституційний феномен виявляє амбівалентні структурно-функціональні риси. З одного боку, вона формує глобальний компенсаторний механізм, що «згладжує» протиріччя між запитами бізнес-активної частини населення та встановлюваними державою правовими параметрами їх задоволення. З іншого ж – постає глибинним, багатовекторним фактором обструкції всього процесу соціодинаміки, адже підриває фіскальну функцію держави, а отже, послаблює її можливості майже за всіма напрямками діяльності. Відтак хоча і опосередковано, проте неодмінно зазнають втрат і самі суб'єкти податкових злочинів. При цьому очевидним також є і те, що такі втрати у тій чи іншій варіації виходять далеко за межі сфери інтересів економічних акторів, поширюючись на все суспільство. У зв'язку з цим протидія податковій злочинності на сучасному етапі розвитку нашої держави набуває стратегічно важливого значення. З огляду на сказане не викликає сумнівів, що дисертаційне дослідження А. В. Іванова за темою «Податкова злочинність: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання» є **актуальним** та своєчасним, становить великий науковий і практичний інтерес.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх достовірність. Ознайомлення з дисертацією та авторефератом дає підстави стверджувати, що робота містить усі необхідні компоненти: критичний аналіз досягнень більшості попередніх дослідників цієї та суміжних проблем, суттєву емпіричну базу, належну апробацію результатів.

Основні положення, висновки та рекомендації, сформульовані автором у дисертації, у тому числі й ті, що віднесені ним до наукової новизни, мають відповідний рівень обґрунтованості. Цього вдалося досягти шляхом опрацювання значного масиву наукової літератури та використання результатів емпіричних досліджень. Науковий апарат рецензованої дисертації та автореферату достатній, матеріал викладений чітко, доступно та юридично грамотно. Позитивні, які обстоює дисертант, ґрунтуються на наявних досягненнях світової та вітчизняної кримінально-правової та кримінологічної доктрини, положеннях суміжних дисциплін. Авторські думки, висновки, пропозиції підтверджуються фактами, критичним аналізом чинного законодавства, вже висловленими в юридичній літературі позиціями вчених.

Детальний і аргументований розгляд окремих питань теми дисертаційного дослідження дозволив сформулювати певну кількість пропозицій щодо удосконалення заходів запобігання податковим злочинам, з якими в основному можна погодитися, хоча деякі потребують подальшого дослідження й обговорення.

Структура роботи, перелік і зміст розглянутих питань свідчать і про **новизну дисертаційного дослідження**. У дисертації вперше комплексно опрацьовано широке коло важливих для розвитку сучасної кримінологічної науки положень, зроблено низку теоретичних узагальнень та визначень, запропоновано додаткову аргументацію, нові підходи та авторське бачення змісту, меж, детермінант податкової злочинності, а також систему заходів запобігання їй. Значна частина з цих положень набула подальшого розвитку.

Здійснене дослідження природи податкової злочинності, її кримінологічної характеристики та шляхів запобігання їй є комплексним. У цьому ключі деякі висновки автора продиктовані реальними потребами практики та відображають нові підходи в науковому тлумаченні окремих елементів системи протидії злочинності в цілому та податковій злочинності зокрема. Дисертантом по-новому вирішені окремі теоретичні питання теми, що свідчить про добрі знання ним теорії кримінального права, кримінології, державного управління, вміння абстрагуватися від другорядних питань, зосереджуючи увагу на принципових, таких, які мають практичне значення, проблемах.

Певний науковий інтерес представляє здійснений автором у *підрозділі 1.1* огляд кримінологічно важливих аспектів функціонування податкової системи України, завдяки чому дисертанту вдалося описати та пояснити природу податкової системи, а також похідний від неї феномен – податкову злочинність. На підставі критичного аналізу низки існуючих підходів до розуміння сутності податкової злочинності автор пропонує власне бачення, що в цілому може бути сприйняте та використане в подальшому.

Підрозділ 1.2 присвячений дослідженню кримінально-правових ознак податкових злочинів, що видається важливим з огляду на завдання синхронізації кримінологічних та кримінально-правових категорій, уточнення юридичних меж податкової злочинності. Здійснений стислий аналіз окремих ознак відповідних складів злочинів забезпечив чіткість та належну формалізованість наукового пошуку, його практичну зорієнтованість.

