

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ПАДАЛКА ЛІЛІЯ ОЛЕГІВНА

УДК 343.346.8:004

ДИСЕРТАЦІЯ

**ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДИКИ РОЗВІДУВАЛЬНОЇ АНАЛІТИКИ
ПІД ЧАС ВИЯВЛЕННЯ ТА РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ
ПРАВOPOPУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

081 – Право

08 – Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **Л.О. Падалка**

Науковий керівник –

Некрасов В'ячеслав Анатолійович,
кандидат юридичних наук, професор

Київ – 2023

АНОТАЦІЯ

Падалка Л.О. Використання методики розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. – Національна академія внутрішніх справ, Київ, 2023.

Дисертація є монографічним дослідженням, у якому на підставі аналізу матеріалів практики та теоретичних положень розроблено основи методики використання розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Дослідження побудовано на основі висновків і положень, обґрунтованих сучасними розробками в галузі філософії, криміналістики, кримінального права, кримінального процесуального права, теорії оперативно-розшукової діяльності, соціології, водночас використовувалися статистичні й аналітичні матеріали МВС України, Національної поліції України, Офісу Генерального прокурора, Бюро економічної безпеки України за 2018–2023 роки; результати анкетування 91 працівника територіальних управлінь Бюро економічної безпеки України в Одеській, Волинській, Закарпатській, Полтавській, Львівській та Чернівецькій областях за період з 2022 до 2023 року, 86 слідчих підрозділів НП України та 102 працівників Державної податкової служби України.

У дисертації обґрунтовано, що основними тенденціями трансформації злочинності як системи в умовах інформатизації є: *по-перше*, зміна структури та динаміки кримінальних правопорушень, вчинення яких супроводжується використанням інформаційних продуктів й засобів для їх обробки; *по-друге*, трансформація елементів інфраструктури кримінальної протиправності та формування технологічної мережі підтримки для вчинення злочинів; *по-третє*, інтелектуалізація осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення економічної спрямованості, та формування нового стійкого класу злочинців,

які відмежовані від традиційного кримінального середовища. Водночас звернуто увагу на те, що ключовими структурними елементами аналітичної розвідки є: *по-перше*, формування запиту, що включає орієнтування виконавця щодо: а) об'єкта аналітичного вивчення; б) складових об'єкта, які потребують пріоритетного та детального вивчення; в) меж вивчення об'єкта (хронологічних, територіальних тощо); г) форми представлення інформації за результатами такого вивчення; *по-друге*, визначення системи інформаційних джерел, які будуть оброблятися під час виконання відповідного аналітичного запиту; *по-третє*, визначення кількості та спеціалізації суб'єктів, які будуть залучені до аналітичної роботи; *по-четверте*, формування інформаційного продукту та передача його замовнику. Запропоновано авторську класифікацію аналітичних запитів на: а) стратегічні (управлінські запити), що зорієнтовані на отримання аналітичного продукту з метою вирішення довготривалих та стратегічних завдань протидії злочинності; б) тактичні запити, що спрямовані на отримання інформаційно-аналітичного продукту щодо конкретного об'єкта оперативної уваги чи кримінального провадження. У дослідженні виокремлено два самостійні об'єкти аналітичного пізнання, які є відокремленими за своєю сутністю, але перебувають у тісних зв'язках між собою: *по-перше*, злочинність у сфері оподаткування; *по-друге*, система кримінальних правопорушень (злочинна діяльність) у сфері оподаткування.

Визначено, що аналітичне дослідження динаміки злочинності у сфері оподаткування забезпечує підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень щодо: *по-перше*, визначення ефективності кримінальної політики щодо протидії злочинності у сфері оподаткування (ефективності кримінального закону); *по-друге*, визначення ефективності роботи правоохоронних інституцій щодо протидії злочинності у сфері оподаткування; *по-третє*, перегляду традиційних управлінських підходів щодо оцінки причин та умов злочинності у сфері оподаткування. Обґрунтовано, що аналітичне дослідження структури злочинності у сфері оподаткування під час прийняття управлінських рішень вирішує завдання щодо: *по-перше*, необхідності

орієнтації відповідних підрозділів правоохоронних органів щодо посилення протидії за окремими напрямками роботи та акцентування пріоритетної уваги на виявленні та документуванні конкретних злочинів, які вчиняються у сфері оподаткування; *по-друге*, визначення кореляційних залежностей між окремими злочинами у сфері оподаткування та іншими кримінальними правопорушеннями у фінансово-економічній сфері, адже податкова злочинність є невід’ємною складовою більш складної системи – фінансово-економічної злочинності; *по-третьє*, визначення залежностей між окремими формами злочинності у сфері оподаткування та ефективністю роботи державних інституцій, зокрема суб’єктів адміністрування податків та інших органів, які уповноважені здійснювати контроль за фінансовою системою держави.

Встановлено, що практична складова змісту кримінального аналізу правоохоронних органів є значно ширшою, аніж законодавчо визначена, та охоплює, зокрема: *по-перше*, визначення залежностей та рівня їх інтенсивності між елементами механізму кримінальних правопорушень; *по-друге*, визначення особливостей та інтенсивності взаємодії та комунікації між особами, що причетні до вчинення кримінального правопорушення; *по-третьє*, побудова ймовірної моделі технології злочинної діяльності на основі зібраних фактичних даних у межах оперативно-розшукової справи та кримінального провадження; *по-четверте*, аналіз взаємозв’язків між елементами інфраструктури конкретної системи кримінальних правопорушень.

Обґрунтовано, що оцінка процесу протидії злочинності крізь призму системного підходу дозволяє виокремити такі основні групи ризиків, які мають бути об’єктом управління у межах функціонування інтегрованої системи управління ризиками: *по-перше*, інституційні ризики, які пов’язані зі збалансованим формуванням відповідної системи державних інституцій, які забезпечують протидію злочинності у сфері оподаткування; *по-друге*, управлінські ризики, які пов’язані з відсутністю розроблених сучасних

управлінських практик щодо керування та організації роботи окремих процесів та сфер протидії злочинності; *по-третє*, правові ризики, які пов'язані з неефективністю нормативно-правових актів, спрямованих на регулювання протидії злочинності у сфері оподаткування; *по-четверте*, соціально-економічні ризики, які пов'язані зі слабо контрольованими та непередбачуваними змінами соціальних процесів та економічної ситуації під впливом зовнішніх факторів, прогнозування розвитку та трансформації яких ускладнене, зокрема військовими діями.

Визначено, що типовими слідчими ситуаціями початкового етапу розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є: *по-перше*, кримінальне провадження розпочато за результатами планових та позапланових перевірок суб'єктів господарської діяльності фіскальними органами; *по-друге*, кримінальне провадження розпочато за матеріалами реалізованих оперативних розробок; *по-третє*, кримінальне провадження розпочато внаслідок виділення матеріалів із поточного кримінального провадження щодо кримінальних правопорушень у сфері господарської чи службової діяльності; *по-четверте*, кримінальне провадження розпочато за інформацією, оприлюдненою у засобах масової інформації.

Обґрунтовано, що блоками обставин, які підлягають встановленню під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, є: обставини, що стосуються кримінально-релевантної події як процесу змістовної діяльності; обставини, що стосуються особи злочинця; обставини, які стосуються об'єкта злочинного посягання, зокрема відповідного різновиду суспільних відносин у сфері оподаткування; обставини щодо елементів інфраструктури злочинної діяльності у сфері оподаткування, щодо якої здійснюється розслідування.

Визначено, що під час розслідування злочинів у сфері оподаткування може використовуватися широкий спектр тактичних операцій, який залежить від: *по-перше*, типової слідчої ситуації, яка склалась на відповідному етапі розслідування; *по-друге*, технології злочинної діяльності, яка була

використана для реалізації злочинного задуму; *по-третє*, кількості та характеристики суб'єктів, які були задіяні у злочинній діяльності; *по-четверте*, територіальних меж та інших елементів обстановки вчинення кримінального правопорушення.

Встановлено, що на етапі підготовки до проведення обшуку вирішуються такі аналітичні задачі: а) формування типової моделі документального забезпечення реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування; б) безпосереднє визначення типології об'єктів, на які спрямовується проведення обшуку. Залучення аналітика для вирішення певної системи завдань є доцільним організаційно-тактичним рішенням слідчого під час проведення обшуку для: *по-перше*, поточної оцінки виявлених під час обшуку документів з метою: а) виокремлення для подальшого вилучення лише тих документів та даних, які мають пряме чи опосередковане відношення до реалізації конкретної технології злочинної діяльності; б) поточної оцінки прогнозованої раніше ефективності обшуку конкретного об'єкта, яка була викладена у аналітичному звіті; в) забезпечення формування інформаційних передумов, які визначають необхідність проведення паралельно з обшуком інших слідчих (розшукових) дій, зокрема допитів осіб, які присутні під час обшуку; *по-друге*, оцінки необхідності невідкладного проведення інших слідчих (розшукових) дій до завершення проведення обшуку, якщо виявленні матеріальні об'єкти та документи свідчать про можливість переміщення інших матеріальних об'єктів в інше місце, пересилання відповідних даних за допомогою апаратних засобів та програмного забезпечення з неможливістю їх вилучення з ЕОМ відправника тощо.

Обґрунтовано, що функціями розвідувальної аналітики під час проведення обшуку є: *орієнтуюча* – у частині конкретизації та типологізації об'єктів, на які спрямовується проведення вказаної слідчої розшукової дії; *діагностична* – оцінка виявлених та вилучених даних, порівняно з іншими матеріалами, що наявні у межах конкретного кримінального провадження;

конкретизуюча – уточнення структури можливої технології злочинної діяльності, яка була застосована; *прогностична* – оцінка та формування подальшої оптимальної стратегії розслідування (з урахуванням нових виявлених даних та можливої поведінки осіб, які причетні до такої злочинної діяльності). Встановлено, що основними напрямками використання методології розвідувальної аналітики під час проведення допитів є: *по-перше*, вибір моделі допитів осіб у кримінальному провадженні щодо злочинів у сфері оподаткування, зокрема: а) *лінійна модель*, яка передбачає почерговий допит осіб відповідно до етапності реалізації технології злочинної діяльності; б) *матрична модель*, яка передбачає формування матричної схеми допитів учасників злочинної діяльності у сфері оподаткування за відповідними критеріями з використанням аналітичного інструментарію; *по-друге*, конкретизація предмета допиту кожного учасника злочинної діяльності; *по-третє*, встановлення психологічного контакту з допитуваним.

Ключові слова: виявлення кримінальних правопорушень; досудове розслідування; кримінальне провадження; слідчі (розшукові) дії; кримінальне правопорушення; злочинність у сфері оподаткування; злочинна діяльність у сфері оподаткування; аналітична розвідка; розвідувальна аналітика; управління ризиками; тактична операція; криміналістична класифікація.

SUMMARY

Padalka L.O. Application of intelligence analytics methods during detection and investigation of criminal offenses in the field of taxation. – *Qualifying scientific work on manuscript rights.*

Dissertation for obtaining the degree of Doctor of Philosophy in specialty 081 – Law. – National Academy of Internal Affairs, Kyiv, 2023.

The dissertation is a monographic study in which, based on the analysis of practice materials and theoretical provisions, the basics of the methodology of using intelligence analytics during the detection and investigation of criminal offenses in the field of taxation are developed. The study is built on the basis of conclusions and provisions substantiated by modern developments in the field of philosophy, criminology, criminal law, criminal procedural law, the theory of operative and investigative activity, sociology along with the use of statistical and analytical materials of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, the National Police of Ukraine, the General Prosecutor's Office of Ukraine, the Bureau economic security of Ukraine for 2018–2023; survey results of 91 employees of the territorial offices of the Bureau of Economic Security of Ukraine in Odesa, Volyn, Zakarpattia, Poltava, Lviv, and Chernivtsi regions for the period from 2022 to 2023, 86 investigative units of the NP of Ukraine, and 102 employees of the State Tax Service of Ukraine.

In the research, it is substantiated that the main trends in the transformation of crime as a system in the conditions of informatization are: *first*, a change in the structure and dynamics of criminal offenses, the commission of which is accompanied by the use of information products and means for their processing; *secondly*, the transformation of the elements of the criminal infrastructure and the formation of a technological support network for committing crimes; *thirdly*, the intellectualization of persons who commit criminal offenses of economic orientation and the formation of a new stable class of criminals who are separated from the traditional criminal environment. Also, attention was drawn to the fact that the key structural elements of analytical intelligence are: *first*, the formation of a request,

which includes the orientation of the performer regarding: a) the object of analytical study; b) components of the object that require priority and detailed study; c) object study boundaries (chronological, territorial, etc.); d) forms of presentation of information based on the results of such study; *secondly*, the definition of the system of information sources that will be processed during the execution of the relevant analytical request; *thirdly*, determining the number and specialization of subjects who will be involved in the analytical work; *fourth*, the formation of an information product and its transfer to the customer. The author's classification of analytical requests into: a) strategic (management requests) aimed at obtaining an analytical product for the purpose of solving long-term and strategic tasks of combating crime is proposed; b) tactical requests aimed at obtaining an information and analytical product regarding a specific object of operational attention or criminal proceedings. In the study, two independent objects of analytical knowledge were singled out, which are separate in nature, but are in close connection with each other: first, crime in the field of taxation; *secondly*, the system of criminal offenses (criminal activity) in the field of taxation.

It was determined that the analytical study of the dynamics of crime in the field of taxation provides support for making strategic management decisions regarding: *first*, determining the effectiveness of criminal policy in combating crime in the field of taxation (effectiveness of the criminal law); *secondly*, determining the effectiveness of law enforcement institutions in combating crime in the field of taxation; *thirdly*, revision of traditional managerial approaches to assessment of the causes and conditions of crime in the field of taxation. It is substantiated that an analytical study of the structure of crime in the field of taxation during management decision-making solves the following tasks: *firstly*, the need to orientate the relevant units of law enforcement agencies with regard to strengthening countermeasures in certain areas of work and focusing priority attention on the detection and documentation of specific crimes that are committed in the field of taxation; *secondly*, the definition of correlational dependencies between individual crimes in the field of taxation and other criminal offenses in the financial and economic

sphere, because tax crime is an integral component of a more complex system - financial and economic crime; *thirdly*, the determination of dependencies between certain forms of crime in the field of taxation and the efficiency of the work of state institutions, in particular subjects of tax administration and other bodies authorized to exercise control over the financial system of the state.

It has been established that the practical component of the content of the criminal analysis of law enforcement agencies is much broader than legally defined and includes, in particular: *first*, the determination of dependencies and the level of their intensity between the elements of the mechanism of criminal offenses; *secondly*, determining the characteristics and intensity of interaction and communication between persons involved in the commission of a criminal offense; *thirdly*, the construction of a probable model of the technology of criminal activity based on the collected factual data within the scope of the operational investigative case and criminal proceedings; *fourth*, the analysis of the relationships between the elements of the infrastructure of a specific system of criminal offenses.

It is substantiated that the assessment of the process of combating crime through the prism of a systemic approach allows to single out the following main groups of risks that should be the object of management within the framework of the functioning of an integrated risk management system: *first*, institutional risks that are associated with the balanced formation of the corresponding system of state institutions that ensure combating crime in the field of taxation; *secondly*, management risks, which are associated with the lack of developed modern management practices for managing and organizing the work of individual processes and areas of combating crime; *thirdly*, legal risks that are associated with the ineffectiveness of normative legal acts aimed at regulating the fight against crime in the field of taxation; *fourth*, socio-economic risks that are associated with poorly controlled and unpredictable changes in social processes and the economic situation under the influence of external factors, forecasting the development and transformation of which is complicated, in particular by military actions.

It was determined that the typical investigative situations of the initial stage of the investigation of criminal offenses in the field of taxation are: *first*, criminal proceedings are initiated based on the results of scheduled and unscheduled inspections of economic entities by fiscal authorities; *secondly*, the criminal proceedings were initiated based on the materials of the implemented operational developments; *thirdly*, criminal proceedings have been initiated as a result of the selection of materials from ongoing criminal proceedings regarding criminal offenses in the field of economic or official activity; *fourth*, criminal proceedings were initiated based on information published in the mass media.

It is substantiated that the blocks of circumstances to be established during the investigation of criminal offenses in the field of taxation are: circumstances relating to a criminally relevant event as a process of meaningful activity; circumstances concerning the identity of the criminal; circumstances relating to the object of criminal encroachment, in particular, the relevant type of social relations in the field of taxation; circumstances regarding the elements of the infrastructure of criminal activity in the field of taxation, in respect of which the investigation is being carried out.

It was determined that during the investigation of crimes in the field of taxation, a wide range of tactical operations can be used, which depends on: *first*, the typical investigative situation that developed at the relevant stage of the investigation; *secondly*, the technology of criminal activity, which was used to implement the criminal plan; *thirdly*, the number and characteristics of subjects who were involved in criminal activity; *fourthly*, territorial boundaries and other elements of the situation of committing a criminal offense. It was established that at the stage of preparation for conducting a search, the following analytical tasks are solved: a) formation of a typical model of documentary support for the implementation of the technology of criminal activity in the field of taxation; b) direct determination of the typology of objects to which the search is directed. Engaging an analyst to solve a certain system of tasks is an appropriate organizational and tactical decision of the investigator during the search for: *first*, the current assessment of the documents

discovered during the search with the aim of: a) isolating for further extraction only those documents and data that have a direct or indirect relation to the implementation of a specific technology of criminal activity; b) the current assessment of the previously predicted effectiveness of the search of a specific object, which was outlined in the analytical report; c) ensuring the formation of information prerequisites, which determine the need to conduct other investigative (search) actions in parallel with the search, in particular, interrogations of persons who are present during the search; *secondly*, assessments of the need to urgently carry out other investigative (search) actions before the completion of the search, if the identified material objects and documents indicate the possibility of moving other material objects to another place, forwarding relevant data using hardware and software with the impossibility of removing them from the sender's computer, etc.

It is substantiated that the functions of intelligence analytics during a search are: *orienting* – in terms of specification and typology of objects to which the specified investigative search action is directed; *diagnostic* – assessment of discovered and extracted data, compared to other materials available within the scope of a specific criminal proceeding; *concretizing* – clarifying the structure of the possible technology of criminal activity that was applied; *prognostic* – assessment and formation of a further optimal investigation strategy (taking into account newly discovered data and the possible behavior of persons involved in such criminal activity). It was established that the main directions of using the methodology of intelligence analytics during interrogations are: *firstly*, the choice of a model of interrogation of persons in criminal proceedings regarding crimes in the field of taxation, in particular: a) a linear model, which provides for alternate interrogation of persons in accordance with the stages of implementation of criminal technology activities; b) matrix model, which provides for the formation of a matrix scheme of interrogations of participants in criminal activities in the field of taxation according to relevant criteria using analytical tools; *secondly*, specification of the subject of questioning of each participant in criminal activity; *thirdly*, establishing psychological contact with the interrogated person.

Keywords: detection of criminal offenses; pre-trial investigation; criminal proceedings; investigative (search) actions; criminal offense; crime in the field of taxation; criminal activity in the field of taxation; analytical intelligence; intelligence analytics; risk management; tactical operation; forensic classification.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧКИ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації:

1. Падалка Л.О. Поняття аналітичної розвідки у діяльності правоохоронних органів. *Молодий вчений*. 2020. № 4 (80) квітень, 2020. С. 59-62. URL : <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/1880/1855>

2. Падалка Л.О. Застосування сучасних моделей діяльності правоохоронних органів під час розслідуванні злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. Вип. 1. С. 272–277. URL : <http://nvppp.in.ua/vip/2020/1/49.pdf>

3. Цехан Д.М., Падалка Л.О. Структура аналітичної діяльності під час протидії злочинності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. №3. С. 92–98. URL : <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/3/15.pdf>

4. Падалка Л.О. Функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №4. С. 598–601. URL : http://www.lsej.org.ua/4_2023/144.pdf

5. Падалка Л.О. Розвідувальна аналітика як засіб забезпечення формування та реалізації тактичних операцій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. №1. С. 93–98. URL : <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2023/1/16.pdf>

Публікації, що засвідчують апробацію матеріалів дисертації та додатково відображають її наукові результати:

6. Падалка Л.О. Кримінальний аналіз як метод протидії кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Актуальні питання судової експертології, криміналістики та кримінального процесу* : матеріали II

Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Київ, 19 листопада 2019 р.). / за заг. ред. О. Г. Рувіна, Н. В. Нестор; уклад. О. І. Жеребко, В. П. Колонюк, О. О. Садченко, О. В. Юдіна. Київ : Видавництво Ліра-К, 2020. С. 409–413.

7. Падалка Л.О. INTELLIGENCE-LED POLICING як ефективний новітній метод боротьби з транснаціональною організованою злочинністю. *Законодавче забезпечення діяльності Бюро економічної безпеки України* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків–Київ, 17 травня 2021 р.). Харків–Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. 212 с.

8. Падалка Л.О. Злочинність у сфері оподаткування як об'єкт аналітичного дослідження. *Кримінальне провадження в умовах воєнного стану: нормативно-правові, методологічні та праксеологічні аспекти* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 30 травня 2022 року). Одеса: ОДУВС, 2022. Ч.1 С. 72-75.

9. Падалка Л.О. Використання методології розвідувальної аналітики для забезпечення окремих тактичних операцій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синегрія наукових, освітніх та технологічних рішень* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 19 травня 2023 року). Одеса : НУ «ОЮА», 2023. С. 477-479.

10. Падалка Л.О. Система ризиків як об'єкт управління під час протидії злочинам у сфері оподаткування. *Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі* : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 7-8 грудня 2023 року). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2021. С. 299-301.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	18
ВСТУП.....	19
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИКИ РОЗВІДУВАЛЬНОЇ АНАЛІТИКИ ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	28
1.1. Змістовно-структурна характеристика аналітичної розвідки як напрямую правоохоронної діяльності.....	28
1.2. Криміналістичний аналіз кримінальних правопорушень у сфері оподаткування як об'єкта аналітичного дослідження.....	48
1.3. Забезпечення прав людини і громадянина під час використання методики розвідувальної аналітики	64
Висновки до першого розділу.....	83
РОЗДІЛ 2. ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИКИ РОЗВІДУВАЛЬНОЇ АНАЛІТИКИ РОЗВІДКИ ПІД ЧАС ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	86
2.1. Використання інтегрованої системи управління ризиками під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.....	86
2.2. Функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.....	105
2.3. Розвідувальна аналітика у системі інструментів з'ясування обставин, які підлягають встановленню під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.....	125
Висновки до другого розділу.....	145
РОЗДІЛ 3. ВИКОРИСТАННЯ РОЗВІДУВАЛЬНОЇ АНАЛІТИКИ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ТАКТИЧНИХ ЗАСОБІВ РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	149

3.1. Розвідувальна аналітика як засіб забезпечення формування та реалізації тактичних операцій під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.....	149
3.2. Напрями вдосконалення використання методики розвідувальної аналітики для забезпечення проведення окремих слідчих (розшукових) дій.....	170
Висновки до третього розділу.....	190
ВИСНОВКИ.....	193
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	210
ДОДАТКИ.....	230

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АІС – автоматизована інформаційна система

БД – база даних

БЕБ України – Бюро економічної безпеки України

ЕОМ – електронна обчислювальна машина

ЄРДР – Єдиний реєстр досудових розслідувань

ЗО – злочинна організація

ЗУ «Про ОРД» – Закон України «Про оперативно-розшукову діяльність»

КК України – Кримінальний кодекс України

КПК України – Кримінальний процесуальний кодекс України

МВС України – Міністерство внутрішніх справ України

НП України – Національна поліція України

НС(Р)Д – негласні слідчі (розшукові) дії

ОЗУ – організоване злочинне угруповання

ОРД – оперативно-розшукова діяльність

ОРЗ – оперативно-розшукові заходи

ОРС – оперативно-розшукова справа

С(Р)Д – слідчі (розшукові) дії

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. В умовах транзитивності та системних соціально-економічних змін у нашому суспільстві, які, з одного боку, є закономірними тенденціями його розвитку, а з іншого – зумовлені широкомасштабною збройною агресією, існує гостра необхідність пошуку нових моделей та рішень для організації роботи державних інституцій, зокрема, й у частині протидії різним формам злочинності. Зростання ролі інформації та інформаційних процесів у всіх сферах суспільного життя створює нові можливості для оптимізації роботи правоохоронних органів та апробації у праксеологічному вимірі нових кращих міжнародних зразків поліцейської діяльності.

