

РЕЦЕНЗІЯ

**кандидата юридичних наук, доцента Мостепанюк Людмили
Олександрівни на дисертацію Овсія Дмитра Юрійовича на тему
«Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від
сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового
будівництва в Україні», подану на здобуття наукового ступеня доктора
філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Відгук підготовлено на підставі вивчення рукопису дисертації та наукових праць Дмитра Юрійовича Овсія, опублікованих за темою дисертації.

Обґрунтування вибору теми дослідження. Як зазначається у Конституції України, кожна особа має право на житло. Право на житло може бути реалізоване шляхом будівництва, придбання його у власність або взяття в оренду або через отримання соціального житла від держави або органів місцевого самоврядування безоплатно або за доступну для визначеної категорії громадян плату відповідно до положень законодавства. Розвитку сектору будівництва безпосередньо сприяють законодавче закріплення засад децентралізації та дерегуляції, запровадження нових підходів до створення прозорих і зрозумілих процедур діяльності забудовників, інвестиційних компаній та інших суб'єктів.

У сфері житлового будівництва зобов'язання щодо сплати податків виникають за результатами вчинення учасниками юридично значимих дій – правочинів у сфері житлового будівництва, які мають особливості за суб'єктивним складом та предметом. В той же час, забезпечення податкової безпеки у сфері житлового будівництва є ключовою передумовою відбудови, стабільності державних фінансів і реалізації конституційного права людини на житло. Специфіка будівельного ринку зумовлює підвищені ризики тіньових практик – заниження вартості робіт, розщеплення платежів, використання фіктивних контрагентів, приховування доходів. У таких умовах загострюється

потреба у системному поєднанні кримінально-правових і кримінологічних заходів, спрямованих на попередження та мінімізацію ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) саме у сфері житлового будівництва.

В умовах війни проблема ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва набуває особливої актуальності й актуалізує необхідність детального дослідження на науковому рівні та належного законодавчого врегулювання, адже з європейським вектором розвитку України пов'язаний процес зміцнення та стабілізації фінансової системи. Згідно з дослідженнями Київської школи економіки, втрати, пов'язані з війною, у житлово-комунальному господарстві становлять понад 1,4 млрд доларів США, оскільки значна частина внутрішньо переміщених осіб і значна частина громадяни, які тимчасово переміщені за кордон, позбавлені житла, яким вони володіли або користувалися до війни.

До цього часу самостійного комплексного дослідження, присвяченого питанням кримінально-правової характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва й характеристики кримінологічних заходів запобігання таким кримінально протиправним діям, у доктрині наук кримінально-правового циклу не здійснювалося. Тож поєднання здобутків кримінально-правової та кримінологічної наук для проведення поглибленого комплексного дослідження теоретичних і практичних аспектів охорони сфери житлового будівництва в умовах воєнного стану, які могли б забезпечити комплексний підхід до формування та реалізації державної податкової політики, є актуальним на сьогодні.

Крім того, актуальність теми дисертації, її теоретична і практична цінність простежуються через зв'язок змісту роботи з **науковими програмами, планами, темами**. Дисертація виконана відповідно з положеннями Концепції Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, ратифікованої Законом України від 21.11.2002 р. № 228-IV; Концепції реформування кримінальної юстиції України (Указ Президента України від 08.04.2008 р. № 311/2008); Плану заходів щодо реалізації цієї

Концепції (розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.08.2008 р. № 1153-р); Цілей сталого розвитку України на період до 2030 р. (Указ Президента України від 30.09.2019 р. № 722/2019); Національної стратегії у сфері прав людини (Указ Президента України від 24.03.2021 р. № 119/2021); Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023–2027 р.р. (Указ Президента України від 11.05.2023 р. № 273/2023).

Робота відповідає Тематиці наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок Міністерства внутрішніх справ України на 2020-2024 р.р. та на 2025-2029 р.р. (накази МВС України від 11.06.2020 р. № 454, від 21.05.2024 р. № 326), Плану заходів, спрямованих на виконання Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023-2027 р.р., затвердженого Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.08.2024 р. № 792-р; Основним напрямом наукових досліджень НАВС на 2025-2029 р.р. Тему дисертації затверджено рішенням Вченої ради Національної академії внутрішніх справ від 25.10.2022 р. (протокол № 14).