Наукову цінність складають й здійснені автором у *підрозділі 1.3* опис, пояснення кримінологічних показників податкових злочинів, а також найбільш суттєвих рис особи злочинця. Зокрема, слушними слід визнати висновки щодо високого рівня, несприятливої динаміки, ускладненої структури податкової злочинності. У цьому аспекті окремо варто відмітити опис кримінологічної структури ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (с. 53–56 дисертації). Завдяки отриманим відомостям про найбільш поширені види податків, що складають предмет злочинів, передбачених ст. 212 КК України, ав-

тору вдалося специфікувати рекомендації з удосконалення запобіжної діяльності на спеціально-кримінологічному рівні.

Заслужують на підтримку й положення роботи, присвячені аналізу особи злочинця. Дисертант виявив достатню кількість значущих соціально-демографічних, кримінально-правових та морально-психологічних ознак останнього. Так, емпірично встановлено переважання серед кримінально активного населення чоловіків середньої вікової категорії (30–49 років) з вищою (повною чи незакінченою) освітою та адміністративними посадами на підприємствах. Імпонує в цьому аспекті також і намагання автора проаналізувати особливості мотиваційної сфери злочинної діяльності, а також найбільш загальні моральні якості злочинів, що пояснюють визначальні параметри їх спрямованості.

Обґрунтованими слід визнати висновки автора про високу латентність податкових злочинів (*підрозділ 1.4*), а також її чинники. У роботі небезпідставно акцентується увага на об'єктивних труднощах щодо виявлення цих злочинів, наявності спеціальних знань, навичок (зокрема, у сфері бухгалтерського обліку) у злочинців, значному рівні корупції в Державній фіскальній службі тощо.

Слід у цілому позитивно оцінити й другий розділ дисертації, присвячений дослідженню детермінації податкової злочинності. У *підрозділі 2.1* дисертант демонструє намагання комплексно осмислити проблеми криміногенної детермінації. Зокрема, цілком слушно акцентується на тому, що детермінанти податкової злочинності можуть бути як явно однополюсними (соціально негативними або позитивними), так і комплексними, з чим доводиться досить часто стикатися. При цьому детермінувати податкову злочинність можуть і позитивні соціальні явища. Це повною мірою відображається на криміногенному потенціалі детермінант. Відповідно, одні з них розглядаються виключно як криміногенні або антикриміногенні, інші ж є змішаними (комплексними), що позначається на детермінації ними злочинів (с. 88 дисертації). Такі умовиводи є в цілому обґрунтованими та можуть бути підтримані.

Заслужує на схвалення й та частина дослідження, в якій наведено аналіз причин та умов податкових злочинів (*підрозділ 2.2*). У роботі автор дотримується усталеної та ефективної гносеологічної схеми диференціації детермінант за сферою їх відтворення. Оперування нею дозволило виявити та в достатній мірі повно описати, пояснити основні соціально-економічні, організаційні, морально-психологічні, правові детермінанти податкових злочинів. При цьому останні, на нашу думку, охарактеризовані найбільш вдало. Результати здійсненого кримінологічного аналізу правових детермінант, що формуються як в структурі норми галузевого законодавства, так і законі про кримінальну відповідальність, засвідчили

їх широкий діапазон та необхідність вжиття комплексних кримінально-превентивних заходів, які передбачали б застосування ефективних механізмів зниження криміногенного потенціалу правового регулювання.

Розділ 3 дисертації присвячений питанням запобігання податковій злочинності. У ньому здійснено в цілому вдалу спробу теоретичного конструювання спеціалізованої системи кримінальної превенції. У *підрозділі 3.1* автор доводить важливість та пріоритетність заходів економіко-реформістського характеру у структурі загальносоціального запобігання податковій злочинності. Не залишилися поза увагою у такі безспірно важливі компоненти протидії злочинності, як культурно-виховна діяльність, а також удосконалення галузевого правового регулювання. Тим самим автор навів вагомі додаткові аргументи на користь стратегічного значення саме загальносоціального запобігання.