Одним із таких напрямів є використання методики розвідувальної аналітики під час організації протидії різним формам злочинної діяльності та спроба перебудови основ роботи окремих правоохоронних структур на інтегровану оцінку ризиків та загроз, а також своєчасного вжиття заходів щодо їх нейтралізації.

Використання методики розвідувальної аналітики позитивно зарекомендувало себе на управлінському рівні роботи правоохоронних органів. Водночас розвідувальна аналітика є не менш ефективною під час виявлення та розслідування окремих кримінальних правопорушень, які характеризуються залученням широкого кола суб'єктів та складними технологіями, що забезпечують досягнення злочинного результату. Однією з таких форм злочинної діяльності є відповідна система кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, які характеризується складністю їх документування та подальшого розслідування, значною мірою через необхідність опрацювання великих масивів даних, що доволі часто вимагає використання спеціальних знань та наявності у суб'єкта фахових компетенцій.

Зважаючи на викладене, працівники оперативних підрозділів та слідчі, які здійснюють розслідування таких кримінальних правопорушень, потребують

впровадження та використання методики розвідувальної аналітики на організаційно-тактичному рівні у межах розслідування конкретних кримінальних проваджень, що формує відповідне наукове завдання – розроблення форм та напрямів використання розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

У межах вітчизняної криміналістики проблемам формування різних видів методик розслідування кримінальних правопорушень присвячено комплексні наукові праці: Л. Аркуши, В. Бахіна, В. Весельського, А. Волобуєва, І. Гори, В. Гончаренка, В. Дрозд, В. Журавля, А. Іщенко, В. Колесника, В. Коновалової, В. Кузьмічова, В. Лисенка, В. Лукашевича, Є. Лук'янчикова, О. Одерія, І. Пирога, М. Погорецького, М. Салтевського, Д. Сергєєвої, О. Таран, Л. Удалової, П. Цимбала, К. Чаплинського, Ю. Чорноус, В. Шевчука, В. Шепітька, Б. Щура та інших вчених.

У межах криміналістики та інших суміжних галузей наукового знання проблематика використання аналітичних методів та методики розвідувальної аналітики досліджувалась у наукових працях С. Албула, О. Бусол, Ю. Дмитрика, О. Зайця, О. Користіна, А. Мовчана, А. Мурашко, Д. Никифорчука, В. Некрасова, Д. Пефтієва, С. Пенькова, О. Самойленко, В. Тіщенко, О. Шеремета, І. Федчака, В. Хахановського, О. Цільмак, Д. Цехана, С. Чернявського та інших науковців.

Визнаючи науковий здобуток вказаних дослідників, що значною мірою і є теоретичною основою нашого дослідження, необхідно відзначити, що їх наукові праці, у переважній більшості, присвячені сутності розвідувальної аналітики загалом, характеристиці методологічного інструментарію та інформаційних систем, питанням організації побудови різних моделей поліцейської діяльності, формуванню загальних аналітичних продуктів та їх використанню. Наявність такого масиву наукових праць формує належні передумови для наукового дослідження використання методики розвідувальної аналітики на організаційно-тактичному рівні розслідування

конкретних кримінальних проваджень щодо кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Наведене і зумовлює актуальність та новизну теми представленого дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року (Указ Президента України від 30 вересня 2019 року № 722/2019); Річної національної програми під егідою Комісії Україна – НАТО на 2021 рік (Указ Президента України від 11 травня 2021 року № 189/2021), Плану дій з реалізації Національної стратегії у сфері прав людини на 2021–2023 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 червня 2021 року № 756-р); Тематики наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок на 2020–2024 роки (наказ Міністерства внутрішніх справ України від 11 червня 2020 року № 454); Основних напрямів наукових досліджень Національної академії внутрішніх справ на 2021–2024 роки (рішення Вченої ради від 21 грудня 2020 року, протокол № 23).

Тема дисертації затверджена Вченою радою Національної академії внутрішніх справ 29 жовтня 2019 року (протокол № 2), зареєстровано Координаційним бюро Національної академії правових наук України (№ 831, 2019 рік) та уточнена 30 листопада 2023 року (протокол №23).

Мета і завдання дослідження. *Мета* роботи полягає у розробленні на підставі аналізу матеріалів практики та теоретичних положень форм та напрямів використання методики розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Для досягнення поставленої мети поставлено такі *завдання*:

- сформулювати змістовно-структурну характеристику аналітичної розвідки як напряму діяльності правоохоронних органів;
- надати характеристику кримінальних правопорушень у сфері оподаткування як об'єкта аналітичного дослідження;

- виокремити правові забезпечення прав людини та громадянина під час використання методів розвідувальної аналітики у правоохоронній діяльності;
- визначити особливості використання інтегрованої системи управління ризиками під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;
- окреслити функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;
- охарактеризувати розвідувальну аналітику у системі інструментів з'ясування обставин, які підлягають встановленню під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;
- сформулювати основні напрями використання методики розвідувальної аналітики як засобу забезпечення та реалізації тактичних операцій під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;
- визначити напрями вдосконалення використання методики розвідувальної аналітики для забезпечення проведення окремих слідчих (розшукових) дій.

Об'єкт дослідження – правовідносини, що виникають у сфері діяльності правоохоронних органів при використанні методики розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Предмет дослідження – використання методики розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Методи дослідження. Відповідно до мети і завдань дослідження в роботі використана сукупність загальнонаукових, міждисциплінарних та спеціально-наукових методів пізнання. За допомогою методів гносеології з'ясовано сутність аналітичної розвідки та сформовано ознаки системи інформаційних джерел, які використовуються для аналізу (підрозділ 1.1); розроблено характеристику кримінальних правопорушень у сфері оподаткування крізь

призму їх аналітичного дослідження з акцентуванням уваги на тих їх складових, які підлягають першочерговому вивченню за допомогою аналітичних методів (підрозділ 1.2); визначено основні напрями використання методики розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування (підрозділ 2.1), а також під час визначення обставин, які підлягають встановленню у межах кримінального провадження (підрозділ 2.2); типізовано основні напрями використання методики розвідувальної аналітики для забезпечення проведення тактичних операцій під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування (підрозділ 3.1); досліджено та сформовано класифікацію ризиків, які є об'єктами управління у межах використання інтегрованої системи оцінки ризиків (підрозділ 1.3).

Логіко-юридичний метод надав можливість запропонувати класифікацію кримінальних правопорушень у сфері оподаткування з основним акцентом на їх аналітичне дослідження (підрозділ 1.2). Порівняльно-правовий метод використовувався під час порівняння кримінального процесуального та оперативно-розшукового законодавства (підрозділ 1.3). За допомогою методу герменевтики з'ясовано сутність окремих наукових положень різних галузей знань щодо змісту наукових характеристик та класифікацій (підрозділи: 1.2, 1.3, 1.4). Соціологічний та статистичний методи використовувалися під час вивчення думок слідчих, працівників оперативних підрозділів та податківців щодо можливостей використання методики розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування (підрозділи: 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3, 3.1, 3.2).

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні й аналітичні матеріали МВС України, Національної поліції України, Генеральної прокуратури України, Бюро економічної безпеки України за 2018–2023 роки; результати анкетування 91 працівника територіальних управлінь Бюро економічної безпеки України в Одеській, Волинській, Закарпатській, Полтавській, Львівській та Чернівецькій областях за період з 2022 до 2023

року, 86 слідчих підрозділів НП України та 102 працівників Державної податкової служби України.

Наукова новизна одержаних результатів дисертаційного дослідження полягає в тому, що воно є одним з перших комплексним криміналістичним дослідженням щодо використання методики розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. У межах здійсненого дослідження одержано результати, які мають наукову новизну:

вперше:

- сформульовано визначення злочинності у сфері оподаткування як об'єкта аналітичного дослідження, під якою розуміється система кримінальних практик, спрямованих проти встановленого державою порядку збирання та сплати податків, функціонування якої забезпечується власною інфраструктурою, а також визначена основна функціональна спрямованість вивчення окремих її показників для прийняття управлінських рішень, а також виокремлено показники цієї системи, які підлягають обов'язковому аналітичному дослідженню, зокрема: динаміка, структура, інфраструктурні елементи з урахуванням функціональної спрямованості аналітичної роботи щодо їх опрацювання;

- виокремлена та охарактеризована система ризиків, які є об'єктами управління під час протидії злочинності у сфері оподаткування, зокрема: а) інституційні ризики; б) управлінські ризики; в) правові ризики; г) соціально-економічні ризики, а також система ризиків, які є об'єктами управління під час розслідування конкретного кримінального провадження;

- сформульовано основні напрями використання розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях початкового етапу розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, зокрема: а) кримінальне провадження розпочато за матеріалами оперативних розробок; б) кримінальне провадження розпочато за матеріалами отриманими під час розслідування інших кримінальних проваджень; в) кримінальне провадження розпочато за

результатами проведення документальних перевірок контролюючими фіскальними органами; г) кримінальне провадження розпочато за матеріалами опублікованими у засобах масової інформації;

– визначено напрями використання методики розвідувальної аналітики для забезпечення проведення окремих тактичних операцій під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, зокрема: «Встановлення технології злочинної діяльності»; «Встановлення усіх учасників злочинної діяльності»; «Встановлення структурно-функціонального забезпечення реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування»; «Встановлення елементів інфраструктури злочинної діяльності»;

удосконалено:

– форми та напрями використання методики розвідувальної аналітики як інструменту з'ясування обставин, що підлягають встановленню під час розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування у частині виокремлення напрямів використання: схем зв'язків, схем потоків; асоціативних матриць та методів мозкового штурму;

– напрями використання методики розвідувальної аналітики для оптимізації проведення окремих слідчих (розшукових) дій, зокрема: а) планування, безпосереднього проведення та оцінки результатів обшуків; б) підготовки та конкретизації предмета допиту;

дістало подальший розвиток:

– положення сутності та структурних елементів аналітичної розвідки, зокрема виокремлено, що структурними елементами аналітичної розвідки є: формування запиту; визначення системи інформаційних джерел; оцінка попередньо визначеної системи інформаційних джерел; визначення кількості та спеціалізації суб'єктів, які будуть залучені до аналітичної роботи; визначення методології роботи з інформацією; безпосереднє аналітичне опрацювання інформаційних джерел; формування інформаційного продукту та передача його замовнику;

– положення щодо оптимізації правового регулювання використання методології розвідувальної аналітики крізь призму забезпечення прав людини і громадянина у частині: а) формування пропозицій щодо визначення окремих термінологічних конструкцій, які використовуються у чинному законодавстві; б) розроблення пропозицій щодо вдосконалення окремих положень Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність»;

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що викладені й аргументовані в дисертації теоретичні положення, висновки, пропозиції та рекомендації впроваджено та використовуються у:

– *законотворчій діяльності* – для розроблення нормативно-правових актів у сфері правоохоронної діяльності та протидії злочинності (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у діяльність Комітету Верховної Ради України з питань правоохоронної діяльності від 12 січня 2021 року, довідка Комітету Верховної Ради України з питань правоохоронної діяльності про впровадження результатів дисертаційного дослідження від 13 січня 2021 року);

– *правозастосовній діяльності* – для організаційного, методичного, інформаційного забезпечення роботи оперативних та слідчих підрозділів Бюро економічної безпеки України (акт Бюро економічної безпеки України від 06 грудня 2023 року);

– *освітньому процесі* – під час викладання навчальних дисциплін: «Криміналістика», «Методика і тактика розслідування злочинів» у вищих навчальних закладах, а також підготовки підручників, навчальних посібників, практикумів із зазначених дисциплін (акт впровадження у навчальний процес Національного університету «Одеська юридична академія» від 01 грудня 2023 року).

Особистий внесок здобувача. Дисертація виконана автором самостійно. Усі сформульовані положення та висновки є результатом особистих досліджень автора. Окремі положення дисертації викладено в статті

«Структура аналітичної діяльності під час протидії злочинності», підготовлений у співавторстві (особистий внесок автора – 50%, 0,3 друк. арк.).

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертації доповідалися на міжнародних науково-практичних конференціях: «Актуальні питання судової експертології, криміналістики та кримінального процесу» (м. Київ, 19 листопада 2019 р.); «Законодавче забезпечення діяльності Бюро економічної безпеки України» (м. Харків–Київ, 17 травня 2021 р.); «Кримінальне провадження в умовах воєнного стану: нормативно-правові, методологічні та праксеологічні аспекти» (м. Одеса, 30 травня 2022 р.); «Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синегрія наукових, освітніх та технологічних рішень» (м. Одеса, 19 травня 2023 року); «Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі» (м. Київ, 7-8 грудня 2023 року).

Публікації. Основні результати дисертаційного дослідження відображені у 10 публікаціях, зокрема 5 наукових статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях, перелік яких затверджений Міністерством освіти і науки України, та 5 тезах доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Робота складається з анотації (українською та англійською мовами), переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, які містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел (199 найменувань), що розміщений на 20 сторінках, та чотирьох додатків (на 20 сторінках). Загальний обсяг дисертації становить 250 сторінок, з яких основного тексту 196 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИКИ РОЗВІДУВАЛЬНОЇ АНАЛІТИКИ ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Змістовно-структурна характеристика аналітичної розвідки як напрямку правоохоронної діяльності

Однією із концептуальних характеристик сучасного суспільства, яка здійснює перманентну трансформацію усіх його сфер, є зростання ролі інформації, інформаційних продуктів та інформаційних процесів у всіх напрямках життєдіяльності. Безумовно, що протягом усього історичного розвитку соціуму та формування всіх суспільних інституцій та державних утворень, інформація відігравала одну із ключових ролей. Водночас кардинальні зміни щодо обсягів інформаційних продуктів, їх якості та методології роботи з ними висувають питання оптимізації інформаційних процесів на перший план та змушують здійснювати постійний пошук ефективних моделей її отримання та використання у діяльності різних суб'єктів. Значним чином це пов'язано з необхідністю створення та організації роботи складних систем, які повинні характеризуватися такими ознаками як антикрихкість [154], динамічність, адаптивність та швидке реагування на зміни навколишнього середовища та вихідних даних, які впливають на роботу системи.

У контексті нашого дослідження особливу увагу необхідно звернути на функціонування двох соціальних систем – злочинності та правоохоронної системи як відповідного устрою державних інституцій, що здійснюють протидію останній та знаходяться у відповідних взаємозв'язках між собою. Водночас наголосимо, що ми підтримуємо позицію дослідників, які розглядають злочинність як відповідну складну систему [176], а не просту

сукупність кримінальних правопорушень, вчинених за певний період на відповідній території. Звертаючи увагу на трансформаційні зміни злочинності як системи, які зумовлені процесами інформатизації, на нашу думку, можна виокремити такі основні тенденції: *по-перше*, зміна структури та динаміки кримінальних правопорушень, вчинення яких супроводжується використанням інформаційних продуктів і засобів для їх обробки [138; 155]; *по-друге*, трансформація елементів інфраструктури злочинності та формування технологічної мережі підтримки для вчинення кримінальних правопорушень; *по-третьє*, інтелектуалізація осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення економічної спрямованості, та формування нового стійкого класу злочинців, які відмежовані від традиційного кримінального середовища.

Принагідно наголосити, що у функціонуванні правоохоронної системи процесам роботи з інформацією також приділялась значна увага, про що свідчить зростання рівня технологічного забезпечення правоохоронних органів та кількість наукових розвідок щодо оптимізації цього напрямку роботи. Водночас необхідно звернути увагу на те, що філософія роботи з інформацією у правоохоронних органах тривалий час мала реєстраційний характер та орієнтувалася на формування інформаційних масивів для забезпечення боротьби зі злочинністю, хоча на рівні наукових досліджень потреба зміни методології інформаційної роботи обґрунтовувалася вченими протягом багатьох років, зокрема акцентувалась увага на необхідності посилення аналітичної складової у інформаційних процесах під час протидії злочинності [20; 175]. Водночас перманентне реформування правоохоронної системи лише наразі гостро поставило питання щодо необхідності формування правоохоронної діяльності керованої розвідувальною аналітикою [32].

Фактично новою концептуальною моделлю є посилення розвідувальної та аналітичної функції у роботі правоохоронних органів, які у своєму поєднанні забезпечують кумулятивний ефект у вирішенні складних стратегічних задач. Беручи зазначене до уваги, можна стверджувати, що

пріоритет правоохоронних інституцій зміщується на формування концепту розвідувальної аналітики та її прикладного застосування у боротьбі зі злочинністю.

Безумовно, що початок будь-якого наукового пошуку потребує визначеності вихідних понять та категорій, які є основою дослідження. Зважаючи на це, потребує комплексного та системного дослідження категорія «аналітичної розвідки» як відповідної форми діяльності. Керуючись методологією системного підходу, насамперед необхідно охарактеризувати складові досліджуваного явища крізь призму його становлення та зміни сутності.

Так, слушно проаналізувати сутність «аналізу» як форми діяльності та методологічного інструментарію розумової діяльності. Як відзначають науковці, аналіз існує з давніх-давен, є дуже ємним поняттям, яке лежить в основі усієї практичної і наукової діяльності людини. Як метод дослідження аналіз полягає у розчленуванні цілого на складові [196]. Такий розподіл дає можливість ретельно вивчити окремі сторони досліджуваного об'єкта (явища, процесу). Водночас такий розподіл руйнує цілісність об'єкта, не дає повної уяви про взаємодію окремих частин цілого [26]. В цілому опрацювання наукових джерел свідчить, що у академічній площині аналіз трактується у двох значеннях: *по-перше*, аналіз як операція – це дії, пов'язані насамперед з умоглядним «розчленуванням» об'єкта на частини, його складові для вивчення цих частин, зокрема, структурних зв'язків між ними; *по-друге*, аналіз як сфера розумової практики – це складна система розумових операцій щодо вивчення систем (суб'єктів, об'єктів, процесів або явищ), які потім виражаються в формалізованому вигляді [23]. Водночас необхідно наголосити, що аналіз як одиничний метод під час виконання розумових операцій відповідними суб'єктами практично не використовується, а завжди поєднується з іншими методами, які у сукупності утворюють відповідні соціальні практики, зокрема аналітику (інформаційно-аналітичну роботу).

Аналітикою прийнято вважати розумову діяльність, спрямовану на вирішення таких проблем:

- аналіз цілей управління процесами і на його основі постановка завдань, які необхідно вирішити;
- організація збору інформації в реальних постійних змінах умов та вирішення сформульованих завдань;
- оцінка отриманої інформації у контексті сформульованих цілей, виявлення закономірностей явищ;
- побудова моделі предметної сфери об'єкта дослідження;
- опис середовища функціонування моделі;
- перевірка адекватності побудованої моделі реальній дійсності та проведення за необхідності її коригування;
- планування і проведення модельних експериментів;
- синтез нового знання (інтерпретація результатів прогнозування), необхідного для вирішення поставлених завдань;
- доведення результатів аналітичної роботи (нового знання) до суб'єкта управління [18]. Як відзначають дослідники «аналітична робота в правоохоронних органах полягає у приведенні розрізнених оперативно-розшукових та інших даних, що становлять оперативний інтерес, в логічну та обґрунтовану систему залежностей (просторово-часових, причинно-наслідкових та інших), що дозволяє надавати правильну оцінку як усій сукупності фактів, так і кожному з них окремо» [175].

Наступним складником такої діяльності є розвідка. Так, Великий тлумачний словник сучасної української мови тлумачить слово «розвідка» як «дію з метою дізнатися шляхом розпитування або спостереження про кого-, що-небудь» [22, с. 1043]. Словник української мови визначає розвідку як «розвідувальну діяльність, яка здійснюється спеціальними засобами і методами з метою забезпечення органів державної влади розвідувальною інформацією» [146]. Інші тлумачні словники надають таку дефініцію: «розвідка – збір відомостей про супротивника, у мирний час – за допомогою

агентів, шпигунів, карт, планів, статистичних даних тощо; у військовий час – за допомогою дезертирів, полонених» [3].

Положення статті 1 Закону України «Про розвідувальні органи України» містить терміни: «розвідувальна діяльність - діяльність, яка здійснюється спеціальними засобами і методами з метою забезпечення визначених законом органів державної влади розвідувальною інформацією, сприяння реалізації та захисту національних інтересів, протидії за межами України, у тому числі у кіберпросторі, зовнішнім загрозам національній безпеці України» та «спеціальна розвідка - комплекс заходів і дій для добування, опрацювання і доведення розвідувальної інформації в інтересах підготовки та ведення (підтримки) операцій, бойових і спеціальних дій з використанням визначених способів добування відомостей, у тому числі встановлення конфіденційного співробітництва з особами за добровільною згодою» [127].

У Законі України «Про розвідку», під розвідкою пропонується розуміти «організаційно-функціональне поєднання визначених цим Законом розвідувальних органів та діяльності, яку вони здійснюють самостійно або у взаємодії між собою та з іншими складовими розвідувального співтовариства України з метою забезпечення національної безпеки і оборони України» [126].

На наш погляд, наведене вище визначення є дискусійним та потребує відповідного доопрацювання, зважаючи на те, що «організаційно-функціональне поєднання розвідувальних органів та їх діяльності» не розкриває належним чином зміст цього поняття.

Д. Никифорчук, О. Бусол і Г. Бірюков, під розвідкою розуміють «діяльність уповноважених на те суб'єктів, що застосовують спеціальні засоби і методи з метою одержання інформації про задуми, плани й заходи супротивника, які потенційно або реально загрожують безпеці об'єктів захисту» [6].

Зауважимо, що поняття «розвідка» за своєю суттю широко застосовується у сфері безпеки та оборони, а також як самостійний напрям діяльності структур, які гарантують безпеку господарюючих суб'єктів.

Предметом нашого дослідження є методика розвідувальної аналітики у контексті виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, яка тісно переплітається із поняттям аналітичної розвідки.

О. Долженков розглядає аналітичну розвідку в інформаційному просторі як таку, що розвідує явища та об'єкти на підставі аналітичного опрацювання відомостей та фактів [34].

На думку В. Хахановського, «аналітична розвідка – це спеціальний захід, призначений для вирішення оперативно-тактичних завдань з метою отримання нових чи додаткових знань про осіб, які становлять оперативний інтерес» [174]. Під аналітичною розвідкою І. Проценко розуміє «пошук, систематизацію та аналіз розрізнених даних з метою отримання оперативно значущої інформації» [129].