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій, що сформульовані у дисертації, визначається тим, що запропонована робота Д.Ю. Овсія характеризується системним підходом до предмета дослідження. Структурно дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що об'єднують дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загалом, запропонована автором структура дисертації дала змогу здійснити всебічне вивчення кримінально-правових та кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні, виявити недоліки та прогалини в даній проблематиці та обґрунтувати авторські пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства у цій сфері.

Високий ступінь вірогідності та наукової обґрунтованості результатів виконаного дослідження забезпечено шляхом використання загальнонаукових

та спеціально-наукових методів дослідження, а саме: *компаративістський (порівняльно-правовий)* – для аналізу зарубіжного законодавства і практик кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків у сфері житлового будівництва, виявлення спільних і відмінних рис між підходами України та іноземних держав, а також для встановлення можливостей імплементації релевантних інструментів; *догматичний (логіко-юридичний)* – для виявлення недоліків та окреслення векторів удосконалення кримінально-правових норм, що регламентують відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва; *формально-юридичний* – для порівняння норм чинного кримінального законодавства та законопроектів, для системного тлумачення норм КК, КПК, Податкового кодексу України; *логіко-граматичний, логіко-семантичний і аналіз словникових визначень* – для поглибленого опрацювання категоріально-понятійного апарату дослідження («ухилення», «оптимізація оподаткування», «фіктивність», «пов’язані особи»), що забезпечило точність дефініцій і однозначність тлумачення правових термінів; *аналізу і синтезу* – для виокремлення елементів складу злочину за ст. 212 КК України, їх подальшого синтезу у цілісну модель кваліфікації з урахуванням галузевої специфіки житлового будівництва; *діалектичний* – при простеженні розвитку підходів до криміналізації та запобігання ухиленню в будівництві, виявити суперечності між цілями податкового контролю та гарантіями платника і запропонувати способи їх збалансування; *моделювання (кримінологічного та нормативного)* – для розроблення інтегрованої системи запобігання (рівні політики, інституцій, міжвідомчої взаємодії), побудови чек-листів ризиків, карт типових схем і проєктів нормотворчих змін – як передумови підвищення ефективності правозастосування.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є комплексним дослідженням сукупності кримінально-правових та кримінологічних заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні, у якому

сформульовано пропозиції щодо конструкції норми та ряд змін до положень КК, які сприятимуть кращому розумінню особливостей аналізованого кримінального правопорушення, ефективності кримінально-правової охорони об'єкта зазначеного посягання та притягненню винних у його вчиненні осіб до відповідальності. Зокрема, теоретичні та практичні результати, що мають наукову новизну та вказують на особистий внесок автора, наступні:

– запропоновано концепцію інтегрованої системи запобігання ухиленню у житловому будівництві (макрорівень державної політики – інституційний рівень – міжвідомча координація), з визначенням функцій і «вузьких місць» взаємодії суб'єктів; критерії відмежування законної податкової оптимізації від кримінально караного ухилення, карти типових схем у будівельних проєктах та чек-листи ризиків для девелоперів, підрядників і інвесторів;

- розроблено авторські критерії відмежування законної податкової оптимізації від кримінально караного ухилення з урахуванням особливостей інвестиційно-будівельних механізмів;

- запропоновано дефініцію родового об'єкта ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні як сукупності суспільних відносин, що виникають у сфері податково-фінансової діяльності з формування податкової системи держави та реалізації податкової політики;

- удосконалено поняття «податковий агент», яким слід визнавати посередника між платником податку і державою, для забезпечення правильного, повного та своєчасного утримання і перерахування податку до бюджету, для повноцінного здійснення фіскальної функції контролю за надходженням податкових платежів;

- удосконалено класифікацію суб'єктів протидії та моделей їх взаємодії (операційна, аналітична, процесуальна координація; взаємообмін даними та комплаєнс-комунікації);

- уточнено критерії відмежування законної податкової оптимізації від кримінально караного ухилення.