У роботі здійснюється ґрунтовний аналіз спеціально-кримінологічних заходів запобігання податковій злочинності (*підрозділ 3.2*), а також діяльності органів прокуратури у цьому напрямі (*підрозділ 3.3*), на підставі чого запропоновано окремі інноваційні положення щодо трансформації концептуальних засад взаємин між бізнесом та фіскальними органами, оптимізації інформаційної та ідеологічної роботи профілактичного спрямування, основних векторів профілактичної діяльності прокуратури тощо. Заслугують на окрему увагу пропозиції дисертанта, що стосуються удосконалення норм про кримінальну відповідальність за податкові злочини в частині наукової ревізії штрафних санкцій, у тому числі на основі використання формули «доходності злочинної діяльності» (с. 164–170 дисертації). Викладені міркування є достатньо аргументованими.

Таким чином, наведене дозволяє зробити висновок, що в дисертаційному дослідженні А. В. Іванова сформульовано і обґрунтовано достатню кількість положень, які свідчать про новизну та певний внесок автора у розвиток науки кримінології в Україні.

Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в опублікованих працях. Результати дисертаційного дослідження А. В. Іванова повною мірою відображені у 13 одноосібних публікаціях, з яких 5 – наукові статті у фахових юридичних виданнях, 8 – тези доповідей на наукових та науково-практичних конференціях.

Положення, висновки, рекомендації й пропозиції, що містяться в дисертації, розроблені автором на підставі особистих досліджень і у результаті опрацювання відповідних наукових та нормативно-правових джерел, в достатньому обсязі репрезентовані публікаціями.

Важливість для науки й народного господарства одержаних автором дисертації результатів. Дисертація А. В. Іванова має теоретико-прикладний характер, тому використання отриманих

у ній результатів може мати велике значення як для подальших наукових досліджень, так і на практиці, зокрема, при викладанні курсів «Кримінологія», «Кримінальне право України». Практичне значення мають висновки і рекомендації автора відносно розробки нових підходів у профілактичній роботі органів прокуратури, а також у правотворчій діяльності – для вдосконалення положень чинного КК України, нормативно-правового забезпечення запобіжної діяльності Державної фіскальної служби України, Генеральної прокуратури України.

Рекомендації щодо використання одержаних автором дисертації результатів. Виходячи з викладеного вище, вважаємо, що автор дисертації може представити свої результати шляхом підготування монографії за темою дослідження та поширення відповідних рекомендацій в органах прокуратури на різних рівнях.

Позитивно оцінюючи науково-теоретичну і практичну значимість дисертаційного дослідження А. В. Іванова, його наукову новизну та можливість використання пропозицій і рекомендацій для вдосконалення чинного законодавства, практики його застосування, системи протидії злочинності в цілому, необхідно зазначити, що робота не позбавлена окремих вад; деякі положення мають спірний характер чи викликають зауваження, які вимагають додаткової аргументації в процесі захисту, а саме:

1. В одному з пунктів новизни дослідження автор зазначає, що «...в роботі набула подальшого дослідження характеристика податкової системи з точки зору її місця та значення в механізмі детермінації злочинності» (с. 8 дисертації, с. 5 автореферату). Втім, в основному тексті дисертації, як видається, цьому аспекту порушеної проблематики приділено недостатньо уваги. Наприклад, відсутнє визначення базових категорій та сутності самого механізму детермінації злочинності. Бракує також і характеристики структурно-функціональної ролі податкової системи в означеному механізмі. Останнє, на нашу думку, потребує детального дослідження, що зумовлено соціально-правовою природою податкової системи, яка, крім податків, зборів, інших обов'язкових платежів, включає до себе правове регулювання (з власним механізмом, який в контексті податкової системи виявляється субмеханізмом), правову діяльність суб'єктів податкових відносин, організаційно-управлінські конфігурації її здійснення, а також інститути юридичної відповідальності тощо. Вочевидь, кожній з цих складових податкової системи притаманні власні специфічні кримінологічно значущі ознаки, так чи інакше залучені до механізму криміногенної детермінації на різних її рівнях, у різних формах, напрямках, видах зв'язків. Саме їх опис та аналіз міг би, на нашу думку, змістовно доповнити висловлені в новизні положення, теоретично підкріпити їх.

2. Дискусійною та такою, що потребує додаткового обґрунтування, видається позиція дисертанта, згідно з якою злочинність ним досліджується як соціальне явище (с. 23–24 дисертації). Цілком зрозумілим є те, що автор підтримує вельми поширену в науці точку зору на природу злочинності саме як на явище. З цього випливає і сформований в дисертації закономірний висновок про те, що податкова злочинність є сукупністю відповідних злочинів (с. 27 дисертації). Однак більш переконливим вважаємо погляд на злочинність як на соціально-правовий феномен, а не явище. Оперування ним відповідає зорієнтованості дослідника на виявлення сутнісних характеристик злочинності, а не лише зовнішніх її проявів. Досить ґрунтовано цей підхід розроблений у працях А. П. Закалюка, Р. С. Веприцького, Д. О. Назаренка та низки інших вчених.