Як напрям оперативно-розшукової діяльності, що полягає у зборі, добуванні та комплексному аналізі оперативно-розшукової інформації, зокрема з застосуванням інформаційних технологій, з метою отримання нових відомостей про злочинну діяльність осіб та груп, аналітичну розвідку визначають Д. Никифорчук та О. Бусол [93].

Ю. Орлов вважає, що «аналітична розвідка – це метод оперативної роботи, який полягає у набутті нових знань про об'єкт чи явище на основі аналітичної обробки здобутої оперативно-розшукової інформації та даних про відомі факти» [83].

Інші науковці відносять аналітичну розвідку до основних напрямів інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів та підрозділів Міністерства внутрішніх справ і вважають, що «аналітична розвідка – це аналітичний пошук, що ґрунтується на результатах активного застосування первинної інформації, здобутої в результаті особистого пошуку, агентурної розвідки, оперативного впровадження тощо» [83].

Аналітична розвідка, як вказує А.В. Мовчан, – це компонент розвідувальної діяльності, який полягає у виявленні, оцінюванні, прогнозуванні соціальних процесів, подій, заходів на основі відомостей,

одержуваних здебільшого з відкритих джерел, а також отриманих агентурною чи технічною розвідкою. Для комплексної реалізації цих функцій використовується поєднання відповідних ідентифікаційних, діагностичних і прогностичних методик, повністю залучаються можливості інформаційних систем, завдяки чому аналітична розвідка перетворюється на своєрідну модель, що відображає характерні особливості всієї інформаційно-аналітичної роботи загалом [86].

Вдалим є визначення розвідувальної аналітики, наведене у дослідженнях окремих вчених, які зазначають, що це «процес, який передбачає планування та спрямування, збір, оцінку, зіставлення, аналіз, розповсюдження та повторне оцінювання інформації про підозрюваних, злочинців та/або організації. Розвідувальна аналітика надає знання, які створюють можливість обрання правоохоронними органами проактивного підходу до реагування на дії правопорушників, тобто спроможність виявляти й розуміти наміри злочинних груп, які діють у межах їхньої юрисдикції. Після виявлення злочинних груп та ознайомлення з відповідними алгоритмами й принципами їхньої діяльності правоохоронні органи можуть розпочинати оцінювання поточних тенденцій у злочинному середовищі, прогнозувати їх розвиток і за певних умов запобігати майбутнім злочинам. Розвідувальна аналітика також надає знання, на яких базуються прийняті рішення й обираються відповідні цілі (суб'єкти, злочинні групи або підприємства) для ініціації розслідувань» [92].

Слід погодитись, що розвідувальна аналітика – це процес формування знань, що обов'язково впливає на мислення того, хто приймає рішення [32]. Розвідувальна аналітика надає інформацію, з урахуванням якої мають ухвалюватися рішення та визначатися відповідні об'єкти (окремі особи чи кримінальні угруповання) розслідувань. Хоча розвідувальна аналітика може використовуватися на допомогу розслідуванням, операціям спостереження та переслідування у кримінальних справах, вона також забезпечує правоохоронні органи можливістю ефективного використання своїх ресурсів, управління бюджетами [32].

Отже, *аналітична розвідка* - це процес формування знань, що передбачає планування та спрямування, збір, оцінку, зіставлення, аналіз, розповсюдження та повторне оцінювання інформації про підозрюваних, злочинців та/або організації та впливає на прийняття рішень у сфері протидії та запобігання злочинності.

Аналізуючи сутність аналітичної розвідки, на нашу думку, слушно використати структурний підхід та проаналізувати її зміст крізь призму характеристики її структурних елементів. Аналітичне опрацювання матеріалів практики свідчить, що початковим структурним елементом такої діяльності є **формування запиту**, тобто орієнтування виконавця щодо: а) об'єкта аналітичного вивчення; б) складових об'єкта, які потребують пріоритетного та детального вивчення; в) меж вивчення об'єкта (хронологічних, територіальних тощо); г) форми представлення інформації за результатами такого вивчення. Необхідно звернути особливу увагу, що форма представлення інформації прямо корелює з метою її подальшого використання (прийняття управлінських рішень, формування доказів у межах кримінального провадження, накопичення даних для можливого подальшого використання у відповідних оперативно-тактичних ситуаціях). Слушно відзначити, що чітке нормативно-правове регулювання щодо форми таких запитів наразі відсутнє, а суб'єкт їх формування залежить від виду такого запиту та його функціональної спрямованості.

Зважаючи на досвід використання методів аналітичної розвідки та кримінального аналізу, сформовані запити можна розподілити на дві групи, зважаючи на рівень задач, для вирішення яких потрібен конкретний інформаційний продукт, сформований за результатами аналітичної розвідки:

по-перше, стратегічні (управлінські запити), що зорієнтовані на отримання аналітичного продукту з метою вирішення довготривалих та стратегічних завдань протидії злочинності. Як правило, метою формування стратегічних запитів є забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки управлінських рішень щодо:

- стратегічного прогнозування тенденцій розвитку оперативної обстановки на окремих територіях чи за лініями роботи відповідного підрозділу, зокрема: а) можливих змін структури та динаміки злочинності, що зумовлено політичними чи соціально-економічними чинниками; б) посилення криміногенних процесів у відповідних сферах та регіонах, зокрема внаслідок прибуття на постійне проживання суб'єктів підвищеного злочинного впливу; в) виникнення нових моделей вчинення кримінальних правопорушень;

- структурно-функціональної організації та штатного забезпечення відповідних правоохоронних органів у перспективі їх розвитку та системи вирішуваних задач;

- виокремлення пріоритетних об'єктів для оперативного обслуговування та формування оперативних позицій;

- формування системи превентивних заходів, які спрямовані на недопущення розвитку негативних тенденцій кримінальної протиправності на відповідній території чи за лінією роботи, зокрема превентивне агентурно-оперативне перекриття потенційно криміногенних об'єктів та територій. Прикладом такого запиту може бути формування аналітичного звіту щодо оцінки криміногенної обстановки у великих агломераціях, які були деокуповані ЗС України та потребують тривалих та систематичних стабілізаційних заходів;

по-друге, тактичні запити, що спрямовані на отримання інформаційно-аналітичного продукту щодо конкретного об'єкта оперативної уваги чи кримінального провадження. Метою таких запитів є інформаційна підтримка прийняття та подальшої реалізації оперативно-тактичних рішень. Опрацювання матеріалів практики свідчить, що типовими предметами таких запитів є:

- деталізація організаційно-структурної побудови злочинних угруповань;
- матриці залежностей та зв'язків між учасниками злочинних угруповань та іншими суб'єктами;

- матриці взаємозв'язків між суб'єктами господарської діяльності та фізичними особами;
- моделі фінансових операцій, які використовуються у протиправній діяльності;
- елементи інфраструктури злочинної діяльності, які у сукупності утворюють самостійну забезпечувальну систему.

Продовжуючи необхідно відзначити, що наступним структурним елементом аналітичної розвідки є ***визначення системи інформаційних джерел***, які будуть оброблятися під час виконання відповідного аналітичного запиту. Фактично, у даному випадку можна говорити про процес консолідації інформаційних джерел – формування аналітиком на основі власного професійного досвіду сутності аналітичного запиту та методології аналітичної діяльності системи інформаційних джерел, які використовуються для вирішення інформаційного завдання. На нашу думку, необхідно наголосити, що у разі консолідації інформаційних джерел формується не їх сукупність, а саме система, оскільки такі інформаційні джерела перебувають у відповідних взаємозв'язках. Так, використовуючи положення теорії систем, на нашу думку, можна сформулювати основні параметри, які характеризують систему джерел інформації, яка сформована внаслідок їх консолідації. Насамперед вважаємо, що на початковому етапі параметром такої системи є *невпорядкований характер* її елементів, оскільки, консолідуючи відповідні джерела інформації у систему на початковому етапі, аналітик не вибудовує чітку структуру взаємозв'язків між джерелами інформації, а основним критерієм для їх консолідації є наявність інформації, що стосується об'єкта аналітичного пізнання. Водночас у процесі роботи з відповідними джерелами вказана система набуває *впорядкованого характеру*, де порядок розташування інформаційних джерел та послідовність їх дослідження набуває концептуально важливого значення для формування якісного аналітичного продукту. Наступним параметром такої системи, на нашу думку, є *структурно-багатомірний характер*, оскільки взаємозв'язки між

відповідними джерелами інформації можуть змінюватись із високим рівнем варіативності, а не лише за лінійною чи точковою траєкторією трансформації. Крім того, невід'ємним параметром такої системи є *безпосередність участі елементів*, оскільки усі інформаційні джерела напряму включені до системи та безпосередньо досліджуються аналітиком. Продовжуючи виокремлення параметрів такої системи, слушно звернути увагу на її *регенеративність*, тобто здатність переважної більшості джерел інформації до відновлення у разі їх втрати чи неможливості роботи з ними з об'єктивних причин, наприклад, у випадку включення до інформаційної системи інформаційних продуктів, які сформовані за результатами роботи з ідеальними джерелами інформації (особами, які зберігають психофізіологічні сліди), у випадку їх втрати чи об'єктивної неможливості роботи з ними вказані об'єкти можуть бути відновлені шляхом: а) повторної роботи з ідеальним джерелом інформації та отриманням інформаційного продукту, який знову включається до системи; б) включення безпосередньо до системи ідеального джерела та подальшої роботи з ним. Водночас необхідно звернути увагу, що регенеративність такої системи не є абсолютним параметром, особливо у разі консолідації інформаційних джерел для формування аналітичних продуктів за запитами тактичного рівня, оскільки втрата окремих джерел інформації може бути безповоротною, наприклад, дистанційне знищення відповідної системи цифрових даних шляхом віддаленого доступу, які стосуються окремих протиправних фінансових операцій та відображають структуру технології конкретної злочинної діяльності. Далі необхідно звернути увагу на такий параметр як *можливість розчленування системи інформаційних джерел*, адже є єдиним прикладом системи розчленування якої неможливо є системи, які утворюються із одного елемента. Вказаний параметр є особливо важливим у контексті аналітичного опрацювання системи інформаційних джерел, оскільки дозволяє аналітикам ділити вказану систему на підсистеми меншого рівня за тематичними напрямками та диференціювати аналітичне дослідження, оптимізуючи хронологічні параметри його проведення та підвищуючи якість

кінцевого аналітичного продукту за рахунок використання моделей вузькопрофільного аналізу, наприклад, виокремлення з системи кримінальних правопорушень загалом, окремої підсистеми, яка пов'язана з функціонуванням фінансової інфраструктури конкретного злочинного угруповання та можливість її дослідження профільним фінансовим аналітиком, що значно підвищує якість кінцевого аналітичного продукту. Водночас необхідно звернути увагу, що досліджувана нами система характеризується параметром *складності*, оскільки структурно складається з інших підсистем, які характеризуються схожою структурою, наприклад, консолідація інформаційних джерел та формування їх системи з метою вирішення запиту щодо аналітичного опрацювання та оцінки діяльності організованого злочинного угруповання передбачає обов'язкове включення до неї матеріалів наявних кримінальних проваджень та оперативно-розшукових справ, які також є відвідними системами нижчого рівня, для яких характерні аналогічні параметри, що й для сформованої загалом системи. Не менш важливим параметром досліджуваної системи є її *детермінованість*, оскільки її системоутворюючий показник такий, що у разі наявності окремих елементів системи можна визначити й інші елементи, наприклад, за наявності кримінального провадження, зважаючи на законодавчі норми та практику роботи правоохоронних органів автоматично визначаються й інші елементи цієї системи: а) матеріали оперативно-розшукової справи; б) матеріали наглядового провадження; в) інформаційні системи різного призначення тощо. При цьому необхідно наголосити, що сформована за результатами консолідації інформаційних джерел система матиме сильно детермінований характер у контексті можливості визначення відсутніх елементів (інформаційних джерел) через аналіз уже виявлених та включених до системи.

Крім того, в окремих випадках, зокрема у разі вирішення завдань тактичного кримінального аналізу, сформована система інформаційних джерел буде характеризуватися параметром *центрованості*, оскільки під час вирішення аналітичного завдання для аналітика існуватиме центральний

елемент такої системи (кримінальне провадження, оперативно-розшукова справа), а взаємозв'язки між іншими елементами можуть визначатися виключно крізь призму їх зв'язків із центральним елементом системи. Останнім параметром такої системи є її *субстратна відкритість (незавершеність)*, адже процес консолідації інформаційних джерел може тривати протягом усього аналітичного циклу і, відповідно, система постійно буде доповнюватись новими елементами.

Наголосимо, що, як свідчить практика, відповідна система джерел перебуває у прямій залежності від віднесення аналітиком відповідного запиту до конкретної класифікаційної групи, зокрема визначення стратегічного чи тактичного характеру запиту, оскільки система джерел інформації, яка повинна забезпечити вирішення такого запиту, матиме суттєві відмінності. Так, наприклад, під час вирішення запиту, який спрямований на інформаційну підтримку розв'язання тактичних завдань кримінального переслідування, основними джерелами інформації, як свідчить проведене дослідження, є: а) безпосередньо матеріали кримінального провадження; б) матеріали оперативно-розшукових справ та інші матеріали, що сформовані за результатами роботи оперативних підрозділів; в) архівні кримінальні провадження та оперативно-розшукові справи, якщо вони стосуються об'єкта поточного аналізу; г) поточні кримінальні провадження, у межах яких здійснювалось пізнання аналогічних явищ чи процесів. Слушно звернути увагу, що використання інших поточних кримінальних проваджень як джерел інформації спрямоване на вирішення таких задач: *по-перше*, визначення можливих зв'язків між окремими об'єктами та явищами з метою формування комплексного об'єкта для подальшого пізнання; *по-друге*, використання методів аналогії та екстраполяції для пізнання конкретного досліджуваного об'єкта.

Логіка системності інформаційної роботи передбачає, що наступним структурним елементом аналітичної розвідки є *оцінка попередньо визначеної*

системи джерел інформації, яка також має свою власну внутрішню структуру:

- визначення достатності джерел інформації, які утворюють відповідну систему для подальшої аналітичної роботи;
- ранжування джерел інформації, які формуються в систему за рівнем їх надійності. У контексті цього особливу складність становить ранжування ідеальних джерел інформації, оскільки їх сприйняття конкретних даних завжди супроводжується суб'єктивним фактором, на що звернута увага й у відомих нормативно-правових актах, які зобов'язують здійснювати обов'язкову перевірку агентурної інформації за допомогою інших інструментів оперативно-розшукової діяльності;
- визначення потреби включення до відповідної системи додаткових джерел інформації для вирішення аналітичної задачі. При цьому у випадку необхідності таких дій аналітик визначає: а) інформаційне джерело, яке необхідно додатково залучити; б) мету залучення такого джерела; в) можливість доступу до такого джерела тощо.

Необхідно звернути увагу, що перед початком формування відповідної системи джерел аналітику складно оцінити необхідність пошуку та включення до неї додаткових джерел інформації, оскільки на початковому етапі роботи рівень інформаційної ентропії є недостатньо визначеним. Зважаючи на це, вказаний структурний елемент аналітичної розвідки може застосовуватися на будь-якому етапі за наявності потреби. Як відзначають науковці, «аналітичний етап процесу починається з отримання відповідних даних та їх організації у формі, що сприяє усвідомленню їхнього значення. Наведений етап, опис даних допомагають виявляти відсутню інформацію і направляти подальші заходи збору відомостей та їх отримання» [169].

Оцінка сформованого аналітику запиту, а також відповідної системи джерел інформації, які будуть опрацьовуватись, формує наступний структурний елемент аналітичної розвідки – *визначення кількості та спеціалізації суб'єктів, які будуть залучені до аналітичної роботи.*

Необхідно зауважити, що незалежно від вузької спрямованості залучених суб'єктів основною вимогою до них є наявність аналітичної компетенції як загальної. У даному випадку під *аналітичною компетенцією*, на нашу думку, необхідно розуміти систему екстрафункціонального забезпечення аналітичних функцій фахівця певного напрямку, що полягає в готовності та здатності до аналітичної роботи, а також набір особистих якостей фахівця.

Аналіз типових запитів, які формуються у системі правоохоронних органів під час реалізації функцій протидії злочинності, дозволяє виокремити типи аналітиків залежно від їх компетенції та спеціалізації, які залучаються для вирішення завдань різного рівня складності:

- *фінансові аналітики* – суб'єкти спеціальних знань у сфері економіки та фінансових процесів, а також особливостей роботи фінансово-господарських інституцій різних типів. У сфері правоохоронної діяльності основними завданнями таких аналітиків є: а) побудова варіативних та асоціативних матриць щодо взаємозв'язків економічних агентів; б) встановлення схеми та моделей фінансових операцій, які здійснюються економічними агентами, зокрема й протиправного характеру; в) оцінка та розроблення ймовірних моделей злочинної діяльності у сфері економіки; г) формування алгоритмів та моделей документування злочинної діяльності економічної спрямованості; д) формування пропозицій, спрямованих на профілактику економічної злочинності у довготривалій перспективі;

- *аналітики сфери високих інформаційних технологій* – суб'єкти спеціальних знань у сфері високих інформаційних технологій та роботи з цифровою інформацією. Щодо вказаної категорії зазначимо, що їх основним завданням є: а) пошук, верифікація та систематизація цифрових даних для їх подальшого аналітичного опрацювання; б) розроблення ретроспективних та перспективних моделей окремих явищ та процесів; в) визначення тенденцій та взаємозв'язків між розвитком високих інформаційних технологій та окремими формами злочинної діяльності, зокрема й у сфері економіки. Принагідно наголосити, що аналітичні компетенції таких осіб мають доволі універсальний

характер та останні беруть участь у більшості аналітичних досліджень, де їх функції можуть бути класифіковані на: *основні* – вирішення за допомогою наявних у суб'єкта спеціальних знань та компетентностей основного завдання аналітичного запиту; *додаткові* – консолідація інформаційних джерел та продуктів для забезпечення роботи аналітиків іншої спеціалізації;

- *поведінкові аналітики* – суб'єкти спеціальних знань у сфері психології та поведінкового аналізу осіб та груп. У криміналістичній літературі такий клас спеціалістів отримав назву – профайлери. У нашому дослідженні ми не акцентуємо увагу на функціональній спрямованості поведінкових аналітиків, оскільки це питання ґрунтовно досліджено у літературі [30; 31; 90; 113; 157; 179; 181], водночас такий тип аналітиків, як правило, залучається під час розкриття та розслідування серійних злочинів насильницької спрямованості, що виходить за межі предмета цієї роботи.

Зважаючи на положення чинного КПК України, на нашу думку, такі особи можуть мати статус спеціаліста у кримінальному провадженні у разі підтвердження їх фахової компетенції, зокрема наявністю професійної освіти чи значного досвіду практичної діяльності за відповідним фахом.

На сьогодні практика роботи правоохоронних органів свідчить про постійне зростання управлінського запиту щодо розроблення прогнозів та побудови моделей розвитку різних форм злочинності, оцінки її потенційної структури та динаміки, що у довгостроковій перспективі забезпечує своєчасне прийняття необхідних нормативно-правових актів та структурно-функціональної перебудови правоохоронних органів з метою превентивного реагування на окремі негативні тенденції та зміни. Безумовно, що побудова таких моделей передбачає необхідність роботи із масштабною кількістю даних, які відображають різні показники та індикатори суспільного та економічного розвитку і у своїй сукупності можуть забезпечити побудову реалістичних прогнозів щодо розвитку криміногенної ситуації у державі загалом, а також в окремих регіонах чи за напрямками роботи конкретного правоохоронного органу. Зважаючи на це, у системі правоохоронних органів

зростає запит на *аналітиків «великих даних»* – суб'єктів, які володіють достатніми аналітичними компетентностями роботи з великими масивами непов'язаних між собою даних з метою інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень.

Наголосимо, що у практиці роботи вітчизняних правоохоронних органів такий тип аналітики і відповідно використання таких фахівців не набув значного поширення, але впровадження таких управлінських практик, на нашу думку, забезпечить вирішення відповідної системи стратегічних завдань правоохоронної системи, зокрема: а) ініціювання через уповноважених суб'єктів прийняття відповідних нормативно-правових актів та внесення змін до існуючої законодавчої бази з метою формування рубіжної стратегії протидії кримінальній протиправності, де початковим елементом виступає належне правове забезпечення правоохоронної практики; б) структурно-функціональну перебудову правоохоронних органів, з урахуванням тенденційних змін у структурі кримінальної протиправності для забезпечення готовності правоохоронної системи реагувати на потенційні виклики та загрози; в) розроблення управлінських рішень у межах діючої моделі правоохоронної системи, які спрямовані на її швидку адаптацію до нових умов та здатність реагувати на раптові виклики.

Водночас необхідно звернути увагу, що система суб'єктів, які залучаються для проведення аналітичної розвідки та відповідних аналітичних досліджень, не завжди включає лише аналітиків, а зумовлюється особливостями функціональної організації відповідної аналітичної структури, яка, на нашу думку, може мати декілька моделей роботи: *по-перше*, увесь аналітичний цикл забезпечується однією групою суб'єктів, які забезпечують отримання інформації, аналіз інформації та формування кінцевого аналітичного продукту; *по-друге*, розподілений аналітичний цикл, який передбачає розподіл обов'язків щодо безпосереднього отримання інформації та її аналізу. У даному випадку аналітик працює виключно з наданими йому ззовні даними і не здійснює самостійне отримання додаткової інформації,

оскільки його функціональна спрямованість та навички не забезпечують такої можливості. Так, як свідчить практика, аналітики різних типів не отримують інформацію негласного характеру самостійно й ініціативно, за виключенням даних, які містяться у відповідних інформаційних масивах оперативного призначення, сформованих у правоохоронних органах. У даному випадку обов'язок щодо забезпечення необхідними джерелами негласної інформації покладається на інших суб'єктів, зокрема працівників оперативних підрозділів, водночас, коли аналітик може лише координувати напрями пошукової роботи щодо отримання додаткових даних.

Продовжуючи, необхідно відзначити, що наступним структурним елементом аналітичної розвідки є ***визначення методології роботи з інформацією*** та опрацювання відповідної системи даних, що значною мірою зумовлюється сутністю початкового запиту та необхідністю отримання конкретного аналітичного продукту за результатами роботи. Не вдаючись до детального аналізу сутності методології, оскільки це питання детально проаналізовано вченими-теоретиками, що дозволяє залишити його поза детальною увагою у межах нашого дисертаційного дослідження, необхідно відзначити, що у контексті аналітичного пізнання окремих явищ та процесів у правоохоронній практиці нами підтримується теоретичний підхід щодо необхідності застосування плюралістичного підходу щодо структури методології проведення аналітичних досліджень. Як відзначає М. Костицький, «методологія як учення необхідна науковцю для розвитку наукового світогляду і він не обов'язково мусить бути «правовірним» натурфілософом, позитивістом, діалектиком, психоаналітиком, синергетиком тощо. Нехай спочатку така «власна» методологія виглядає як мозаїчна еклектика, але за достатнього доопрацювання вона може стати «естетичною» світоглядною системою конкретного дослідника, який досліджує певний предмет дійсності. Хоча може виникнути ситуація, коли вона (методологія) і не досягне рівня стрункої світоглядної системи. А, можливо, це й не потрібно в усіх без винятку випадках. Головне, щоб «палітра методів» дала конкретний теоретичний чи

практичний результат. Думка про те, що «правильна» формула методології дає змогу отримати об'єктивний та істинний результат пізнання, є застарілою і лише гальмує процес пізнання дійсності. Немає «правильних» і «об'єктивних» методологій. Існує методологія як світоглядна система кожного конкретного вченого, тобто вона завжди суб'єктивна» [60]. Спираючись на вказаний теоретичний підхід та визнаючи його як основу для подальшого аналізу, у наступних розділах дослідження нами аналізується спектр аналітичних методів, які застосовуються під час використання методики аналітичної розвідки під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень.