Оцінка змісту дисертації, рівня виконання поставлених завдань та оволодіння методологією наукової діяльності. Дисертація виконана на належному науковому рівні. План роботи складено вдало, що сприяє логічно сформованій конструкції роботи та послідовному дослідженню та викладенню усіх аспектів досліджуваної проблематики. У першому розділі дисертант здійснив системний огляд наукових підходів до вивчення податкових кримінальних правопорушень, виокремив особливості житлового будівництва як одного з найбільш ризикових об'єктів ухилення від оподаткування, визначив характерні тенденції і масштаби протиправних діянь. Автор здійснив аналіз зарубіжного досвіду, що дало змогу сформулювати пропозиції щодо імплементації ефективних моделей протидії ухиленню від сплати податків у вітчизняне законодавство та правозастосовну практику.

У другому розділі дисертації автором досліджено об'єктивні та суб'єктивні ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва, виокремлені особливості кваліфікації кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК, а також підстави та умови звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва. Окремо досліджено інститути спільного інвестування, які характеризуються подвійним механізмом – як для легальної оптимізації податкових зобов'язань, так і для протиправного ухилення від сплати податків у сфері будівництва. У дисертації також здійснено розмежування адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства у сфері житлового будівництва, що дало змогу сформулювати чіткі критерії відмежування деліктів різного рівня суспільної небезпеки.

Третій розділ роботи присвячений кримінологічним заходам запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні. Зокрема, детально розглянуто детермінанти ухилення від сплати податків у будівельній галузі, типологію суб'єктів правопорушень, особливості функціонування тіньової економіки та ризику, що

виникають при використанні інвестиційних механізмів у будівництві. Узагальнено кримінологічні засади запобігання правопорушенням, запропоновано систему загально-соціальних і спеціально-кримінологічних заходів.

На основі дослідження напрацьовано практичні рекомендації для удосконалення правозастосовної практики, у тому числі щодо уніфікації підходів слідчих органів, судової практики та податкових органів. Сформульовано пропозиції з удосконалення кримінального законодавства, які враховують потреби воєнного часу, необхідність фінансової стійкості держави та завдання європейської інтеграції.

Наукове та практичне значення результатів дослідження полягає в тому, що висновки і рекомендації, оприлюднені в дисертації, можуть бути використані у правотворчій сфері (під час розроблення пропозицій щодо удосконалення аналізованих питань); у практичній діяльності органів досудового розслідування, прокуратури, ДПС, БЕБ та інших правоохоронних органів (як основа для внутрішніх методичних рекомендацій, чек-листів ризиків та алгоритмів взаємодії); в освітньому процесі (під час викладання та вивчення навчальних дисциплін кримінально-правової спрямованості); у науково-дослідній діяльності (для подальшого розроблення наукових питань щодо удосконалення відповідальності за ухилення від сплати податків у будівельній галузі).

Оцінка оформлення дисертації. Дисертацію подано у вигляді спеціально підготовленого рукопису державною мовою, вона відповідає Вимогам до оформлення дисертації, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 № 40 (зі змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства освіти і науки України № 759 від 31.05.2019), має обсяг основного тексту 239 сторінок, що повністю відповідає пункту 6 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 12.01.2022 № 44 (зі змінами).

Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій в опублікованих наукових працях. Наукові положення, висновки, які містяться у дисертації, достатньою мірою опубліковані у фахових публікаціях та апробовані здобувачем. Кількість та науковий рівень підготовлених наукових праць відповідає вимогам, встановленим для оприлюднення результатів дисертацій. Результати дослідження Дмитра Юрійовича Овсія відображено в 7 наукових публікаціях, серед яких чотири статті – у наукових фахових виданнях України, три тези доповідей, які оприлюднено на всеукраїнських науково-практичних конференціях. Опубліковані праці повністю відображають основний зміст дисертаційної роботи та відповідають вимогам пункту 8 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 12.01.2022 № 44.