3. Корисним та послідовним, на наше переконання, було б доповнення дослідження кримінологічним прогнозом (хоча б і узагальненим) стану податкової злочинності у зв'язку з реформуванням податкової системи в бік її децентралізації та часткової дерегуляції (передусім через скорочення кількості податків і зборів), що передбачено Концепцією реформування податкової системи України (2014 р.). Акцентування уваги на останньому дозволило б, на нашу думку, дослідити феномен податкової злочинності з позицій соціального конструктивізму та доповнити наукове уявлення про її природу, а отже, і про концептуальні засади протидії її відтворенню.

4. Викликає зауваження характер опису та пояснення окремих елементів кримінологічної характеристики податкової злочинності. Зокрема, такі показники, як рівень, динаміка, коефіцієнти злочинності та судимості обчислюються в роботі у часовому інтервалі з 2007 по 2011 рр., а структури злочинності – з 2006 по 2010 рр. (с. 46–51 дисертації). Вважаємо, що доповнення цієї частини дослідження більш актуальною інформацією (зокрема, за 2011–2014 рр.) дозволило б отримати додаткові результати діагностики сучасного стану податкової злочинності, у тому числі й з урахуванням змінених із 2014 р. умов як її обліку, так і фактичного відтворення.

Відомості, що стосуються географії податкової злочинності (с. 52), обмежуються лише стислим описом, який не супроводжується відповідними поясненнями, аналізом. Аналогічним чином автор підійшов і до опису ціни злочинності (с. 56).

5. Більшої уваги, вважаємо, потребують проблеми політичних факторів детермінації податкової злочинності, яким в роботі присвячений лише один абзац щодо відсутності політичної волі на прийняття кримінально-превентивних рішень (с. 109). Як засвідчують результати останніх політико-кримінологічних досліджень, висвітлених, зокрема, у працях В. М. Дрьоміна, Н. А. Зелінської, Ю. В. Орлова та деяких інших вчених,

широта спектра та глибинність соціально деструктивної дії політичних факторів злочинності в цілому та економічної злочинності зокрема дають підстави розглядати їх як такі, що мають найвищий криміногенний потенціал. Мова йде про комерціалізацію політичних відносин, знедержавлення легітимності на користь фінансово-промислових груп, негативний вплив ефектів політико-економічної, інформаційної глобалізації тощо. Переконані, що ці проблемні аспекти детермінації податкової злочинності заслуговують на детальне дослідження, а кримінологічна інформація про них неодмінно має бути використана у системі запобіжних заходів.

6. Чільне місце в роботі посідає характеристика правових детермінант податкової злочинності. Тим не менш вважаємо, що при виробленні рекомендацій щодо удосконалення запобігання податковим злочинам автор не в повній мірі скористався отриманими ним у другому розділі висновками. Зокрема, дисертант не приділив належної уваги питанням імплементації до національних кримінально-превентивних механізмів таких універсальних інструментів виявлення та нейтралізації правових криміногенних факторів, як кримінологічна експертиза нормативно-правових актів і їх проектів, кримінологічний моніторинг ефективності правового регулювання.

Проте перелічені недоліки не знижують в цілому позитивну оцінку здійсненого дисертантом дослідження. Робота виконана на актуальну тему, вирізняється науковою новизною, а автор спирається на достатньо обґрунтований теоретичний та емпіричний матеріал.

На підставі викладеного можна зробити **висновок**, що дисертація Іванова Андрія Валерійовича за темою «Податкова злочинність: кримінологічна характеристика, детермінація та запобігання» є самостійним завершеним науковим дослідженням, відповідає вимогам п.п. 9, 11, 13 Порядку присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567, а сам автор заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право – за підсумками публічного захисту.

**Офіційний опонент –
начальник кафедри
кримінального права та кримінології
факультету підготовки фахівців
для підрозділів слідства Харківського
національного університету внутрішніх справ,
доктор юридичних наук, професор**

О. М. Литвинов