У той же час, ключовим елементом у структурі аналітичної розвідки є ***безпосереднє аналітичне опрацювання інформаційних джерел*** як системний та послідовний процес застосування відповідним суб'єктом методології аналітичного дослідження для пізнання відповідного об'єкта відповідно до предмета запиту з метою формування запитуваного інформаційного продукту. Загалом такий процес, крізь призму діяльнісного підходу, структурно охоплює: а) суб'єкта аналітичної діяльності; б) об'єкт аналітичної діяльності; в) методологію, необхідну для вирішення конкретного аналітичного завдання; г) систему послідовних дій щодо використання аналітичної методології з метою пізнання відповідного об'єкта.

Водночас необхідно зауважити, що вказаний процес в окремих випадках може включати й відповідні технічні засоби та програмне забезпечення з метою автоматизації окремих аналітичних процесів шляхом застосування спеціально розроблених алгоритмів.

Заключним структурним елементом аналітичної розвідки є ***формування інформаційного продукту та передача його замовнику***. Щодо цього структурного елементу, то у даному підрозділі ми не акцентуємо на цьому особливу увагу, оскільки специфіка підготовки окремих аналітичних продуктів буде проаналізована нами в подальшому на рівні окремого підрозділу наукового дослідження.

1.2. Криміналістичний аналіз кримінальних правопорушень у сфері оподаткування як об'єкта аналітичного дослідження

Пізнання будь-якого об'єкта соціальної дійсності є складним систематичним та послідовним процесом, що включає застосування широкого спектра засобів та відповідної методології для вирішення поставлених задач. У цьому контексті аналітичне пізнання не є виключенням. Водночас необхідно наголосити, що методологія такого пізнання та інструментарій, що використовується для вирішення поставлених задач безпосередньо пов'язаний із сутністю об'єкта пізнання.

У контексті предмета представленого дослідження, на нашу думку, слушно виокремити два об'єкти аналітичного пізнання, які є відокремленими за своєю сутністю, але перебувають у тісних зв'язках між собою: *по-перше*, злочинність у сфері оподаткування; *по-друге*, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування. Необхідність виокремлення таких об'єктів зумовлюється: а) різною методологією їх пізнання; б) особливими структурними елементами таких явищ, які підлягають пріоритетному науковому пізнанню; в) відмінністю аналітичних завдань, які вирішуються за результатами такого пізнання.

Забезпечення логічного та послідовного дослідження вимагає відокремленого дослідження вказаних явищ як об'єктів аналітичного пізнання, зокрема формування їх характеристики та визначення основної мети аналітичного дослідження кожного з них.

Так, щодо першого визначеного нами об'єкта аналітичного пізнання, то необхідно наголосити, що наразі існує ряд суто теоретичних проблем, які впливають на вибір методики та меж його аналітичного пізнання, зокрема відсутність єдності щодо теоретичного розуміння сутності категорії «злочинність» як відповідного соціального феномена, оскільки під час пізнання цього явища вчені навіть у межах однієї науки використовують різну методологію. Зокрема, А. Закалюк наводить предметно-сутнісне поняття

злочинності, визначаючи, що це «феномен суспільного життя у вигляді неприйнятної та небезпечної для суспільства масової, відносно стійкої, різнозумовленої кримінальної активності частини членів цього суспільства» [45].

Аналіз наведених визначень свідчить, що наразі навіть у межах кримінології, для якої злочинність є центральним об'єктом наукового дослідження, немає єдності щодо розуміння цієї категорії. Так, невизначеність базового поняття закономірно призводить до відсутності чіткого розуміння змісту злочинності у сфері оподаткування як відповідної категорії нижчого порядку. Л. Довтян відзначає, що «податкова злочинність розуміється як сукупність злочинів, об'єктом яких є охоронювані кримінальним законом відносини з приводу справляння податків, зборів, а також здійснення контролю за своєчасністю та повнотою їх сплати. При виділенні податкової злочинності враховується особливий суб'єктивний склад податкових правовідносин (зокрема, фінансові органи, податкові органи, податкові агенти і платники податків) та специфічний об'єкт (відносини з приводу обчислення, сплати податків (зборів) та здійснення контролю за своєчасністю і повнотою їх сплати). У сутнісному плані податкову злочинність слід розглядати як гострий конфлікт між державою в особі податкових органів і платниками податків» [33].

Аналіз практики роботи правоохоронних органів свідчить, що аналітичні дослідження злочинності у сфері оподаткування як відповідного соціального явища здійснюються з метою вирішення стратегічних задач, спрямованих на оптимізацію окремих елементів державної політики, спрямованої на протидію останній. Наголосимо, що у контексті цього аналітичні дослідження злочинності у сфері оподаткування слушно здійснювати, використовуючи методологію теорії систем, зокрема розглядати злочинність у сфері оподаткування як відповідну систему. Водночас наголосимо, що наразі у науковій доктрині підхід щодо розуміння злочинності як системи не є усталеним та критикується дослідниками, які звертають увагу на наявність у

злочинності елементів стихійності та змін останньої під впливом причин та умов, які склались у конкретний історичний період. Такі наукові підходи, на нашу думку, є дискусійними, адже жодна система не може бути абсолютизована у контексті неможливості стихійного впливу, а також будь-яка соціальна система функціонує та трансформується під впливом конкретних історичних умов, що наділяє її особливою ознакою – адаптивністю. Як відзначає Д. Цехан, «такі позиції є доволі дискусійними, оскільки побудовані на запереченні усталеної у кримінологічній науці концепції самовідтворення злочинності і характеризує її як явище, яке змінюють виключно зовнішні фактори – причини та умови, у той час, як сучасна злочинність характеризується адаптивністю, використовує внутрішні механізми для пристосування до конкретних історичних умов розвитку суспільства, що характерно для всіх соціальних систем, а в окремих випадках – здійснює вплив на соціальні процеси та інституції, які визначають суспільний розвиток у межах конкретного історичного періоду» [176, с. 94]. У межах нашого дослідження ми солідаризуємось із позицією В. Дрьоміна, який зазначає, що «злочинність має властивості відкритої соціальної системи. Системність людській поведінці надають соціальні інститути. З позиції кримінологічного інституціоналізму, підставою для висновку про системність злочинності служить уявлення про неї як інституціалізовану систему кримінальних практик. Кримінальні практики включено у систему різноманітних соціальних практик, що утворюють системні взаємозв'язки та взаємозумовленості. Основним фактором, що дозволяє вважати злочинність системним явищем, є те, що в основі злочинності лежать не кримінально-правові дефініції, а людська діяльність, що реалізується у межах конкретних соціальних відносин. Найбільш ефективним є аналіз злочинності як соціальної системи на підставі синергетичного підходу» [35].

Зважаючи на викладене, на нашу думку, *злочинність у сфері оподаткування як об'єкт аналітичного дослідження* – це система кримінальних практик, що спрямована проти встановленого державою

порядку збирання та сплати податків, функціонування якої забезпечується власною інфраструктурою.

Як і будь-яка інша соціальна система, злочинність у сфері оподаткування характеризується відповідними показниками та критеріями, які дозволяють виміряти її стан на відповідному етапі історичного розвитку та виробити необхідні моделі впливу на неї. Як відзначають вчені, «показники злочинності – це сукупність основних статистичних характеристик злочинності, що дають можливість здійснити кількісно-якісне вимірювання цього явища, а саме: створити уявлення про розміри, міру змінюваності, ймовірність та величину майбутнього прояву, а також для розроблення відповідно до цього предметних заходів запобігання та протидії злочинним проявам» [171, с. 361].

Так, необхідно відзначити, що, як свідчить практика, повне руйнування такої системи, так само як і інших форм протиправної поведінки, є неможливим. Саме тому ефективною стратегією є формування відповідних моделей контролю за такою системою з метою мінімізації її негативного впливу та недопущення подальшого розвитку. Моделі соціальних явищ (а злочинність, безумовно, є соціальним явищем) можуть бути виражені у вигляді систем рівнянь і нерівностей, кореляційних і дисперсійних коефіцієнтів, інших узагальнюючих показників, статистичних групувань тощо. Форма моделі визначається конкретною ціллю моделювання. А сам метод моделювання є універсальним у тому сенсі, що його можна застосовувати як на емпіричному, так і на теоретичному рівні дослідження. На емпіричному рівні цей метод має вимірювальну, описову функцію, а на теоретичному – інтерпретаційну, пояснювальну, прогностичну, критеріальну функції, а також функцію у мисленнєвому експерименті. Найбільш суттєвими і складними функціями моделей є ті з них, що виконуються на теоретичному рівні дослідження [147].

Наведене вимагає насамперед прийняття управлінських стратегічних рішень на рівні різних державних інституцій, які потребують інформаційно-аналітичної підтримки. Дослідники наголошують, що на стратегічному та

оперативному рівні управління, протидія злочинності вирішує завдання, пов'язані з аналізом масових потоків подій у зоні відповідальності суб'єкта протидії злочинності, на найважливіших напрямках та найважливіших зонах відповідальності окремих підрозділів. Для аналізу обстановки та підтримки процесів прийняття рішень на цих рівнях застосовуються математичні методи статистичного аналізу потоків подій з метою створення динамічних моделей процесів (наприклад, наркотрафік, незаконна міграція, ліквідація масових заворушень тощо). На їх підставі здійснюється аналіз поточного стану, порівняльний аналіз з минулим періодом часу, виявлення тенденцій та аналогій у потоках подій, прогнозування розвитку ситуації та загроз [9].

Зважаючи на це, можна виокремити окремі показники цієї системи, які підлягають першочерговому аналітичному дослідженню. Так, насамперед аналітичне опрацювання цього явища включає аналіз його *динаміки*. Як відзначають науковці, «динаміка злочинності – це показник, що відображає зміну її рівня та структури протягом тимчасового періоду. До основних показників динаміки відносять: рівень ряду – це показник абсолютної величини рівня певного періоду, що відображений у конкретному ряді; абсолютний приріст (зниження) – це різниця між рівнем минулого та попереднього періодів, відображена у абсолютних показниках; темп росту (зниження) – відсотковий показник рівня минулого періоду до рівня попереднього, що береться як базовий (ланцюговий спосіб); темп приросту (зниження) – відсотковий показник відношення приросту (зниження) всіх наступних рівнів ряду до першого, що визначений як нерухомий базовий (базисний спосіб)» [48, с. 67].

У контексті аналітичних досліджень вивчення динаміки злочинності у сфері оподаткування забезпечує підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень щодо:

по-перше, визначення ефективності кримінальної політики щодо протидії злочинності у сфері оподаткування (ефективності кримінального закону). Ефективність кримінально-правової політики на стадії формування

визначається значною мірою ефективністю норм кримінального закону. Ефективність кримінального закону та його норм передбачає правову захищеність від злочинних посягань найважливіших суспільних відносин. Негативними фактором є як недостатня захищеність важливих суспільних відносин заходами кримінальної відповідальності, так і надмірне застосування заходів кримінальної репресії. Кримінально-правова заборона є виправданою, доцільною та необхідною лише тоді, коли вона відповідає рівню суспільної правосвідомості та психології більшості населення [166]. Ефективність кримінально-правової політики визначається насамперед ефективністю кримінального закону, окремих кримінально-правових норм та інститутів, усім механізмом кримінально-правового регулювання. Ефективність кримінально-правової політики є її внутрішньою властивістю. Якщо певна кримінально-правова норма має на меті, передусім, запобігання конкретним правопорушенням, то часто ця мета повністю, або значною мірою досягається самим фактом наявності даної норми [173, с. 320]. Інші науковці відзначають, що «про ефективність впливу кримінально-правової політики держави на злочинність свідчить її динаміка, тобто чисельні зміни за певний період часу. Зростання, зменшення чи стабілізація абсолютних показників злочинності (числа вчинених злочинів, числа виявлених осіб, що вчинили злочини, тощо) свідчить насамперед саме про ефективність кримінально-правової політики як на стадії її формування, так і в процесі її практичного втілення, тобто реалізації в діяльності правоохоронних органів. Звичайно, що на динаміку злочинності чинять вплив й інші фактори (соціально-політичні, соціально-економічні, культурні, демографічні, географічні тощо), але важливим завданням кримінально-правової політики є передбачення, прогнозування можливих та ймовірних соціальних змін у суспільстві й вироблення відповідних перспективних заходів протидії злочинності в нових умовах. Ефективність кримінально-правової політики залежить від всієї сукупності об'єктивних та суб'єктивних умов, в яких вона реалізується» [167]. Як відзначає О. Дудоров, «КК України у частині регламентації відповідальності за податкові злочини

сподівань здебільшого не виправдав і основну частину проблем, пов'язану з кваліфікацією таких злочинів не вирішив. Яскравим свідченням цього є, зокрема, суперечливе тлумачення науковцями і практика поняття «ухилення від сплати», ключового для розуміння суті заборони, викладеної у ст. 212 КК України. У будь-якій цивілізованій державі ознаки кримінально караної поведінки учасників податкових відносин мають бути виписані чітко, зрозуміло (зокрема й для цих учасників як потенційних правопорушників), з урахуванням вироблених доктриною принципів криміналізації. За таких обставин наука шляхом розроблення доктринальної моделі податкових злочинів повинна створити передумови для якісного втілення у законодавство ідеї комплексної та конкретизованої кримінально-правової охорони системи оподаткування України» [37].

У контексті цього, на нашу думку, можливо визначити: а) якість прописаних кримінально-правових заборон та відповідність їх сучасним реаліям протидії злочинності; б) ефективність правозастосування окремих кримінально-правових заборон; в) необхідність криміналізації чи декриміналізації окремих діянь, які стосуються сфери оподаткування. Водночас необхідно наголосити, що визначення ефективності кримінального закону за таким показником має здійснюватися у комплексі з іншими даними. Так, зростання статистичних показників щодо динаміки злочинності у сфері оподаткування, у разі аналізу цього одиничного показника, може свідчити про: а) посилення роботи відповідних правоохоронних органів щодо виявлення кримінальних правопорушень цієї категорії; б) зниження рівня заходів, спрямованих на забезпечення ранньої профілактики кримінальної протиправності у сфері оподаткування; в) неефективність норм кримінального закону, якщо, наприклад, використовувати методологію інституційної економічної теорії злочинності, де злочинці розглядаються як раціональні агенти, які перед вчиненням кримінального правопорушення оцінюють ризики та переваги його вчинення;

по-друге, визначення ефективності роботи правоохоронних інституцій щодо протидії злочинності у сфері оподаткування. Необхідно наголосити, що оцінка такої ефективності у даному випадку перебуватиме у прямій залежності від філософії моделі функціонування правоохоронних інституцій, зокрема їх центральних задач. Так, наприклад, у моделі традиційної поліцейської діяльності, яка є найбільш відомою поліцейською моделлю і залишається стандартним стилем правоохоронної діяльності, для якої характерним є реактивний стиль реагування на кримінальні правопорушення шляхом акцентування уваги на прийомі заяв та повідомлень про злочини та реагування на уже вчиненні кримінальні правопорушення, зростання динаміки злочинності у контексті зареєстрованих злочинів та встановлення осіб, які їх вчинили, свідчить про підвищення ефективності роботи відповідного правоохоронного органу за напрямом виявлення та розкриття кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Модель проблемно-орієнтованої поліцейської діяльності, де основний акцент зроблено на реалізації превентивної стратегії та аналізі ризиків зростання динаміки кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, свідчить про зниження ефективності роботи правоохоронних інституцій;

по-третє, перегляду традиційних управлінських підходів щодо оцінки причин та умов злочинності у сфері оподаткування. Як наголошують вчені, серед факторів, що детермінують вказані види злочинів, вирізняються об'єктивні і суб'єктивні. Стосовно розподілу факторів цих видів злочинності на причини й умови зазначається, що не завжди можна чітко визначити природу того або іншого фактору у механізмі існування й відтворення зазначених видів злочинності.

Усі фактори злочинності в податковій та кредитно-фінансовій сферах слід розглядати в розрізі різноманітних видів суспільних відносин, серед яких економічні відіграють роль базисних. Згідно з першою класифікацією факторів ці відносини треба віднести до факторів об'єктивного порядку. Стосовно поділу всіх факторів на причини та умови, відзначається, що

економічні фактори, поряд із соціальними й суспільно-психологічними, є причинами в детермінації досліджуваних видів злочинності. Роль умов відіграють політичні та правові фактори. Паралельно розглядаються фактори, що виступають причинами й умовами податкової та кредитно-фінансової злочинності, через їх взаємозв'язок і взаємозумовленість.

Поряд із вищезгаданими класифікаціями усіх факторів, що детермінують податкову та кредитно-фінансову злочинність, пропонується розподілити ці фактори також залежно від їхньої природи і значення у факторному комплексі на: 1) привертаючі; 2) провокуючі й 3) сприяючі вчиненню злочинів. Автор зауважує, що запропонований поділ факторів податкової та кредитно-фінансової злочинності певною мірою умовний, тому що ці чинники можуть відігравати різну роль у причинно-наслідковому комплексі вчинення конкретного злочину [112].

На нашу думку, аналіз динаміки злочинності у сфері оподаткування у сукупності з дослідженням інших параметрів дозволяє визначити провокуючі та сприяючі фактори зростання динаміки у цій сфері, адже вони можуть базуватися не лише на бажанні відповідних економічних агентів вчиняти протиправні практики, а й у самій сутності сформованої податкової системи держави. У контексті цього, системна аналітична робота дозволяє виокремити проблеми та прийняти відповідні управлінські рішення щодо:

а) структури та видів податкових платежів у бік розвитку стимулюючої функції, яка полягає у створенні таких умов оподаткування, які сприятимуть з одного боку, розвитку певних економічних процесів та явищ, а з іншого – підвищенню ступеня добровільності сплати податків у державі (80%) [п. 1 Додатка Б];

б) перегляду усталеної системи адміністрування податків (66%) [п. 1 Додатка Б], оскільки, як свідчить практика, для окремих платників податків складність системи їх адміністрування є стимулюючим фактором протиправної поведінки. Можна погодитись із дослідниками, які наголошують, що суб'єктами системи адміністрування податків є, з одного

боку, уповноважені державою фіскальні органи, а з іншого – платники податків, зборів та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також формування та функціонування системи адміністрування податків. Державні органи та платники податків є рівноправними суб'єктами податкових відносин, тому прогрес у сфері адміністрування податків можливий лише за умови їх збалансованої взаємодії [111].

Не менш важливим для аналітичного аналізу показником системи злочинності у сфері оподаткування є *структура* останньої. Структура злочинності – це внутрішня властива їй ознака, яка розкриває якісно різні групи або види злочинів, з яких вона складається, вчинених за певний період часу на певній території [72]. Дослідники наголошують на тому, що слід пам'ятати про два принципові моменти. По-перше, оскільки емпірично злочинність виявляється в сукупності злочинних діянь та осіб, які їх учинили, її структурування провадиться за ознаками, які належать до цих двох основних її елементів, – злочинами і злочинцями. По-друге, унаслідок того, що злочини і злочинці у своїй сукупній масі, визначаючи суттєві риси та властивості злочинності, характеризуються з точки зору багатьох параметрів, структура останньої теж різноманітна, а отже, має багато вимірів. Зважаючи на викладене, усі численні підстави структурування злочинності можна поділити на ті, що належать до злочинного діяння, й ті, які відносять до суб'єкта злочину. У свою чергу достатньо поширеним є структурування злочинності за соціально-демографічними, кримінально-правовими, кримінологічними й віктимологічними підставами. Причому воно, так би мовити, працює як стосовно всієї злочинності в цілому, так і щодо певної її частини. Виокремлення будь-якої частини злочинності вже є результатом застосування при її структуруванні певної підстави [13, с. 167-168]. Як відзначає А. Іванов, «структура податкової злочинності є узагальненою та структурованою її характеристикою за кримінально-правовими, кримінологічними та соціально-демографічними ознаками. Вважаємо, що вона має включати кількісно-якісні дані про тяжкість та тенденції податкових злочинів, податки та збори як

предмет цих злочинів, типові способи ухилення від оподаткування, «географію» податкових злочинів, їх поширення за галузями економіки та організаційно-правовими формами господарюючих суб'єктів тощо, повинна доповнюватись характеристикою особи податкового злочинця. Одним із показників кримінально-правової структури податкових злочинів є їх розгляд *за частинами* ст. 212 КК України. Кваліфікуючими ознаками у ст. 212 передбачаються такі: а) ухилення за попередньою змова групою осіб або у великих розмірах (ч. 2); б) наявність судимості за ухилення від оподаткування та вчинення його в особливо великих розмірах (ч. 3). Проведений аналіз свідчить, що за сучасних умов найбільше вчиняються саме податкові злочини, передбачені ч. 3 ст. 212 КК України – «діяння, передбачені ч. 1 або 2 цієї статті, вчинені особою раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах» [47].

Безумовно, що аналітичне дослідження структури кримінальної протиправності у сфері оподаткування повинне здійснюватися із урахуванням її характеру, тобто якісного показника, який акцентує увагу на основному змісті видів протиправної поведінки, домінування цих видів у структурі зареєстрованої та реальної кримінальної протиправності, на розподіл кримінальних правопорушень за групами населення, соціально-економічними сферами тощо. Такий підхід, безумовно, забезпечує вищу якість аналітичних досліджень, які використовуються для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру, адже детальніше відображає оперативну обстановку за конкретною лінією роботи. Базуючись на аналітичних дослідженнях вказаного показника системи кримінальної протиправності у сфері оподаткування, під час прийняття стратегічних управлінських рішень можна врахувати:

а) необхідність орієнтації відповідних підрозділів правоохоронних органів щодо необхідності посилення протидії за окремими напрямками роботи

та акцентування пріоритетної уваги на виявленні та документуванні конкретних кримінальних правопорушень, які вчиняються у сфері оподаткування (58%) [п. 2 Додатка Б];

б) визначення кореляційних залежностей між окремими кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування та іншими кримінальними правопорушеннями у фінансово-економічній сфері, адже податкова злочинність є невід’ємною складовою більш складної системи – фінансово-економічної злочинності (79%) [п. 2 Додатка Б]. Ми підтримуємо позицію вчених, які визначають, що «злочинність у фінансово-економічній сфері – це сукупність однорідних протиправних, суспільно небезпечних, таких, що спричиняють істотну матеріальну шкоду, посягають на встановлений порядок управління економічними процесами, економічний розвиток держави, стан фінансової безпеки діянь, за які передбачено кримінальну відповідальність» [82];

в) визначення залежностей між окремими формами злочинності у сфері оподаткування та ефективністю роботи державних інституцій, зокрема суб’єктів адміністрування податків та інших органів, які уповноважені здійснювати контроль за фінансовою системою держави (76%) [п. 2 Додатка Б].