Дисертація та опубліковані праці засвідчують, що їх автор провів ґрунтовне наукове дослідження й попередньо належним чином оприлюднив отримані результати.

Відсутність порушення академічної доброчесності. Дисертаційна робота є самостійним науковим дослідженням, у якій відображено власні ідеї та напрацювання автора, що дозволило виконати поставлені в роботі завдання. Дисертаційна робота містить теоретичні положення та висновки, сформульовані дисертантом особисто. Використані в дисертаційній роботі ідеї і положення науковців мають відповідне посилання та використані з метою підкріплення ідей автора. Під час вивчення змісту дисертації та наукових публікацій Дмитра Юрійовича Овсія не виявлено фактів академічного плагіату, фабрикації та фальсифікації.

Дискусійні положення та зауваження. Численні позитивні аспекти роботи не виключають наявності дискусійних положень та зауважень, які варто

розглянути під час публічного захисту для вдосконалення аргументації позицій здобувача, а також для врахування у подальшій роботі над окресленою проблематикою.

1. У дисертаційній роботі не згадується Проєкт Кримінального кодексу України, який, відповідно до положень Концепції реформування кримінального законодавства України та Указу Президента України № 584/2019 від 07.09.2019 р. «Питання Комісії з питань правової реформи», сьогодні перебуває на стадії активного розроблення та обговорення. Хотілося б почути дисертанта, чому він не врахував положення вказаного Проєкту щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у власному дослідженні і його думки стосовно співвідношення чинної норми і пропонованих.

2. В роботі автор зазначає, що емпіричну базу дослідження складають систематизовані статистичні й аналітичні матеріали Офісу Генерального прокурора за 2020–2025 рр. щодо кількості зареєстрованих (облікованих) кримінальних правопорушень по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні та результати вивчення 300 ухвал, винесених протягом 2020–2025 рр. у всіх областях України. Але в тексті дисертації та у її висновках мінімалізовано посилання на отримані дані та їх використання. Тобто, можна констатувати, що в роботі аналізуються окремі приклади із судової практики, проте вони не можуть належним чином засвідчувати власний авторський науковий доробок. Тому автору слід було провести самостійне дослідження судової практики та посилити цим теоретичну основу роботи. Це дало б змогу виявити найскладніші проблеми в застосуванні ст. 212 КК щодо сфери житлового будівництва в Україні на практиці.

Водночас слід зазначити, що висловлені зауваги не ставлять під сумнів отримані наукові результати Дмитра Юрійовича Овсія, а радше мають рекомендаційний характер. Виконане дослідження є актуальним і враховує потреби часу, містить елементи наукової новизни та практичну цінність, вирізняється самостійністю ідей та оригінальним авторським підходом.

Висновок про відповідність роботи вимогам, установленим МОН України: дисертація на тему «Кримінально-правові та кримінологічні заходи запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері житлового будівництва в Україні» є завершеною, комплексною, самостійно виконаною кваліфікованою науковою працею. Представлена робота характеризується необхідними для такого дослідження компонентами, а саме містить критичний аналіз наукового доробку попередніх дослідників, органічне поєднання різних методів доктринального пізнання, звернення до досягнень різних галузей права. У дисертації сформульовано низку важливих наукових пропозицій та рекомендацій для правозастосовної діяльності, які в сукупності розв'язують важливу теоретичну та практичну проблему.

Дисертація відповідає спеціальності 081 «Право», за своєю актуальністю, ступенем новизни, постановкою та способом вирішення поставлених питань, теоретичним і практичним підґрунтям та обґрунтованістю одержаних результатів 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 13 постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2022 № 44, та наказу МОН України «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» від 12.01.2017 № 40 (зі змінами від 12.07.2019), а її автор, Дмитро Юрійович Овсій, заслуговує на присудження ступеня вищої освіти доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент –
професор кафедри кримінального права
Національної академії внутрішніх справ,
кандидат юридичних наук, доцент

Людмила МОСТЕПАНЮК