В окремих випадках, у разі необхідності прийняття стратегічних управлінських рішень, які пов’язані з оптимізацією роботи окремих територіальних підрозділів правоохоронних органів, доцільним є й аналітичне дослідження показників географії злочинності у сфері оподаткування. Як відзначають вчені-кримінологи, виявлення та врахування територіальної різниці злочинності – ключ до ефективних заходів запобігання злочинам. У цьому випадку стають більш помітними і конкретні чинники злочинів, що має не лише пізнавальне значення, а й є основою для організації ефективної профілактичної діяльності [148]. Інші вчені також слушно звертають увагу на те, що при дослідженні злочинності в різних регіонах країни, а саме при вивченні її особливостей, перед дослідником постає завдання всебічного

врахування великої кількості показників регіону, таких як соціально-економічний потенціал, демографічна характеристика та міграційні процеси, політичний розвиток та ідеологічна спрямованість, інфраструктура. Вивчення регіональних особливостей злочинності важливе не лише з точки зору теоретичної кримінології, зокрема, для уточнення механізму детермінації злочинності та її змін, а й з практичного боку. Це пов'язано з можливістю обліку регіональних особливостей злочинності та їх причин у процесі диференційованої боротьби з нею в конкретних умовах. Аналіз зазначених особливостей дає можливість встановити закономірності виникнення та існування злочинності в різних за соціально-економічними, соціально-культурними характеристиками регіонів, виділяти в останніх загальне й специфічне [85].

Як зазначено нами вище, окремим самостійним елементом аналітичного дослідження також є *система кримінальних правопорушень (злочинна діяльність) у сфері оподаткування*. У криміналістичних дослідженнях у широкому контексті під злочинною діяльністю іноді розуміють і ті дії, які самі по собі не входять до об'єктивної сторони злочину, але пов'язані зі злочином в інший спосіб. Наприклад, спрямовані на планування нових злочинів, забезпечення стійкості злочинного формування, легалізацію доходів отриманих злочинним шляхом.

Професор В. Тіщенко відзначав, що «у криміналістичному аспекті злочинну діяльність розуміють ширше: вона може складатися як із низки дій, що кваліфікуються за однією статтею кримінального закону, а також і за сукупністю діянь, які кваліфікуються по-різному, об'єднаних загальними мотивами, метою» [159].

На нашу думку, систему кримінальних правопорушень (злочинну діяльність) у сфері оподаткування можна визначити як систему дій, яка характеризується цілісністю, єдністю задуму, наявністю загальної стратегічної протиправної мети та забезпечується відповідними інфраструктурними елементами. Зважаючи на це, можна виокремити такі структурні елементи

злочинної діяльності у сфері оподаткування: а) дії особи, які не є кримінально караними (в окремих випадках можуть містити склад адміністративного правопорушення), що спрямовані на реалізацію загальної стратегічної протиправної мети (50%) [п. 3 Додатка Б]; б) кримінально карані діяння, які не відносяться до злочинів у фінансово-економічній сфері, але забезпечують досягнення загальної злочинної мети (79%) [п. 3 Додатка Б]; в) злочинні дії, які є самостійними різновидами злочинів у сфері оподаткування (69%) [п. 3 Додатка Б]; г) інфраструктура відповідної злочинної діяльності у сфері оподаткування (47%) [п. 3 Додатка Б].

Принагідно наголосити, що система кримінальних правопорушень у сфері оподаткування може бути об'єктом відповідних аналітичних досліджень для вирішення як стратегічних, так і тактичних задач. Так, у контексті вирішення стратегічних завдань система кримінальних правопорушень у сфері оподаткування може бути об'єктом аналітичного дослідження з метою:

по-перше, виявлення нових способів і технологій вчинення кримінальних правопорушень (63%) [п. 4 Додатка Б]. Принагідно наголосити, що для кримінальних правопорушень економічної спрямованості способів вчинення та технології злочинної діяльності є найбільш динамічними та адаптивними категоріями, оскільки кримінальний закон не встановлює чіткої структури категорії «ухилення від сплати», а внутрішній зміст такої діяльності, який реалізується конкретними суб'єктами, постійно змінюється. Саме це актуалізує своєчасне виявлення фактів інституціоналізації та поширення окремих злочинних технологій у сфері оподаткування з метою оцінки ризиків, виявлення та подальшого усунення причин і умов, які призвели до їх закріплення у протиправних практиках податкових агентів;

по-друге, узагальнення типових елементів інфраструктури кримінальних правопорушень у сфері оподаткування з метою вжиття управлінських заходів, спрямованих на нейтралізацію їх впливу (66%) [п. 4 Додатка Б]. Розробляючи проблематику оперативно-розшукової протидії злочинності Д. Цехан вказує, що «інфраструктуру злочинності можна визначити як систему суб'єктів і

засобів, що не володіють чіткими криміногенними ознаками, проте забезпечують злочинну діяльність, а також виступають інструментом взаємодії між злочинністю і соціально-економічними інститутами» [176]. У контексті аналітичних досліджень злочинної діяльності у сфері оподаткування для прийняття стратегічних рішень особливий інтерес становить вивчення таких інфраструктурних елементів злочинної діяльності у сфері оподаткування:

а) суб'єкти лобіювання окремих законодавчих ініціатив та змін моделей роботи фіскальної системи, які потенційно забезпечують оптимізацію та розвиток конкретних технологій злочинної діяльності у сфері оподаткування. Як відзначають дослідники, «під суб'єктом лобіювання необхідно розуміти фізичну чи юридичну особу приватного права, яка здійснює легітимний вплив на визначені законом органи влади, їх посадових і службових осіб від власного імені або від імені клієнта, в інтересах і на замовлення якого здійснюється цей вплив» [135];

б) засоби масової інформації, які здійснюють цілеспрямовані інформаційні кампанії щодо забезпечення інформаційної підтримки прийняття правових та інших управлінських рішень, які створюють передумови для функціонування та подальшого розвитку технологій у сфері оподаткування, а також здійснюють інформаційні атаки з метою дискредитації фіскальної системи держави;

в) соціальні медіа, які забезпечують популяризацію протиправних форм діяльності у сфері оподаткування, динамічно та агресивно пропагують нові способи вчинення таких злочинів, можливі платформи та валюти для мінімізації ризиків під час злочинної діяльності. У контексті аналітичного дослідження такого інфраструктурного елемента на стратегічному рівні існує можливість формування вікового та соціального профілю осіб, які залучаються до кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, оскільки на сьогодні відбувається суттєве зниження вікового показника для суб'єктів

такої діяльності, що зумовлено розвитком високих інформаційних технологій та платіжних інструментів, які сформовані на їх основі;

по-третє, визначення відповідної системи правових, економічних, управлінських та інституційних моделей трансформацій, спрямованих на нейтралізацію функціонування окремих технологій кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та зменшення ризиків від їх функціонування та подальшої можливої трансформації (100%) [п. 4 Додатка Б].

Водночас аналіз практики роботи правоохоронних органів, які забезпечують протидію кримінальній протиправності у сфері оподаткування, свідчить, що кримінальні правопорушення такого типу на сучасному етапі аналізується й на тактичному рівні, зокрема під час провадження за оперативно-розшуковими справами та під час розслідування кримінальних проваджень відповідної категорії. Опрацьовані нами матеріали практики дозволяють дійти попереднього висновку, що аналітичні дослідження застосовуються під кримінального переслідування організованих злочинних угруповань, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування та розслідування багатоепізодної злочинної діяльності окремих податкових агентів, які під час вчинення злочинів використовували складні технології злочинної діяльності. Так, на тактичному рівні застосування аналітичних досліджень спрямовується на вирішення таких типових задач:

по-перше, складання профілю особи потенційного злочинця або групи осіб, які вчиняють злочини у сфері оподаткування (77%) [п. 5 Додатка Б]. У контексті цього слушно наголосити, що складання профілю такої особи чи групи осіб, вимагає від аналітика виокремлення можливих кореляційних залежностей між характеристиками такої особи та можливими технологіями злочинної діяльності. Зважаючи на це, звернімо увагу, що аналіз технології злочинної діяльності дозволяє аналітику висунути обґрунтовану гіпотезу щодо: а) вчинення злочину одноосібно чи групою осіб; б) структури злочинного угруповання, зокрема входження до його складу осіб, які

володіють спеціальними знаннями у сфері оподаткування та фінансів, а також використання корупційних зв'язків під час вчинення таких злочинів; в) рівня злочинного досвіду особи, яка вчинила злочин, а також її соціальної та професійної характеристики. Як відзначають вчені, для більш детального та глибокого дослідження проблеми дослідження особи злочинця, який учиняє злочини у кредитно-фінансовій сфері, необхідно систематизувати її властивості та якості за такими критеріями: тип особи, критерії класифікації особи злочинця й мотивація злочинної діяльності. Розкриття цих ознак надасть змогу надати більш ґрунтовну характеристику особи такого злочинця з погляду на її кримінально-правові та кримінологічні ознаки. Крім того, від розкриття цих понять стосовно особи, яка вчиняє злочини, залежить ефективність прогнозування індивідуальної злочинної поведінки та застосування диференційованих заходів запобіжного характеру щодо цієї категорії осіб [19]. Підтримуючи наведену позицію, необхідно додатково відзначити, що формування аналітиком на підставі наявних вихідних даних профілю особи податкового злочинця під час здійснення кримінального переслідування вирішує такі завдання: а) звуження кола осіб, серед яких необхідно проводити оперативно-розшукові заходи та слідчі (розшукові) дії пошукового характеру; б) прогнозування можливої подальшої посткримінальної поведінки особи чи відповідної групи осіб, які причетні до злочинної діяльності; в) вибір тактичних прийомів щодо проведення окремих слідчих (розшукових) дій, зокрема тактики допиту тощо; г) встановлення інших осіб, які можуть бути причетними до вчинення кримінального правопорушення. Принагідно наголосити, що аналіз практики роботи правоохоронних органів, які здійснюють протидію злочинам у сфері оподаткування, свідчить, що слідчі практично не залучають фахівців-аналітиків на початковому етапі розслідування для формування профілю особи податкового злочинця, що зумовлено такими чинниками: а) відсутністю достатньої кількості фахівців, які можуть бути залученими до проведення такого типу аналітичних досліджень для вирішення тактичних завдань; б)

відсутністю у слідчих достатнього рівня знань щодо можливостей аналітичних досліджень та можливості використання їх результатів під час здійснення досудового розслідування. Загалом зауважимо, що під час досудового розслідування результати аналітичних досліджень можуть бути використанні для прийняття організаційно-тактичних рішень під час підготовки та проведення окремих слідчих (розшукових) дій;

по-друге, аналітична оцінка технології кримінальних правопорушень, яка була використана для вчинення конкретного кримінального правопорушення (72%) [п. 5 Додатка Б]. Аналітична оцінка технології кримінальних правопорушень спрямована на вирішення таких завдань: а) визначення відповідної класифікаційної групи, до якої може бути віднесено конкретну технологію, зокрема визначення її як типової; б) встановлення кількості осіб та їх функціональних характеристик, які необхідні для реалізації такої технології; в) виокремлення системи кореляційних залежностей між елементами технології та їх інтенсивності; г) виокремлення обставин, які підлягають встановленню під час розслідування, залежно від використаної технології вчинення кримінальних правопорушень; д) встановлення особливостей слідоутворення як складової механізму кримінальних правопорушень залежно від особливостей технології злочинної діяльності тощо.

1.3. Забезпечення прав людини і громадянина під час використання методики розвідувальної аналітики

Використання будь-якого інструментарію під час протидії злочинності потребує формування відповідної правової основи та належних засобів правового регулювання відповідного напрямку діяльності, адже правоохоронні органи як відповідна система державних інституцій у своїй діяльності керуються принципом – дозволено те, що прямо передбачено законом. Науковці відзначають, що у системі наук юридичного циклу обґрунтування

концепцій, теорій, моделей відбувається з урахуванням структури та меж правового регулювання відповідного соціального явища та/чи процесу. Як відзначає О. Курякін, «загальновизнаним в юридичній науці є те, що основою здійснення різноманітних типів юридичної діяльності є її правове регулювання, від ефективності якого залежить як повсякденна діяльність певних суб'єктів, так і її якісний рівень. Виходячи з цього, стає зрозумілим її прагнення досягти високого рівня ефективності в усіх сферах людської діяльності, які знаходяться в полі регулювання права загалом та юридичної практики зокрема» [71].

Аналітична розвідка та проведення будь-яких інших форм аналітичних досліджень за своєю сукупністю є інформаційною діяльністю. Зважаючи на це, насамперед основну увагу необхідно звернути на особливості правового регулювання інформаційних процесів у діяльності основних суб'єктів протидії злочинності. Виходячи із предмета та меж нашого дослідження, ми не акцентуємо детальну увагу на загальних теоретичних положеннях щодо сутності «правового регулювання», як загальнотеоретичної категорії, оскільки це питання ґрунтовно вивчено вченими-теоретиками та солідаризуємось із позицією дослідників, які відзначають, що «правове регулювання – це специфічна система нормативно-правового впливу на суспільно значущі, свідомо-вольові, повторювані та стійкі суспільні відносини з метою їх упорядкування, що реалізується через визначення базових складових зазначених відносин із використанням спеціальних юридичних засобів. Для забезпечення стабільності системи правового регулювання, необхідно забезпечити її функціонування відповідно до чітко визначених принципів правового регулювання; використання оптимально підбраного, з урахуванням специфіки суспільних відносин, методу правового регулювання; наявності реально та ефективно діючих механізмів роботи діяльнісних елементів правового регулювання» [21].

Зважаючи на предмет нашого дослідження, слушним, на нашу думку, є аналіз правового регулювання інформаційних процесів під час здійснення

оперативно-розшукової діяльності та досудового розслідування кримінальних проваджень, розпочатих за фактами вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

З урахуванням викладеного насамперед необхідно звернути увагу на положення Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність», оскільки саме він є правовою основою оперативно-розшукової діяльності та її фундаментом. Вказаний закон є комплексним нормативно-правовим актом, який регулює суспільні відносини у галузі оперативно-розшукової діяльності, а також в інших видах діяльності правоохоронних органів та спецслужб України. Так, у ст.1, окреслюючи завдання оперативно-розшукової діяльності, законодавець фактично акцентує увагу на інформаційній сутності цього виду правоохоронної практики, визначаючи, що ключовими завданнями оперативно-розшукової діяльності є: а) пошук і фіксація фактичних даних про протиправні діяння окремих груп та осіб, розвідувально-підривну діяльність спеціальних служб іноземних держав; б) отримання інформації в інтересах громадян, суспільства і держави. Аналіз цієї норми свідчить, що змістовною сутністю оперативно-розшукової діяльності є відповідний інформаційний процес, кінцевою метою якого є формування конкретного інформаційного продукту, який забезпечує вирішення завдань різного типу під час протидії злочинності загалом та здійснення кримінального переслідування конкретних осіб. Реалізація завдань, тобто перетворення цілей на результат, здійснюється за допомогою відповідного інструментарію, зокрема у даному випадку шляхом використання відповідної системи оперативно-розшукових, оперативно-технічних та агентурно-оперативних заходів. Детальний аналіз положень вказаного закону свідчить, що ним не регламентуються такі інноваційні категорії та форми діяльності як «аналітична розвідка» та «аналітична робота».

Водночас необхідно звернути увагу, що у ст. 8 цього закону, визначаючи права оперативних підрозділів, міститься відповідна система заходів, що спрямовані на збирання інформації, а їх підготовка та проведення здебільшого

має вагому аналітичну складову. Зважаючи на це, на нашу думку, у чинному законі відсутність виокремлення окремого права оперативних підрозділів здійснювати аналітичну роботу є закономірною, адже кожен оперативно-розшуковий захід чи інші форми негласної роботи потребують від працівника оперативного підрозділу застосування особисто чи опосередковано широкого спектра аналітичних методів, які використовуються за його власним вибором та залежать від рівня аналітичної компетенції. Однією з причин недостатньої ефективності оперативно-розшукової діяльності, як слушно зауважував О. Дульський, є відсутність організаційних та правових засад розвідувальної діяльності. Він стверджує, що незважаючи на те, що у статті 2 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність», розвідувальна діяльність є однією зі складових ОРД, до цього часу не створено належних правових основ щодо діяльності підрозділів аналітичної розвідки, принаймні відділень (груп) аналітичної розвідки підрозділів ГУБОЗ МВС України [38].

Продовжуючи, необхідно зауважити, що у контексті нашої роботи суттєве значення для розуміння напрямів оперативно-розшукової діяльності має й Закон України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю». На наш погляд, логіко-семантичний аналіз положень норм вказаного закону дає підстави стверджувати, що визначеним суб'єктам, зокрема органам внутрішніх справ, надається право реалізовувати розвідувальну функцію оперативно-розшукової діяльності. За нашим переконанням, розвідка, з праксеологічної точки зору, виступає однією з функцій оперативно-розшукової діяльності. Оперативними підрозділами розвідувальна функція реалізується шляхом використання системи розвідувальних, пошукових, інформаційно-аналітичних заходів, зокрема й із застосуванням оперативних та оперативно-технічних засобів, спрямованих на своєчасне запобігання, виявлення і нейтралізацію реальних та потенційних загроз національним інтересам України від злочинності [2].

Як слушно відзначає С. Албул, «видами реалізації розвідувальної функції оперативно-розшукової діяльності органів внутрішніх справ є аналітична

розвідка, стратегічна та тактична агентурні розвідки, технічна розвідка. Водночас напрямами реалізації розвідувальної функції оперативно-розшукової діяльності органів внутрішніх справ виступають організаційно-тактичні форми ОРД: оперативний пошук, оперативно-розшукове запобігання та оперативна розробка» [3].

Водночас позитивним є закріплення у вищезгаданій ст.8 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» права оперативних підрозділів безпосередньо проводити чи ініціювати проведення кримінального аналізу. Наголосимо, що вказані зміни були зроблені саме задля необхідності посилення протидії економічній злочинності та формування окремого суб'єкта для реалізації цієї задачі – Бюро економічної безпеки України, основним завданням якого є протидія правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави. На нашу думку, у контексті предмета нашого дослідження, вказаний закон потребує детального аналізу, зважаючи на застосування інноваційних підходів та кращих міжнародних практик під час його розроблення.

Так, розпочинаючи аналіз вказаного закону, необхідно наголосити, що порівняно з іншими нормативно правовими актами, що регулюють структурно-функціональну побудову правоохоронних органів, останній є дійсно інноваційним, зокрема й у частині закріплення функцій вказаної державної інституції, оскільки у ньому вперше на нормативному рівні визначена аналітична та інформаційна функція Бюро економічної безпеки України. Як відзначає В. Шевчук, «за умови застосування потужної аналітичної складової у діяльності підрозділів БЕБ України, передбачаються нові підходи у прийнятті управлінських рішень, оскільки в основу їх формування повинна бути покладена система аналізу ризиків та загроз» [189]. Інші дослідники наголошують, що «запровадження нових інформаційно-аналітичних підходів до протидії правопорушенням, які вчиняються у сфері економіки, створює підґрунтя для викриття та ліквідації злочинних схем та повернення до бюджету держави коштів. Крім того, таким чином обмежується

можливість силового тиску на бізнес за умови застосування аналітичного підходу. Суттєвого значення набуває можливість виховання детектива-аналітика, що буде забезпечувати діяльність ризико-орієнтованого підходу» [7]. Наведені наукові позиції свідчать про позитивну оцінку науковою спільнотою запропонованої моделі діяльності вказаного правоохоронного органу з акцентуванням особливої уваги на інформаційно-аналітичній діяльності. Крім того, аналіз наукових джерел та проведене дослідження свідчить про високі очікування щодо прикладної ефективності такої моделі роботи.

Водночас необхідно відзначити, що у самому законі визначення змісту цих функцій відсутнє, що, на нашу думку, потребує доопрацювання, оскільки правоохоронна функція детально досліджена вченими та роз'яснена на рівні нормативно-правових актів, а аналітична та інформаційна у контексті діяльності правоохоронного органу потребує законодавчого закріплення з метою уникнення неточностей їх трактування, зокрема й під час прикладної реалізації.

У контексті функціональної спрямованості БЕБ України, вважаємо за можливе запропонувати такі визначення вказаних функцій:

аналітична функція – це діяльність уповноважених суб'єктів зі збирання, обробки й аналізу інформації щодо процесів криміногенного характеру у сфері економіки держави та роботи економічних і правоохоронних інституцій;

інформаційна функція – це діяльність спеціально уповноважених суб'єктів щодо створення, збереження, обробки, передачі інформації у сфері протидії економічній злочинності.

Продовжуючи аналіз у контексті дослідження аспектів правового регулювання розвідувальної аналітики, звернімо увагу, що на продовження регулювання аналітичної функції вказаним законом закріплено визначення окремих категорій, які також є абсолютно дотичними до процесу здійснення аналітичної розвідки, зокрема:

а) *аналіз ризиків* – інформаційно-аналітична діяльність щодо оцінки загроз економічній безпеці, ступеня її вразливості та рівня негативного впливу на неї;

б) *кримінальний аналіз* – інформаційно-аналітична діяльність, що спрямована на встановлення взаємозв'язків між даними про злочинну діяльність та іншими даними, потенційно із ними пов'язаними, їх оцінювання та інтерпретацію, прогнозування розвитку досліджуваних подій з метою їх використання для виявлення, припинення та розслідування кримінальних правопорушень, що посягають на функціонування економіки держави.

Одразу вважаємо за доцільне звернути увагу на сформульованому у законі визначенні кримінального аналізу, оскільки, на нашу думку, воно значно обмежує реальну змістовну складову цього напрямку роботи. Так, визначаючи зміст кримінального аналізу, законодавець наголосив, що це діяльність «спрямована на встановлення взаємозв'язків між даними про злочинну діяльність та іншими даними потенційно з ними пов'язаними». Водночас практика роботи правоохоронних органів свідчить, що зміст кримінального аналізу, зокрема у частині його об'єктів, є значно ширшим та охоплює, зокрема:

по-перше, визначення залежностей та рівня їх інтенсивності між елементами механізму кримінальних правопорушень (41%) [п. 6 Додатка Б]. Як відзначають дослідники, «механізм злочину – це, передусім, система обставин, процесів і факторів, що зумовлюють виникнення матеріальних та інших носіїв інформації про злочин і його учасників, яка відображає функціональний аспект злочинної діяльності. Знання особливостей механізму злочину забезпечує можливість висунення загальних та окремих версій, планування розслідування, встановлення злочинця, сприяє дослідженню усіх обставин справи, що підлягають доказуванню згідно з вимогами закону тощо. Що ж стосується механізму вчинення економічних злочинів, то він зумовлюється комплексним характером зазначеної категорії злочинів, їх організованістю, високою кваліфікованістю злочинців та використанням

легальних форм господарської діяльності для досягнення злочинної мети. Тобто механізм вчинення економічних злочинів характеризується наявністю злочинних технологій збагачення, вивчення яких є необхідною умовою для подальшої ефективної розробки засобів та методів боротьби з економічною злочинністю» [130];

по-друге, визначення особливостей, інтенсивності взаємодії та комунікації між особами, причетними до вчинення кримінального правопорушення (100%) [п. 6 Додатка Б];

по-третьє, побудова ймовірної моделі технології кримінального правопорушення на основі зібраних фактичних даних у межах оперативно-розшукової справи та кримінального провадження (78%) [п. 6 Додатка Б];

по-четверте, аналіз взаємозв'язків між елементами інфраструктури конкретної системи кримінальних правопорушень (70%) [п. 6 Додатка Б].

Водночас, на нашу думку, вказане розшифрування повної змістовної структури кримінального аналізу має бути зроблено у відповідних відомчих нормативно-правових актах.

Не менш важливим у контексті формування правової основи для використання інструментарію аналітичної розвідки є й підхід законодавця щодо закріплення повноважень БЕБ України, де значний акцент зроблено на здійсненні та організації аналітичної діяльності, зокрема ст.8 визначає поміж інших такі повноваження як:

- здійснення інформаційно-пошукової та аналітично-інформаційної роботи з метою виявлення та усунення причин і умов, що сприяють вчиненню кримінальних правопорушень, віднесених до підслідності Бюро;
- формування аналітичних матеріалів з метою оцінювання загроз та ризиків вчинення (зростання кількості) кримінальних правопорушень, віднесених законодавством до його підслідності.

Важливо наголосити, що у вказаному законі інформаційно-аналітичні повноваження, які викладено у ст. 8, знайшли свою деталізацію, що свідчить про зміцнення акценту роботи на інформаційно-аналітичну діяльність. Аналіз

змісту закону свідчить, що вказані норми можуть бути структуровані на такі блоки:

по-перше, норми, які деталізують повноваження Бюро у сфері інформаційно-аналітичної роботи;

по-друге, норми, які встановлюють порядок та особливості формування інформаційних систем для вирішення завдань Бюро;

по-третє, норми, які регулюють кадрове забезпечення реалізації аналітичної функції та визначають сутність аналітичних продуктів.

Проаналізувавши сутність основних нормативно-правових актів, які у той чи інший спосіб регулюють аналітичну діяльність у сфері боротьби зі злочинністю, можна зробити такі попередні висновки:

по-перше, наразі нормативного закріплення потребує визначення аналітичної розвідки як самостійного структурного елемента оперативно-розшукової діяльності. У контексті цього, необхідно звернути увагу на такі аспекти: а) аналітична розвідка як відповідний інструмент роботи може використовуватись усіма суб'єктами оперативно-розшукової діяльності; б) окремими суб'єктами ОРД накопичено значний практичний досвід використання аналітичної розвідки під час реалізації своїх повноважень щодо боротьби зі злочинністю, зокрема у підрозділах Департаменту стратегічних розслідувань НП України; в) як комплексний напрям роботи аналітична розвідка у різних варіативних поєднаннях може включати відповідні комбінації оперативно-розшукових, оперативно-технічних та агентурно-оперативних заходів.

Зважаючи на викладене, на нашу думку, ст. 8 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» слушно доповнити положеннями такого змісту:

«проводити аналітичну розвідку як узгоджений комплекс заходів, спрямований на цільове отримання інформації гласним та негласним шляхом щодо конкретного об'єкта оперативної уваги з метою формування

матеріалів для здійснення кримінального аналізу та реалізації інших форм інформаційної підтримки протидії злочинності»;

по-друге, потребує уточнення змістовно-структурна характеристика кримінального аналізу, що викладена у чинних нормативно-правових актах, зокрема на рівні відомчих нормативних документів;

по-третьє, зі здобуттям та напрацюванням практичного досвіду аналітичної розвідки нормативної конкретизації потребуватимуть положення щодо: а) типових завдань аналітичної розвідки; б) основних напрямів використання матеріалів, сформованих за результатами аналітичної розвідки; в) переліку заходів, які можуть комбінуватися у відповідні комплекси під час здійснення аналітичної розвідки.

Продовжуючи аналіз у взаємозв'язку з основами правового регулювання розвідувальної аналітики, необхідно звернути окрему увагу на блок питань, які пов'язані із забезпеченням прав людини і громадянина під час здійснення цієї діяльності, а також захисту персональних даних, які отримуються працівниками правоохоронних органів під час реалізації цього напрямку роботи. Принагідно наголосити, що здійснення кримінального переслідування, яке, на думку окремих науковців, включає й оперативно-розшукову діяльність [178], що значним чином пов'язано з втручанням у приватне життя особи та обмеженням інших конституційних прав останньої. Саме тому, забезпечення прав людини і громадянина під час реалізації правоохоронними органами своїх функцій завжди привертало увагу дослідників [25; 91; 95; 100; 168; 185; 187].

Вище нами акцентувалась увага на тому, що аналітична розвідка як напрям роботи є відповідним комплексом заходів, які, з тактичного боку, можуть включати як інтрузивні заходи, так і такі, що жодним чином не порушують права та законні інтереси людини і громадянина. Вивчення практики роботи правоохоронних органів щодо застосування аналітичної розвідки свідчить, що найбільші ризики у контексті порушень прав людини виникають на етапах: а) збирання інформації для подальшого аналітичного

опрацювання; б) зберігання та використання інформації, яку отримано за результатами аналітичної розвідки.

Зважаючи на викладене, необхідно додатково зазначити, що така інформація може здобуватись як за допомогою традиційного інструментарію, зокрема оперативно-розшукових заходів, так і за допомогою інноваційних методів, які впроваджені у практику роботи оперативних підрозділів для здійснення аналітичної розвідки. У першому випадку необхідно звернути увагу на гарантії законності під час проведення оперативно-розшукової діяльності, які системно викладені у ст. 9 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність». Так, вказана норма закріплює вимогу, що у кожному випадку наявності підстав для проведення оперативно-розшукової діяльності заводиться оперативно-розшукова справа. Водночас необхідно звернути увагу, що вказане положення є не зовсім коректним та точним, оскільки, на нашу думку, стосується лише випадків, коли оперативно-розшукова діяльність здійснюється: а) у разі наявності інформації, щодо підготовки особою чи групою осіб тяжкого чи особливо тяжкого кримінального правопорушення; б) оперативної розробки особи чи групи осіб, у зв'язку із причетністю до окремих форм злочинної діяльності. Водночас, виходячи із напрацьованої оперативними підрозділами практики, а також відомих нормативно-правових актів, значна частина структурних елементів оперативно-розшукової діяльності реалізується без заведення оперативно-розшукової справи, зокрема здійснюються: а) заходи оперативного (ініціативного) пошуку; б) заходи щодо оперативно-розшукової профілактики злочинів; в) агентурна робота, яка за своєю сутністю не прив'язана до конкретних фактів злочинної діяльності, а зорієнтована насамперед на здійснення агентурно-оперативного перекриття відповідних об'єктів та ліній роботи з метою організації їх належного оперативного обслуговування. Намагаючись збалансувати систему оперативно-розшукової діяльності та підвищити її ефективність, законодавець створив легальні можливості для проведення оперативно-розшукової діяльності без заведення оперативно-розшукової справи відповідної категорії,

акцентувавши увагу, що у даному випадку не можуть проводитись заходи, які у той чи інший спосіб обмежують права людини і громадянина.

Зважаючи на викладене, необхідно звернути увагу, що кореляція між здобуванням необхідної інформації та можливим порушенням прав людини і громадянина залежить від конкретної моделі. Так, за необхідності проведення аналітичної розвідки до заведення оперативно-розшукової справи до її структури можуть входити лише заходи, під час проведення яких вірогідність порушень прав людини мінімальна, а філософія таких заходів взагалі не передбачає втручання чи будь-які форми обмеження прав людини і громадянина, зокрема:

інформаційно-аналітичне прогнозування - це захід, який полягає в цілеспрямованому пошуку та отриманні інформації загального користування з телекомунікаційних мереж та інформаційних систем, інших джерел з метою виявлення негативних тенденцій щодо стану злочинності та відомостей криміногенного, кримінального характеру. У контексті цього слушно звернути увагу, що останнім часом напрацьована значна кількість методик для збирання інформації із соціальних мереж та медіа, оскільки останні стають джерелом оперативної та точної інформації. Як відзначають дослідники, соціальні мережі, які виступають інформаційними порталами, надають можливості для перевірки уже зібраної інформації про особу, а також отримання нових даних. Вагомий інтерес для правоохоронних органів становить те, що значна кількість користувачів соціальних мереж розміщує на персональних сторінках свої фотозображення, що дозволяє підтвердити їх зв'язок з іншими особами, отримати фотозображення фігурантів або осіб, що становлять оперативний інтерес у різних вікових параметрах. Характерною особливістю соціальних мереж є також і те, що, в окремих випадках, фотокартки особи можуть бути розміщені і без їх відома друзями або знайомими, що полегшує отримання приватних даних з боку правоохоронних органів [175]. На важливість аналізу соціальних мереж та медіа обґрунтовано вказують й інші науковці, які займаються розробленням проблем кримінального аналізу [169];

профілактично-пошуковий захід - це комплекс дій, що здійснюється оперативним підрозділом щодо певних визначених територій для забезпечення державної безпеки та безпеки громадян у місцях проведення масових заходів, місцях постійного або тимчасового перебування осіб, відносно яких здійснюється державна охорона, виявлення причин і умов, які сприяють учиненню злочинів;

оперативна установка - це захід, що полягає в діях оперативного працівника, спрямованих на збір з відкритих джерел інформації про особу, події або факти, які представляють інтерес для Національної поліції України, шляхом проведення бесід з громадянами або посадовими особами, ознайомлення з документами та наведення довідок із зашифруванням своєї приналежності до оперативних підрозділів правоохоронних органів;

отримання довідково-аналітичної інформації - це захід, який полягає у відкритому збиранні інформації, зокрема за допомогою запитів до підприємств, установ та організацій про осіб, які перевіряються на причетність у сприянні, підготовці, учиненні або участі в учиненні злочину, а також предмети і факти, що становлять оперативний інтерес.

Формування вказаних заходів у відповідні комбінаторні поєднання без заведення оперативно-розшукової справи може утворювати відповідний комплекс аналітичної розвідки, якщо вони проводяться з метою отримання інформації для подальшого кримінального аналізу та вивчення окремих явищ, об'єктів та процесів.

Практика роботи правоохоронних органів свідчить, що використання комплексу таких заходів, із організаційно-тактичного боку, спрямоване на загальне дослідження відповідного об'єкта оперативної уваги, яким може бути конкретна особа, подія чи процес, а вказане завдання може бути вирішено шляхом використання заходів, що не передбачають будь-яких форм обмежень прав людини чи громадянина.

Водночас потрібно розглядати використання аналітичної розвідки як відповідний комплекс заходів у межах проведення оперативної розробки,

оскільки у даному випадку оперативним підрозділом вирішується конкретний спектр задач, що пов'язаний зі встановленням та документуванням конкретних структурних елементів злочинної діяльності, яка здійснюється відповідною особою чи групою осіб, що безумовно супроводжується застосуванням заходів, які обмежують права і свободи конкретної особи, які гарантовані Конституцією України та відповідними міжнародно-правовими актами. Зважаючи на це, у даному випадку, вважаємо, що проведення аналітичної розвідки із використанням відповідного оперативно-розшукового інструментарію інтрузивного характеру може здійснюватися виключно у межах заведеної оперативно-розшукової справи з метою: а) конкретизації оперативних версій; б) звуження кола осіб, які підлягають першочерговому відпрацюванню у межах оперативної розробки; в) своєчасного встановлення можливих місць зберігання знарядь злочинної діяльності, а також доходів, отриманих злочинним шляхом; г) прогнозування можливих моделей поведінки фігурантів оперативної розробки та оцінка можливості протидії документуванню злочинної діяльності та подальшому кримінальному переслідуванню осіб у межах кримінального провадження.

Аналізуючи забезпечення гарантій законності та дотримання прав людини під час проведення аналітичної розвідки як відповідного комплексу заходів, зокрема й оперативно-технічного характеру, крім обов'язковості заведення оперативно-розшукової справи, необхідно звернути увагу й на інші законодавчі інструменти:

по-перше, визначення прямої та стійкої залежності між можливістю тимчасового обмеження прав і свобод людини та тяжкістю злочинної діяльності, яка документується. Так, у ст. 9 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» визначено, що оперативно-розшукові заходи, пов'язані із тимчасовим обмеженням прав людини, проводяться із метою запобігання тяжким і особливо тяжким злочинам, їх виявлення та припинення, розшуку осіб, які ухиляються від відбування кримінального покарання, тощо;

по-друге, закріплення чіткої заборони на порушення прав людини з можливістю їх обмеження, зважаючи, що такі обмеження мають винятковий та тимчасовий характер і здійснюються під судовим контролем. Як відзначають вчені, національне оперативно-розшукове законодавство надає суб'єктам, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, право на проведення оперативно-розшукових заходів, зокрема тих, які суттєво обмежують конституційні права і свободи людини, тому законодавцем передбачена система органів, діяльність яких покликана створити перепону на шляху можливого свавілля з їх боку. Провідна роль у забезпеченні законності та обґрунтованості рішень, що приймаються в оперативно-розшуковому процесі, належить органам прокуратури України та судовій владі [186]. Можна підтримати позицію О. Шило, яка зауважує, що «законодавець, прагнучи до створення судочинства змагального типу, а також із метою захисту конституційних прав його учасників незалежним та неупередженим органам, на досудових стадіях, надав слідчому судді повноваження, які мають суттєву специфіку, порівняно з повноваженнями суді (суду) в судових стадіях кримінального процесу» [198];

по-третє, персональна відповідальність керівника оперативного підрозділу за законністю проведених оперативно-розшукових заходів відповідним оперативним підрозділом, що поєднується з відповідними інструментами відомчого контролю за оперативно-розшуковою діяльністю. Загалом, відомчий контроль за оперативно-розшуковою діяльністю можна визначити як діяльність уповноважених органів, підрозділів та їх посадових осіб, що реалізується у межах визначених законом та відомчими нормативними актами їх повноважень, що протікає шляхом використання таких прийомів і способів, як аналіз, огляд, обстеження, спостереження, перевірка та інспектування, спрямованих на пошук і збір інформації про діяльність підконтрольних суб'єктів, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, з метою виявлення допущених відхилень розшукової діяльності від

встановлених вимог, причин і протиріч між реальним положенням справ та заданою моделлю кінцевого результату;

по-четверте, встановлення законодавчих зобов'язань щодо невідкладного поновлення, в окремих випадках, порушених прав особи та відшкодування заподіяних моральних та матеріальних збитків у повному обсязі;

по-п'яте, надання громадянам права на отримання від суб'єктів оперативно-розшукової діяльності письмових пояснень щодо обмеження їх прав та можливість оскарження таких дій;

по-шосте, закріпленій обов'язок щодо необхідності знищення отриманої за результатами оперативно-розшукової діяльності інформації, якщо вона стосується особистого життя, честі та гідності людини і не містить даних щодо вчинення заборонених законом дій.

У контексті цього блоку, необхідно звернути увагу, що прикладна реалізація цього обов'язку під час здійснення будь-яких форм оперативно-розшукової діяльності супроводжується окремими проблемами, зумовленими такими чинниками:

- *теоретична та правова невизначеність сутності категорії «особисте життя»*. Як відзначає Л. Ємчук, «поняття «особисте життя» характеризує сферу фізичного та духовного існування людини, підконтрольну їй самій і таку, що відносно вільна від зовнішнього керівного впливу, хоча і може потребувати нормативно-правового забезпечення. Вказаним поняттям охоплюється не лише внутрішній світ конкретної людини, але і її взаємини з оточуючими, що не віднесені до сфери сімейного життя. Натомість сфера відносин зі стабільними, стійкими внутрішніми зв'язками між людьми, які пов'язані спільним побутом, наділені взаємними правами й обов'язками з метою спільної життєдіяльності, охоплюється поняттям «сімейне життя»» [40]. А. Самодін право людини на недоторканність приватного життя визначає як «законодавчо закріплену та формально визначену можливість людини самостійно визначати: обсяг задокументованих або в інший спосіб

зафіксованих відомостей, які належать до її сімейної, інтимної, духовної, ділової та соціальної сфер життя, а також коло об'єктів, які є носіями таких відомостей та можуть бути з них отримані; підстави, умови та межі доступу і використання сторонніми особами відомостей, які вона відносить до сфери свого особистого життя; випадки, які, на її погляд, обмежують зазначене право; форми відшкодування та розмір шкоди, яка, на її погляд, була завдана збиранням, зберіганням або поширенням у будь-який спосіб відомостей про особисте життя, якщо це вплинуло на характер соціальних зв'язків, спричинило моральну або матеріальну шкоду чи обмежило або може обмежити можливість реалізації інших суб'єктивних прав; форму і зміст реалізації своїх прав та законних інтересів у суспільних чи правових відносинах, які прямо або опосередковано пов'язані з недоторканністю особистого життя» [137];

- особливими потребами оперативних підрозділів щодо змісту інформації, яка ними накопичується, зберігається та використовується для вирішення завдань протидії злочинності. Так, проведення комплексних заходів аналітичної розвідки, а також інших негласних заходів щодо конкретних осіб, які можуть бути причетними до злочинної діяльності, потребує формування та вивчення системи зв'язків такої особи з метою розроблення відповідних аналітичних продуктів, наприклад матриці взаємозв'язків між конкретними суб'єктами. Безумовно, що ефективно вирішення цього завдання передбачає накопичення, аналіз та подальше зберігання значної кількості інформації щодо особистого життя фігуранта, зокрема й такої, що не містить відомостей про вчинення кримінального правопорушення та інших даних, які підлягають обов'язковому доказуванню під час подальшого розслідування кримінального провадження. Аналіз практики роботи правоохоронних органів свідчить, що під час формування таких аналітичних продуктів важливе значення має інформація щодо:

по-перше, системи соціально-корисних зв'язків особи, яка вчиняє відповідні злочини у сфері оподаткування (76%) [п. 8 Додатка Б]. Водночас

наголосимо, що, використовуючи розширене тлумачення цієї категорії, до системи соціально-корисних зв'язків можна віднести усе коло спілкування фігуранта, яке не володіє характеристикою явної кримінальної активності, зокрема й осіб із якими особою, що становить оперативний інтерес, підтримуються дружні чи інтимні зв'язки. Формування та подальше вивчення такої системи забезпечує вирішення таких завдань: а) оцінку можливості придбання негласних працівників в оточені особи з метою забезпечення її агентурно-оперативного перекриття; б) визначення осіб, які можуть бути віднесені до категорії «кримінальні агенти», тобто особи, які, не вчиняючи дій, відповідальність за які передбачена кримінальним законодавством, впливали на злочинну діяльність особи, зокрема, формуючи внутрішню мотивацію до здійснення останньої; в) встановлення осіб, які можуть володіти інформацією щодо злочинної діяльності особи або іншими даними, що мають значення для її якісного документування та подальшого розслідування; г) виявлення можливих співучасників злочинної діяльності, а також осіб, які здатні організувати протидію документуванню злочину чи подальшому досудовому розслідуванню;

по-друге, особливостей організації життя особи, яка становить відповідний оперативний інтерес, що також передбачає здобуття та отримання особистих даних, які не містять кримінально-релевантної інформації, але є необхідними для здійснення належного оперативно-розшукового документування злочинної діяльності та подальшого досудового розслідування відповідного виду злочинної діяльності (80%) [п. 8 Додатка Б]. Зокрема, й під час розслідування злочинів у сфері оподаткування аналітичне опрацювання та систематизація такої інформації забезпечує: а) вибір оптимальних просторово-часових параметрів для проведення окремих оперативно-розшукових заходів, зокрема аудіо- та відеоконтролю особи; б) можливість встановлення постійного оперативного контролю за відповідною особою та колом її зв'язків.

Водночас необхідно звернути увагу, що Закон України «Про оперативно-розшукову діяльність» не містить вказівки щодо негайності чи інших хронологічних параметрів знищення вказаної інформації, що дозволяє виокремити такі основні моделі роботи з нею: *по-перше*, знищення даних щодо особистого життя особи після закінчення кримінального переслідування та реалізації усіх оперативно-розшукових заходів та досудового розслідування; *по-друге*, знищення частини даних щодо особистого життя особи та облік відповідної частини з них у відповідних оперативних обліках, якщо такі дані можуть мати значення для протидії злочинності чи злочинній діяльності конкретної особи у майбутньому.

Продовжуючи аналіз, необхідно звернути увагу, що джерела інформації для здійснення розвідувальної аналітики, а також продукти сформовані за результатами розвідувальної аналітики, які містять особисті дані відповідних осіб, накопичуються оперативними підрозділами у відповідних оперативних обліках за функціональною спрямованістю, які не можуть бути детально проаналізовані у даному дослідженні, оскільки є інформацією із грифом обмеженого доступу. Водночас аналіз положень Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» свідчить, що положення щодо формування оперативних обліків, зокрема й тих, що містять персональні дані осіб, не визначені. Зважаючи на це, необхідно звернути увагу на норми Закону України «Про захист персональних даних», який визначає, що «забороняється обробка персональних даних про расове або етнічне походження, політичні, релігійні або світоглядні переконання, членство у політичних партіях та професійних спілках, засудження до кримінального покарання, а також даних, що стосуються здоров'я, статевого життя, біометричних або генетичних даних». Водночас, закріплюючи такі положення, вказаний закон визначає, що така заборона не розповсюджується, якщо обробка персональних даних стосується вироків судів, виконання завдання оперативно-розшукової чи контррозвідувальної діяльності, боротьби з тероризмом та здійснюється державним органом у межах його повноважень. Фактично, вказані положення

надають оперативним підрозділам як відповідним державним суб'єктам протидії злочинності у межах реалізації їх завдань обробляти та накопичувати відповідні персональні дані щодо осіб, які становлять оперативний інтерес.

Водночас чинне законодавство зобов'язує відповідних суб'єктів, які здійснюють зберігання таких даних, забезпечити їх надійний захист та неможливість витоку.

Висновки до першого розділу

Визначаючи теоретичні та правові аспекти застосування методики розвідувальної аналітики під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, дійшли наступних висновків:

1. Аналітична розвідка - це процес формування знань, що передбачає планування та спрямування, збір, оцінку, зіставлення, аналіз, розповсюдження та повторне оцінювання інформації про підозрюваних, злочинців та/або організації та впливає на прийняття рішень у сфері протидії та запобігання кримінальній протиправності.

2. Структурними елементами аналітичної розвідки є: *по-перше*, формування запиту, що включає орієнтування виконавця щодо: а) об'єкта аналітичного вивчення; б) складових об'єкта, які потребують пріоритетного та детального вивчення; в) меж вивчення об'єкта (хронологічних, територіальних тощо); г) форми представлення інформації за результатами такого вивчення; *по-друге*, визначення системи інформаційних джерел, які будуть оброблятися під час виконання відповідного аналітичного запиту; *по-третє*, визначення кількості та спеціалізації суб'єктів, які будуть залучені до аналітичної роботи; *по-четверте*, формування інформаційного продукту та передача його замовнику.

Аналітичні запити класифіковано на: а) стратегічні (управлінські запити), що зорієнтовані на отримання аналітичного продукту з метою вирішення довготривалих та стратегічних завдань протидії злочинності; б) тактичні

запити, що спрямовані на отримання інформаційно-аналітичного продукту щодо конкретного об'єкта оперативної уваги чи кримінального провадження.

3. Систему кримінальних правопорушень (злочинну діяльність) у сфері оподаткування визначено як систему дій, яка характеризується цілісністю, єдністю задуму, наявністю загальної стратегічної протиправної мети та забезпечується відповідними інфраструктурними елементами. Зважаючи на це, можна виокремити такі структурні елементи злочинної діяльності у сфері оподаткування: а) дії особи, які не є кримінально караними (в окремих випадках можуть містити склад адміністративного правопорушення), що спрямовані на реалізацію загальної стратегічної протиправної мети (50%) [п. 3 Додатка Б]; б) кримінально карані діяння, які не відносяться до злочинів у фінансово-економічній сфері, але забезпечують досягнення загальної злочинної мети (79%) [п. 3 Додатка Б]; в) злочинні дії, які є самостійними різновидами злочинів у сфері оподаткування (69%) [п. 3 Додатка Б]; г) інфраструктура відповідної злочинної діяльності у сфері оподаткування (47%) [п. 3 Додатка Б].

4. Аналізуючи забезпечення гарантій законності та дотримання прав людини під час проведення аналітичної розвідки як відповідного комплексу заходів, зокрема й оперативно-технічного характеру, крім обов'язковості заведення оперативно-розшукової справи, зосереджено увагу й на інших законодавчих інструментах:

по-перше, визначенні прямої та стійкої залежності між можливістю тимчасового обмеження прав і свобод людини та тяжкістю злочинної діяльності, яка документується;

по-друге, закріпленні чіткої заборони на порушення прав людини з можливістю їх обмеження, зважаючи, що такі обмеження мають винятковий та тимчасовий характер і здійснюються під судовим контролем;

по-третє, персональній відповідальності керівника оперативного підрозділу за законністю проведених оперативно-розшукових заходів

відповідним оперативним підрозділом, що поєднується з відповідними інструментами відомчого контролю за оперативно-розшуковою діяльністю;

по-четверте, встановлені законодавчих зобов'язань щодо невідкладного поновлення, в окремих випадках, порушених прав особи та відшкодування заподіяних моральних та матеріальних збитків у повному обсязі;

по-п'яте, наданні громадянам права на отримання від суб'єктів оперативно-розшукової діяльності письмових пояснень щодо обмеження їх прав та можливість оскарження таких дій;

по-шосте, закріпленні обов'язку щодо необхідності знищення отриманої за результатами оперативно-розшукової діяльності інформації, якщо вона стосується особистого життя, честі та гідності людини і не містить даних щодо вчинення заборонених законом дій.

РОЗДІЛ 2. ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИКИ РОЗВІДУВАЛЬНОЇ АНАЛІТИКИ ПІД ЧАС ОРГАНІЗАЦІЇ РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Використання інтегрованої системи управління ризиками під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Ускладнення усіх сфер суспільного життя, здійснення соціальних практик в умовах транзитивності, яка стає ключовою ознакою сучасного суспільства та соціально-економічних процесів, вимагає від окремих суб'єктів та інституцій зміни усталених моделей роботи та формування стратегічних моделей управління, спрямованих на своєчасне виявлення можливих ризиків та загроз, а не на реагування на ретроспективні явища та усунення негативних наслідків. Не залишилась осторонь цього процесу і система правоохоронних органів, оскільки наявні оцінки збитків, які завдаються у результаті вчинення кримінальних правопорушень, свідчать про їх постійне зростання, зокрема й за рахунок збільшення у структурі злочинності кримінальних правопорушень економічної спрямованості та постійне удосконалення технологій злочинної діяльності у цій сфері. Упродовж 2013-2021 років мала місце тенденція скорочення чисельності кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, через що їх кількість зменшилась у 2,1 рази. Але в 2021 році ця тенденція припинилася й мало місце незначне зростання чисельності зазначених діянь. Перманентно збільшується кількість потерпілих, яким завдано матеріальної шкоди, зокрема, у великих та особливо великих розмірах. Варто підкреслити, що в аналізований період співробітники Державної фіскальної служби України (з 2022 року – Бюро економічної безпеки) припинили протиправну діяльність 297 конвертаційних центрів, які проконвертували 81,9 млрд грн, а збитки від їхньої діяльності становили понад 14,7 млрд грн. Масштаби легалізованого (відмитого) капіталу нині є настільки значними, що йдеться про загрозу для стабільності міжнародної фінансової

системи загалом. За даними ООН в офшорних зонах на рахунках виявлено 37 трлн доларів, з яких 11,5 трлн доларів (31 %) належать приватним особам. Це дає підстави для висновку про щорічну несплату близько 250 млрд доларів податків.

Принагідно наголосимо, що тривай час робота правоохоронних інституцій України базувалась на концепції реагування на ретроспективні кримінально релевантні події, хоча й значна увага приділялась формуванню різноманітних теоретико-прикладних концепцій профілактики злочинності [док. див: 8; 70; 76; 156; 158; 170], які загалом мали доволі узагальнений характер та спрямовувались на здійснення впливу на причини та умови злочинності у широкому розумінні цієї категорії, без застосування сучасного методологічного інструментарію своєчасного виявлення та прогнозування ризиків, і тим більше – розроблення системних підходів щодо управління ними.

Досліджуючи вказане питання крізь призму протидії злочинності у сфері оподаткування, на нашу думку, необхідно послуговуватись напрацюваннями дослідників з інших галузей наукового знання щодо розуміння сутності ризиків, ризико-орієнтованого підходу та методології оцінки ризиків. Об'єктивність дослідження та його систематичність вимагає насамперед аналіз сутності «ризик» як відповідної категорії, адже аналіз наукових праць свідчить, що, опираючись на різну методологію, науковці неоднаково визначають вказану категорію, що призводить до подальшої неточності визначення понять у наукових дослідженнях. Системний аналіз цієї проблеми на науковому рівні здійснено І. Посоховичем, який дослідивши значну кількість теоретичного матеріалу, згрупував основні розуміння науковців щодо сутності ризику [116], зокрема:

- імовірність (можливість) помилки або успіху того чи іншого вибору у ситуації із кількома альтернативами;
- небезпека можливих втрат;
- ситуативна характеристика діяльності або ситуації;

- невизначеність щодо можливих втрат;
- якісна оцінка комплексної об'єктивно-суб'єктивної економічної категорії, що виражає можливість відхилення від наміченого, очікуваного результату;
- об'єктивно-суб'єктивна категорія, пов'язана із подоланням невизначеності, випадковості, конфліктності у ситуації неминучого вибору, що відображає ступінь досягнення суб'єктом очікуваного результату;
- об'єктивна реальність, яку необхідно враховувати піз час планування діяльності у майбутньому;
- комбінація ймовірності події та її наслідків.

Інші науковці за результатами проведення досліджень та узагальнень сутності ризику доходять висновків щодо існування таких основних підходів щодо цієї категорії крізь призму економічної науки: *по-перше*, ототожнюється з негативними або позитивними наслідками, його кількісною оцінкою; *по-друге*, розглядається як відхилення фактичного результату ввід запланованого або прогнозованого, можливість настання події, об'єктивно-суб'єктивна категорія [41]. Принагідно наголосимо, що наведені вище підходи щодо сутності ризику сформовані в цілому крізь призму наукових підходів та методології у межах економічних наук, тому основний концепт зводиться до кореляції між ризиком та відповідними економічними втратами, які можуть мати різноманітний характер від матеріальних втрат до втрати ділової репутації та відповідних сегментів ринку.

Слушно звернути увагу, що у науках предметом вивчення яких є протидія злочинності, у широкому розумінні цієї категорії поняття ризику не досліджено так ґрунтовно. Аналіз наукових джерел свідчить, що в основному вказана категорія досліджується у контексті тактичного ризику. Наведений підхід, на нашу думку, пов'язаний із тим, що наразі проблемні питання стратегічного управління та організації діяльності правоохоронних органів системно не досліджувалися вченими, а наявні наукові роботи виконані в існуючій парадигмі – пріоритетного реагування на вчинені кримінальні

правопорушення. Водночас у межах криміналістики та теорії оперативно-розшукової діяльності питання щодо тактики роботи систематично досліджується науковцями на рівні монографічних робіт [101], що і зумовило необхідність детального аналізу ризиків на тактичному рівні, оскільки їх виявлення та оцінка супроводжує: а) оцінку оперативно-тактичної ситуації; б) моделювання (прогнозування) розвитку оперативно-тактичної ситуації; в) прийняття тактичного рішення.

Водночас однією з тенденцій розвитку правоохоронної системи є вивчення та апробація кращих зарубіжних моделей щодо процесу управління протидією кримінальним правопорушенням, однією з яких є застосування ризико-орієнтованого підходу, що екстрапольований у правоохоронну сферу з бізнесу та управління корпораціями, які, виступаючи адаптивними економічними агентами, швидко та ефективно запроваджують інноваційні управлінські практики.

Опрацювання вітчизняної практики роботи податкових органів та наукових джерел свідчить, що існують системні спроби впровадження ризико-орієнтованого підходу в управління податковою системою держави та податкового менеджменту окремих суб'єктів господарювання. Як відзначають дослідники, «світові тенденції дослідження впливу ризик-факторів (зокрема, в системі оподаткування) на ефективність підприємницької діяльності постійно вимагають інноваційних підходів щодо їх моніторингу. Вивчення документальних та організаційних аспектів функціонування міжнародної практики збору, узагальнення та аналізу інформації податкового ризик-менеджменту, розробки альтернативних пропозицій з метою вдосконалення системи оподаткування структурує дискусійні питання управління податковими процесами платника податків» [134]. Здійснюючи системний та послідовний аналіз, слушно відзначити, що у сфері оподаткування формування ризико-орієнтованого підходу здійснюється на основі концепції «податкового ризику». Відповідно до ст. 14.1.221. Податкового кодексу України «ризик – це ймовірність недекларування

(неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи». Як наголошують науковці, «поняття «податковий ризик» для платника податків є комплексним соціально-економічним явищем, пов'язаним зі скороченням підприємницької діяльності, в першу чергу – в частині операцій, що є об'єктами оподаткування, як наслідок низки об'єктивних і суб'єктивних зовнішніх і внутрішніх факторів, оцінених величиною втрат/збитків, їх імовірністю. На практиці податковий ризик асоціюють швидше з потенційними втратами: додатковими витратами, понесеними через штрафні санкції за виявленими порушеннями щодо обов'язкових розрахунків з бюджетом, зменшення обігових коштів платника податків через донарахування та сплату окремих податків, розірвання господарських угод з контрагентами внаслідок набуття статусу «недобросовісний платник податків» тощо. Податковий ризик одночасно виступає об'єктивним та суб'єктивним явищем. Об'єктивність податкового ризику полягає у тому, що він існує в силу об'єктивних економічних категорій конфліктності та невизначеності, суб'єктивність – у тому, що в податкових відносинах задіяні люди зі своїм досвідом, менталітетом, інтересами, схильністю до ризику» [73].

Системність дослідження вказаної проблеми потребує визначення типових груп ризиків, які можуть виникати під час протидії організованим формам злочинної діяльності, зокрема й у сфері оподаткування. Так, оцінка процесу протидії злочинності крізь призму системного підходу, на нашу думку, дозволяє виокремити такі основні групи ризиків, які повинні бути об'єктом управління у межах функціонування інтегрованої системи управління ризиками:

по-перше, інституційні ризики, які пов'язані зі збалансованим формуванням відповідної системи державних інституцій, які забезпечують протидію злочинності у сфері оподаткування (76%) [п. 12 Додатка Б].

Опрацювання вітчизняного досвіду свідчить, що структурними елементами інституційних ризиків у цій сфері є:

а) створення значної кількості суб'єктів із суміжними повноваженнями та компетенціями, що призводить до міжвідомчої конкуренції і формування обґрунтованих ризиків зниження ефективності їх діяльності;

б) апробація зарубіжного досвіду щодо окремих моделей організації таких інституцій без належного системного наукового опрацювання можливості їх роботи у межах усталених соціальних практик, сформованих українським суспільством;

в) відсутність чіткого розмежування функцій та компетенцій, що призводить до залишення окремих криміналізованих сфер у галузі оподаткування без належного оперативного контролю із одночасним надмірним посиленням оперативного контролю за іншими сферами;

по-друге, управлінські ризики, які пов'язані з відсутністю розроблених сучасних управлінських практик, щодо керування та організації роботи окремих процесів та сфер протидії злочинності (70%) [п. 12 Додатка Б]. Необхідно наголосити, що формування нових управлінських практик є основою ефективності управління та розвитку відповідної системи, зокрема й системи управління ризиками. Водночас звернімо увагу, що управління ризиками, що пов'язані з використанням застарілих управлінських практик, перебуває у залежності із такими складниками:

а) моделлю кадрового забезпечення, оскільки кадрове забезпечення нових інституцій, які зорієнтовані на протидію податковій злочинності, здійснюється за рахунок працівників інших правоохоронних органів, зокрема й на управлінській ланці. З одного боку, це забезпечує відповідну керованість системою за рахунок досвідчених управлінців у сфері правоохоронної діяльності, а з іншого – перенесення у нові правоохоронні органи застарілих управлінських практик та заходів, особливо на регіональному рівні, що призводить до відсутності пошуку нових та нестандартних управлінських

рішень, що значною мірою зумовлено усталеною психологічно-компетентнісною структурою мислення окремих керівників;

б) правовим регулюванням управлінської діяльності, для якого характерний імперативний метод, що звужує можливості вироблення інноваційних управлінських практик;

по-третє, правові ризики, які пов'язані з неефективністю нормативно-правових актів, спрямованих на регулювання протидії злочинності у сфері оподаткування (72%) [п. 12 Додатка Б]. Опрацювання матеріалів практики свідчить, що правові ризики, як правило, пов'язані з такими елементами:

а) розбалансованість та неузгодженість різних правових норм, що призводить до конкуренції норм права під час правозастосування і, як наслідок, знижує ефективність такої діяльності, на що неодноразово зверталась увага у наукових джерелах та розроблялись відповідні моделі уникнення таких помилкових рішень [80; 163; 164];

б) прийняття нормативно-правових актів та окремих норм без проведення кримінологічної експертизи на предмет їх ефективності у протидії податковій злочинності та криміногенного потенціалу для розвитку нових форм та технологій злочинної діяльності у сфері оподаткування. Як відзначають вчені, «об'єктом кримінологічної експертизи може бути будь-яке соціальне явище, процес, проєкт, що характеризується наявним чи можливим детермінаційним зв'язком зі злочинністю. Необхідність у проведенні кримінологічної експертизи виникає тоді, коли майбутня кримінологічна ситуація принципово не відтворює її сучасний стан. Така потреба може виникати у зв'язку із запровадженням соціальної інновації (нормативно-правового акта, програми розвитку регіону чи іншого стратегічного документа, інвестиційної програми тощо), яка ускладнює чи може ускладнити детермінаційний комплекс злочинності, посилити дію окремих детермінант, блокує чи може блокувати антикримінальні заходи. Продовжуючи, автор відзначає, що метою кримінологічної експертизи нормативно-правових актів і їх проєктів варто визнати виявлення та нейтралізацію (мінімізацію) дії нормативно-правових

детермінант злочинності. Враховуючи це, завданнями зазначеної експертизи є: 1) з'ясування того, чи вирішує (знімає) нормативно-правовий акт або його проєкт соціальні суперечності та девіації, що є предметом його регулювання; 2) з'ясування того, чи не вносить нормативно-правовий акт або його проєкт додаткові елементи деструктивного характеру в систему соціальної регуляції, створюючи нові нормативно-правові криміногенні фактори; 3) з'ясування того, чи не створює нормативно-правовий акт або його проєкт перешкоди для ефективної реалізації кримінологічної політики; 4) підготовка об'єктивних, науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення положень нормативно-правових актів» [98];

в) прийняття правових норм, які неможливо реалізувати у правозастосуванні через відсутність підзаконних нормативно-правових актів, які повинні забезпечити та є невід'ємною складовою правозастосування останніх;

г) надмірна зарегульованість окремих процесів і процедур у сфері оподаткування, що призводить до криміногенних ризиків, оскільки їх оцінка економічними агентами свідчить про оптимальність та рентабельність використання тіньових схем оподаткування. Необхідно наголосити, що проведене опитування податкових агентів свідчить, що ця проблема є особливо гострою і податкова система потребує виваженої та перманентної дерегуляції;

по-четверте, соціально-економічні ризики, які пов'язані з слабо контрольованими та непередбачуваними змінами соціальних процесів та економічної ситуації під впливом зовнішніх факторів, прогнозування розвитку та трансформації яких ускладнене, зокрема військовими діями (78%) [п. 12 Додатка Б]. Так, дослідники відзначають, що «з початком повномасштабного вторгнення українська система оподаткування потребувала нових податкових стимулів. Владою було прийнято рішення проведення податкової реформи воєнного стану, щоб допомогти малому та середньому бізнесу. Верховна Рада прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України

та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану». Даний закон постановляє нову податкову модель, запроваджену в Україні від 01.04.2022 року. Її особливість полягає в тому, що на період воєнного стану суб'єкти господарювання обирають спеціальний режим оподаткування. Більшість науковців стверджують, що це дуже сміливе рішення з боку держави, яке дозволить підтримувати економіку, розвивати малий і середній бізнес.

Запроваджений спеціальний режим оподаткування передбачає, що платники єдиного податку третьої групи будуть сплачувати єдиний податок у розмірі 2% отриманого доходу. Водночас такі платники звільняються від обов'язку нарахування та сплати ПДВ, а також від подання податкової звітності з ПДВ щодо операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України» [145].

Продовжуючи, звернімо більш детальну увагу на особливості використання інтегрованої системи управління ризиками під час виявлення та розслідування злочинів у сфері оподаткування, сутність процесу управління ризиками та визначення його змісту науковцями. Так, В. Гранаутов характеризує управління ризиками «як сукупність методів, прийомів, заходів, що дозволяють прогнозувати настання ризикових подій, вживати заходів щодо виключення або знищення негативних наслідків їх настання» [27, с. 181].

На думку С. Баринцевої, «ризик-менеджмент необхідно розглядати з погляду процесного підходу, тобто він об'єднує процеси, пов'язані з ідентифікацією, аналізом ризиків і прийняття рішення, що включає максимізацію позитивних та мінімізацію негативних наслідків настання ризикових подій» [11]. Інші вчені вказують, що «ризик-менеджмент – це багатоступінчатий процес, який включає розроблення загальної філософії управління ризиками на підприємстві, їх виявлення, аналіз, оцінку і має на меті зменшення та нейтралізацію негативних наслідків» [24].

Аналіз наведених підходів, дозволяє нам солідаризуватись із позиціями науковців, які наголошують, що вивчення підходів до сутності поняття

доводить, що частина авторів трактують ризик-менеджмент як процес або сукупність процесів, тобто розділяють процесний підхід, інші акцентують увагу на тому, що ризик-менеджмент є системою (заходів; принципів, методів і форм тощо), тим самим розвиваючи системний погляд до управління ризиком. Відповідно в практиці управління ризиками суб'єктів господарювання сформувалися та реалізуються такі підходи до його організації: фрагментарний (або спеціалізований) ризик-менеджмент, комплексний (системний) ризик-менеджмент та інтегрований ризик-менеджмент [36].

Видається, що викладені вище наукові підходи та концепції, можуть бути використані як теоретична основа для розроблення та обґрунтування: *по-перше*, основних особливостей ризик-менеджменту під час виявлення та досудового розслідування злочинів у сфері оподаткування; *по-друге*, напрямів використання інтегрованої системи управління ризиками.

Як наголошують вчені, щодо національного передового досвіду, то необхідно звернути увагу на систему оцінки СОСТА Україна, яка є сукупністю розроблених за методологією Європейського поліцейського офісу механізмів збирання, узагальнення та аналізу інформації про загрози організованої злочинності та тяжких злочинів і визначення пріоритетів у протидії їм. Зібрана інформація повинна ґрунтуватися на здобутій оперативній інформації та матеріалах, отриманих під час проведення досудового розслідування, матеріалах закритих кримінальних проваджень, що є першим у визначеному періоді оцінювання, або пізніше. Згідно з Порядком збирання і узагальнення інформації та здійснення оцінювання загроз організованої злочинності та тяжких злочинів відповідно до системи оцінки СОСТА Україна існує два види карток:

- облікова картка щодо організованих груп та злочинних організацій заповнюється окремо на кожну організовану групу, злочинну організацію чи злочинну спільноту;

- облікова картка щодо сфер злочинної діяльності заповнюється окремо на кожен сферу злочинної діяльності, при чому кожна сфера злочинної діяльності оцінюється за визначеним переліком індикаторів.

Методологія SOCTA використовує змішаний підхід, який складається з якісних та кількісних методів аналізу та набору чітко визначених показників для виявлення та уточнення найбільш загрозливих криміногенних явищ [54].

Як слушно відзначають дослідники, розвідувальна аналітика стратегічного рівня забезпечує ефективність майбутніх розслідувань, розуміння тих процесів, які відбуваються у злочинному середовищі, з'ясування умов формування та існування злочинних формувань, обраних ними механізмів вчинення злочинів, ролі участі у цьому процесі кожного учасника злочинного угруповання, руху тіньових та певних легальних фінансових потоків, які є підґрунтям існування цих угруповань або навпаки предметом їх злочинних інтересів, функціонування інфраструктури організованої злочинності [141].

Аналіз сутності такої системи та методології оцінки ризиків, що використовується під час її функціонування, свідчить, що система зорієнтована на вирішення стратегічних завдань протидії злочинності, зокрема встановлення максимально можливого оперативного контролю за кримінальним середовищем, забезпечення належного рівня обізнаності щодо криміногенних процесів у державі, формування на підставі комплексної оцінки якісних аналітичних продуктів для прийняття важливих управлінських рішень щодо організації протидії злочинності на стратегічному та тактичному рівнях.

Принагідно наголосити, що і до впровадження у практику роботи правоохоронних органів такої системи вказані питання вирішувалися за рахунок наявності оперативних обліків, які загалом, навіть на загальнодержавному рівні, використовувались правоохоронними органами для вирішення тактичних та локальних задач, оскільки містили інформацію щодо:

- організованих злочинних угруповань (чисельність, внутрішня структура, базові форми злочинної діяльності, рівень озброєності, наявність корупційних зв'язків та інших інфраструктурних елементів, які забезпечують злочинну діяльність);

- дані щодо осіб, які систематично ведуть протиправний спосіб життя, що свідчить про їх орієнтованість на побудову вертикальної чи горизонтальної кримінальної кар'єри;

- наявність оперативних підходів до певних осіб тощо.

Водночас необхідно звернути увагу, що вказані інформаційні системи не забезпечували можливості формування відповідних аналітичних продуктів, і, крім того, були зорієнтовані на накопичення оперативної інформації щодо злочинної діяльності загальнокримінальної спрямованості.

Орієнтованість такої системи на вирішення стратегічних завдань протидії злочинності не нівелює можливості її використання на тактичному рівні, зокрема під час розслідування конкретного кримінального провадження для забезпечення якісного управління розслідуванням за рахунок отримання за відповідним запитом аналітичних продуктів щодо:

- учасників злочинного угруповання, що здійснює злочину діяльність у сфері оподаткування;

- особливостей моделей попередньої злочинної поведінки учасників такої злочинної діяльності, що виступає відповідним орієнтиром для проведення пошукових слідчих (розшукових) дій під час досудового розслідування;

- наявності у конкретних учасників злочинної діяльності корупційних зв'язків, які можуть вплинути на ефективність розслідування конкретного кримінального провадження шляхом вжиття активних заходів протидії досудовому розслідуванню тощо.

Розпочинаючи аналіз вказаного блоку питань, необхідно насамперед звернути увагу на сутність управління процесом розслідування кримінальних правопорушень. Аналіз наукових джерел свідчить, що безпосередньо категорія «управління розслідуванням» не використовується науковцями, а

управлінська складова характеризується крізь призму таких категорій як «організація розслідування», «планування розслідування», «процесуальне керівництво розслідуванням» і лише в окремих наукових дослідженнях звертається увага на «стратегію розслідування» як на категорію більш узагальненого порядку. Межі нашого дослідження не дозволяють детально проаналізувати усі ці категорії і більше того, останні ґрунтовно досліджені у межах криміналістичної науки, що дозволяє нам послуговуватись відповідними науковими напрацюваннями вчених, а особливості використання методики розвідувальної аналітики для планування розслідування будуть проаналізовані нами у наступному підрозділі дисертаційного дослідження.

Зважаючи на те, що злочинна діяльність у сфері оподаткування характеризується значним рівнем складності, застосуванням широкого спектру технологій злочинної діяльності та наявністю розгалуженої інфраструктури, на нашу думку, щодо проваджень цієї категорії слушно говорити про управління розслідуванням як складний організаційний процес, який включає у себе відповідні структурні елементи, зокрема управління ризиками.

Залишаючи поза увагою окремі елементи управління розслідуванням, звернімо детальну увагу на процес управління ризиками та використання для цього відповідної системи управління ризиками на тактичному рівні. Зважаючи на це, на нашу думку, існує необхідність розроблення відповідної типології ризиків, які виникають під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та є об'єктами управління. На нашу думку, до останніх можна віднести:

по-перше, ризики, пов'язані зі своєчасним початком кримінального провадження. Аналіз матеріалів практики свідчить, що кримінальні провадження цієї категорії, у переважній більшості, розпочинаються за результатами реалізації оперативних матеріалів, до збирання яких залучається слідчий для надання методичної допомоги. У контексті цього блоку, вважаємо

можливим виокремити такі підвиди ризиків, які повинні бути об'єктом управління:

а) передчасний початок кримінального провадження. Як свідчать матеріали практики, про виникнення такого різновиду ризиків можна стверджувати у таких випадках:

- не встановлення під час документування злочинної діяльності усіх складових її технології, що призводить до неефективності слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій на початковому етапі розслідування;

- не встановлення усіх основних учасників злочинної діяльності, що створює ризики ухилення останніх від органів кримінального переслідування та інші негативні наслідки для ефективності процесу розслідування. Неврахування такого типу ризику на етапі початку кримінального провадження, як правило, призводить до таких негативних наслідків: а) не притягнення до кримінальної відповідальності активних учасників злочинної діяльності, які переходять; б) затягування термінів, а в окремих випадках, і неможливість закінчення кримінального провадження складанням обвинувального акту через не встановлення всіх обставин, які підлягають доказуванню відповідно до ст. 91 КПК України. У контексті уникнення та управління такою формою ризику, проаналізована вище система оцінки ризиків на тактичному рівні може бути використана для отримання розгорнутих аналітичних звітів щодо системи зв'язків встановлених фігурантів злочинної діяльності та виокремлення серед них інших осіб, які потенційно можуть бути причетними до вчинення злочинів, які розслідуються;

- невжиття належних заходів щодо захисту доказової бази, оскільки після внесення відомостей до ЄРДР призводить до поінформованості фігурантів оперативної розробки про початок кримінального провадження та вжиття ними активних заходів щодо організації протидії розслідуванню у формі, наприклад, знищення доказів злочинної діяльності.

Здійснення управління цією групою ризиків покладається на слідчого, який забезпечує надання методичної допомоги, та керівника оперативного підрозділу, що здійснює оперативну розробку. Водночас уникнення таких ризиків вимагає від вказаних суб'єктів використання якісних аналітичних продуктів, які сформовані на основі методології інтегрованого управління ризиками, зокрема: а) матриць взаємозв'язків між конкретними суб'єктами, які відображають їх реальну форму участі у злочинній діяльності; б) модель структурних елементів технології злочинної діяльності; в) потенційну систему доказів із оцінкою таких показників: *по-перше*, надійність та доступність кожного із джерел доказів; *по-друге*, оцінка ризику втрати кожного джерела доказів, зокрема й під впливом об'єктивних факторів; *по-третє*, інтенсивність кореляційних залежностей між доказами та вплив таких залежностей на можливість їх трансформації у відповідну класифікаційну групу (з прямих у непрямі докази);

б) несвоєчасний початок кримінального провадження. Аналітичне опрацювання матеріалів практики свідчить, що несвоєчасний початок кримінального провадження можна розглядати як форму ризику в таких випадках:

- надмірне та тривале документування злочинної діяльності, що збільшує ризики розшифрування оперативно-розшукових та агентурно-оперативних заходів, що призводить до передчасної поінформованості фігурантів про можливість початку щодо них кримінального переслідування та створення передумов для організації протидії розслідуванню;

- виникнення реальної загрози втрати фактичних даних, які можуть бути використані як докази у кримінальному провадженні. Закономірно, що у структурі доказів щодо злочинної діяльності у сфері оподаткування значну питому вагу займають документи та речові докази, які можуть бути вилучені, як правило, шляхом проведення слідчих (розшукових) дій, наприклад тимчасового доступу до речей та документів;

- надмірне зростання збитків внаслідок несвоєчасного початку кримінального провадження і, як наслідок, припинення злочинної діяльності особи чи групи осіб, які здійснюють злочинну діяльність у сфері оподаткування;

- зростання ризиків уникнення кримінальної відповідальності окремими учасниками злочинної діяльності у сфері оподаткування. Вивчення матеріалів практики свідчить, що така форма ризиків прямо корелює із несвоєчасністю початку кримінального провадження у таких типових випадках: а) виїзд учасника злочинної діяльності за межі України після завершення реалізації певної частини злочинного задуму, що ускладнює, а у випадку відсутності правових екстрадиційних механізмів, – унеможливорює притягнення такої особи до кримінальної відповідальності (69%) [п. 9 Додатка Б]; б) неможливість належного документування дій фігуранта (учасника злочинної діяльності) у межах комплексу оперативних та агентурно-оперативних заходів через відсутність оперативних підходів до такої особи та/або складності документування конкретних дій негласними методами та засобами (80%) [п. 9 Додатка Б]. Як правило, така тактична проблема виникає під час документування злочинної діяльності осіб, які здійснюють її інтелектуальне забезпечення шляхом: розроблення алгоритмів злочинної діяльності; варіативних моделей дій учасників злочинної діяльності на різних її етапах; прорахунку ризиків злочинної діяльності та формування відповідних рішень, спрямованих на їх мінімізацію;

по-друге, ризики, пов'язані з організацією досудового розслідування кримінального провадження, розпочатого за фактами злочинної діяльності у сфері оподаткування. У структурі цієї групи ризиків, на нашу думку, також можна виокремити їх типові різновиди:

- а) ризики, пов'язані з плануванням розслідування (59%) [п. 10 Додатка Б], адже належність ефективного планування розслідування складної злочинної діяльності є необхідною передумовою його належного завершення. На

вказаному рівні, інтегрована система оцінки ризиків може бути використана за такими напрямками:

по-перше, оцінка ефективності правозастосування кожної кримінально-правової норми, за якою розпочато кримінальне провадження. Вище нами зверталась увага на окремі проблемні питання ефективності окремих норм кримінального закону як фактору ризику під час протидії злочинності у сфері оподаткування. У контексті планування, використовуючи інтегровану систему оцінки ризиків, особі, яка здійснює розслідування, особливу увагу необхідно звернути на доказування тих епізодів злочинної діяльності, які кваліфіковані за нормами КК України, щодо яких: а) відсутня усталена та однозначна практика правозастосування судами; б) норми викладені із застосуванням неналежної юридичної техніки, що призводить до неоднозначного та неточного тлумачення сутності складових об'єктивної сторони кримінального правопорушення. У даному випадку, оцінивши наявні ризики, сформовані попередньою практикою правозастосування, слідчому під час планування розслідування особливу увагу необхідно звернути на: а) систему обставин, які підлягають встановленню щодо такого епізоду злочинної діяльності; б) методів фіксації таких фактичних даних та подальшого використання отриманої інформації у доказуванні;

по-друге, планування послідовності окремих слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій, а також тактичних операцій, зважаючи на аналітичні матеріали, сформовані за результатами застосування інтегрованої системи оцінки ризиків на початковому етапі розслідування. У даному випадку застосування інтегрованої системи оцінки ризиків, що охоплює і наявну практику розслідування кримінальних проваджень відповідної категорії, спрямовується на: а) оцінку впливу обраного слідчим алгоритму на потенційну поведінку учасників кримінального провадження; б) оцінку наслідків окремих процесуальних рішень, зокрема обрання особі запобіжного заходу, непов'язаного з ізоляцією від суспільства і, як наслідок, зростання ризиків переховування підозрюваного чи здійснення ним

негативного впливу на інших учасників кримінального провадження; в) оцінку можливості втрати окремих фактичних даних у результаті неналежного планування послідовності слідчих (розшукових) дій, зокрема невикористання слідчим організаційно-тактичної можливості проведення одночасних обшуків у місцях можливого знаходження носіїв фактичних даних щодо злочинної діяльності у сфері оподаткування;

б) ризики, пов'язані з кадровим забезпеченням розслідування злочинної діяльності (71%) [п. 10 Додатка Б]. У даному випадку використання інтегрованої системи оцінки ризиків на початковому етапі дозволяє слідчому вирішити такі задачі:

- визначити необхідний рівень оперативно-розшукового супроводження розслідування кримінального провадження і відповідно кількість та рівень кваліфікації оперативних працівників, які повинні бути залученими до такої діяльності. Використання у даному контексті інтегрованої системи оцінки ризиків сприяє належній оцінці слідчим таких складових подальшого розслідування: а) необхідності організації негласного захисту доказів, для чого необхідним є використання оперативних підрозділів чи негласних працівників, які перебувають на зв'язку з оперативними працівниками; б) необхідність постійного негласного контролю за підозрюваними, які перебувають на волі, зокрема й шляхом придбання негласних працівників у їх близькому оточені; в) питомої ваги у системі інструментів доказування негласних слідчих (розшукових) дій та їх різновидів; г) кількості та соціального статусу осіб, причетних до злочинної діяльності у сфері оподаткування, що в окремих випадках вимагає залучення оперативних підрозділів центрального апарату відповідного правоохоронного органу;

- визначити необхідність забезпечення розслідування суб'єктами спеціальних знань. Щодо вказаного напрямку, то інтегрована система оцінки ризиків використовується насамперед з метою визначення тактичних ризиків, які виникають під час проведення слідчих (розшукових) дій та можуть усуватися шляхом залучення до їх проведення суб'єктів спеціальних знань.

Безумовно, що використання спеціальних знань, зокрема у формі проведення судових експертиз, під час розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування є невід'ємною складовою. Водночас, у контексті цього питання, необхідно звернути увагу на залучення суб'єктів спеціальних знань до проведення окремих слідчих (розшукових) дій, які спрямовані на:

- виявлення та вилучення цифрових доказів через наявність високих ризиків їх віддаленого знищення, знищення чи пошкодження під час вилучення, залишення окремих фактичних даних, які містяться у цифровій формі та мають значення для доказування поза увагою;

- виявлення та вилучення речових доказів, які характеризуються специфічними властивостями, а їх фіксація, пакування та транспортування потребує використання спеціальних знань та умов;

- вилучення документів, які можуть бути доказами у кримінальному провадженні, оскільки проведення таких слідчих дій без залучення суб'єктів спеціальних знань призводить до: а) вилучення надлишкових документів, аналіз яких вимагає значного часового ресурсу; б) унеможливлення продовження операційної діяльності відповідного суб'єкта господарювання;

- в) тактичні ризики, пов'язані з проведенням окремих слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій чи певних їх тактичних комплексів (78%) [п. 10 Додатка Б]. Наявність у слідчого якісних аналітичних матеріалів, сформованих на основі системи оцінки ризиків, на організаційно-тактичному рівні під час проведення слідчих (розшукових) дій, забезпечує уникнення ризиків, які пов'язані з:

- умисною дезінформацією слідчого щодо певних обставин, які стосуються розслідування кримінально-релевантної події, зокрема фактів наявності стійких взаємозв'язків між окремими суб'єктами, які можуть бути причетними до злочинної діяльності;

- здійснення активного фізичного супротиву під час проведення окремих слідчих (розшукових) дій з метою відтермінування їх початку та знищення доказів, які локалізовані у місці проведення слідчої (розшукової) дії.

Наприклад, в аналітичних звітах може міститися обґрунтована інформація щодо зв'язків особи та суб'єктів, які забезпечують фізичну охорону чи силову підтримку конкретних заходів тощо.

Окрему увагу необхідно звернути, що формування якісних аналітичних звітів щодо злочинного угруповання чи сфери злочинної діяльності має особливо важливе значення для вибору тактики проведення негласних слідчих (розшукових) дій, оскільки під час їх проведення обов'язковій оцінці підлягають ризики щодо:

- можливості розшифрування факту їх проведення, якщо, наприклад, до злочинної діяльності у сфері оподаткування причетні колишні співробітники податкової міліції, які обізнані з формами та методами оперативної та негласної роботи;
- можливість розшифрування працівників, залучених до проведення негласних слідчих (розшукових) дій;
- вибору оптимальних тактичних прийомів проведення негласних слідчих (розшукових) дій з метою отримання допустимих та належних доказів.

2.2. Функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Розслідування злочинної діяльності як складна форма людської діяльності спеціально уповноважених суб'єктів насамперед потребує належної організації, невід'ємною складовою якої є планування розслідування, зважаючи на ті вихідні умови, в яких суб'єкт досудового розслідування розпочинає свою діяльність. Як відзначає професор В. Тіщенко, важливим принципом обрання та побудови методики розслідування будь-якого злочину є планомірність ходу розслідування, тобто використання планування для здійснення всіх процесуальних, слідчих (розшукових) дій у

певній послідовності [161]. Принагідно наголосимо, що важливість належного планування розслідування завжди усвідомлювалася вченими та практиками, про що свідчать системні спроби обґрунтувати планування розслідуванням як окреме криміналістичне вчення [162]. Окремі науковці слушно звертають увагу, що планування розслідування є основним методом організаційно-управлінської діяльності у кримінальних провадженнях. За своїм змістом і функціями планування – це складний процес із визначення шляхів, способів, заходів, сил і строків успішного досягнення заздалегідь поставленої мети [143].

Практика роботи правоохоронних органів, які здійснюють виявлення та розслідування злочинів у сфері господарської діяльності, зокрема й у сфері оподаткування, свідчить, що у значній кількості випадків уповноважені суб'єкти доволі формально підходять до процесу планування розслідування, що призводить до суттєвого зниження ефективності роботи за конкретним кримінальним провадженням. Вивчення матеріалів практики свідчить, що ефективність планування розслідування загалом залежить від певних типових чинників, зокрема:

- а) теоретичного рівня підготовки суб'єкта, який здійснює розслідування та його постійне вдосконалення;
- б) досвіду роботи відповідного суб'єкта, зокрема й щодо розслідування кримінальних правопорушень конкретної категорії;
- в) управлінських компетенцій суб'єкта розслідування та уміння їх ефективного прикладного застосування. У даному випадку особливу увагу необхідно звернути на рівень розвитку навичок моделювання та прогнозування, а також оцінки вихідних даних, які є основою для початкового планування своєї діяльності.
- г) якості вихідних даних, які використовуються для планування розслідування.

Розпочинаючи детальний аналіз предмета цього підрозділу, вважаємо слушним звернути увагу на наявні у межах криміналістичної науки підходи

щодо сутності планування розслідування. В. Черней визначає «план розслідування як систему організаційних, процесуальних і тактичних заходів, які передбачають порядок, терміни, способи, засоби, конкретних виконавців процесуальних і непроцесуальних дій» [84].

Ми підтримуємо позицію науковців, які відзначають, що планування розслідування передбачає:

- визначення напряму, змісту і способів діяльності слідчого для вирішення стратегічних і тактичних завдань розслідування: а) встановлення факту та обставин злочину; б) причетних до нього осіб; в) перевірку висунутих версій, виконуючи таким чином функції цілеспрямованості та тактико-методичного забезпечення розслідування;

- прогнозований порядок узгоджених та спільних дій слідчого та інших осіб, що беруть участь у розслідуванні, а також правоохоронних органів, об'єднання їхніх зусиль і можливостей, визначення послідовності запланованих заходів і процесуальних дій, тобто виконання функції тактичного та управлінського забезпечення;

- створення необхідних організаційних умов для досягнення поставленої мети, повного вирішення процесуальних, стратегічних і тактичних завдань розслідування.

Необхідно звернути особливу увагу на те, що планування розслідування як відповідна категорія та форма діяльності слідчого не існує відокремлено, а перебуває у кореляційних зв'язках з іншими криміналістичними категоріями, зокрема слідчими ситуаціями та версіями, які висуває слідчий на відповідному етапі розслідування.

Зважаючи на викладене, системність наукового аналізу насамперед вимагає визначення функцій та ролі розвідувальної аналітики, а також інформаційних продуктів, сформованих за її результатами, на сутність та якісні характеристики типових слідчих ситуацій, які виникають під час розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування. Зважаючи на те, що проблематика щодо визначення та класифікацій слідчих ситуацій

грунтовно проаналізована у криміналістичних джерелах [152; 191; 192], ми не акцентуємо увагу на теоретичних питаннях щодо слідчих ситуацій загалом, а вважаємо слушним розглянути види типових слідчих ситуацій, які виникають під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. Аналітичне опрацювання наукових джерел свідчить, що наразі у межах криміналістичної науки, незважаючи на наявність ґрунтовних монографічних робіт щодо розслідування злочинів у сфері оподаткування, не сформовано єдиного підходу щодо групи типових слідчих ситуацій, які виникають на початковому етапі розслідування, що зумовлено насамперед спробою опису типових слідчих ситуацій початкового етапу розслідування на основі різних класифікаційних систем.

Так, досліджуючи проблематику розслідування податкових злочинів, науковці відзначають, що у разі виявлення ознак податкового злочину зустрічаються дві типові слідчі ситуації: а) платник податків явно ухиляється від сплати податків та інших обов'язкових платежів, тобто ознаки протиправної дії суб'єкта очевидні (69%) [п. 11 Додатка Б]; б) платник податків справно сплачує податки та обов'язкові платежі, але значно меншу суму, ніж передбачено законодавством (59%) [п. 11 Додатка Б]. Він приховує об'єкт оподаткування або його реальні розміри (приховує вид діяльності, реальний прибуток).

У першому випадку кримінальне провадження розпочинається за фактом виявлення ознак податкового злочину, інформація про який надходить до правоохоронних органів з офіційних органів, які відповідають за збір податків та платежів. У другому випадку – за матеріалами оперативних підрозділів, які передаються відповідним суб'єктам досудового розслідування [1]. Запропоноване дослідниками виокремлення типових слідчих ситуацій, на нашу думку, є дискусійним, оскільки в обох із них, зважаючи на їх опис, ознаки вчинення кримінального правопорушення є очевидними, тому незрозумілим і нечітким є критерій їх розмежування.

Досліджуючи питання розслідування податкових злочинів, інші науковці виокремлюють такі типові слідчі ситуації:

1) ситуації, при яких початкові дані про вчинення кримінального правопорушення отримані: а) внаслідок проведеної документальної перевірки; б) внаслідок оперативно-розшукових заходів; в) внаслідок спільних заходів правоохоронних органів;

2) ситуації, в яких інформація про вчинення податкових злочинів отримана внаслідок розслідування інших кримінальних проваджень [39].

У свою чергу В. Шершеньова відзначає, що залежно від обсягу, характеру та ступеня визначеності вихідної інформації для початкового етапу розслідування податкових злочинів можна відмітити дві основні групи типових слідчих ситуацій: прості і складні. Прості ситуації складаються тоді, коли в слідчого є відомості про подію злочину, осіб, які його вчинили, спосіб і механізм вчинення ними злочинних дій, розмір несплаченого податку. Вони характерні для проваджень, розпочатих за фактами ухилення від сплати податків, виявлених у ході документальних перевірок. В матеріалах перевірок зазвичай містяться основні відомості, що належать до предмета доказування. Інша типова слідча ситуація початкового етапу розслідування податкових злочинів: вихідні дані про податковий злочин отримані оперативно-розшуковим шляхом у результаті проведення гласних і негласних заходів. Джерелом такої інформації можуть бути повідомлення негласних працівників, оперативне спостереження, негласний огляд бухгалтерської документації, бесіди з обізнаними про злочин особами, попереднє дослідження податкових і бухгалтерських документів, відомості з оперативних спеціалізованих інформаційно-пошукових систем і баз даних. У подібних випадках ситуація має ознаки складної і проблемної та вимагає для її вирішення більш складного комплексу криміналістичних прийомів і засобів [197].

Опрацьовані нами матеріали кримінальних проваджень свідчать, що умови, обсяг наявної інформації тощо, які існують на момент початку кримінального провадження щодо податкових злочинів, перебувають у

прямих залежностях із підставами початку таких кримінальних проваджень, що, на нашу думку, зумовлює необхідність виокремлення типових слідчих ситуацій початкового етапу розслідування саме за цим критерієм. Отже, вважаємо слушним акцентувати увагу на таких типових слідчих ситуаціях початкового етапу розслідування злочинів у сфері оподаткування:

- кримінальне провадження розпочато за результатами планових та позапланових перевірок суб'єктів господарської діяльності фіскальними органами (100%) [п. 13 Додатка Б];

- кримінальне провадження розпочато за матеріалами реалізованих оперативних розробок (76%) [п. 13 Додатка Б];

- кримінальне провадження розпочато внаслідок виділення матеріалів із поточного кримінального провадження щодо злочинів у сфері господарської чи службової діяльності (59%) [п. 13 Додатка Б];

- кримінальне провадження розпочато за інформацією, оприлюдненою у засобах масової інформації (71%) [п. 13 Додатка Б].

Необхідно зауважити, що планування розслідування злочинної діяльності для кожної із наведених слідчих ситуацій матиме свою специфіку, зокрема й щодо форм та напрямів використання розвідувальної аналітики, що потребує детального відокремленого аналізу кожної із наведених типових слідчих ситуацій у їх кореляційних залежностях із можливостями використання аналітичної розвідки та інших аналітичних інструментів і відповідного планування розслідування.

Типова слідча ситуація початку кримінального провадження за реалізованими матеріалами оперативних розробок. Насамперед необхідно зауважити, що у даному випадку розвідувальна аналітика, системи оцінки ризиків та інші аналітичні інструменти виступають першоосновою для початку кримінального переслідування особи чи групи осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, адже вище нами зазначалося, що розроблені інструменти оцінки ризиків, спрямовані на виконання стратегічних завдань, зокрема постійного моніторингу відповідних

сфер господарської діяльності, великих платників податків та осіб, які раніше привертали увагу правоохоронних органів з метою формування стратегічної теоретичної моделі розвитку податкової злочинності та своєчасного виявлення ризиків із метою ранньої профілактики злочинної діяльності та своєчасного реагування на відповідні загрози, зокрема криміналізацію окремих сфер господарської діяльності. У даному випадку розвідувальна аналітика як системна діяльність щодо моніторингу економічних та господарських процесів із метою забезпечення нормального функціонування державних економічних інституцій виконує такі задачі: а) конкретизує сектори економіки з найбільшими ризиками вчинення злочинів у сфері оподаткування; б) типізує коло суб'єктів, які можуть здійснювати злочину діяльність у цій сфері із оцінкою криміногенних ризиків щодо кожного суб'єкта; в) типізує причини криміналізації відповідної сфери господарської діяльності у частині ухилення від оподаткування; г) визначає пріоритети щодо необхідності першочергового впливу на конкретні елементи злочинності у сфері оподаткування як системи. Безумовно, необхідно наголосити, що у кожному випадку наявності достатніх аналітичних даних щодо криміногенних процесів у сфері оподаткування необхідне реагування щодо кожного випадку та епізоду злочинної діяльності з боку правоохоронних органів. Водночас необхідно відзначити, що такий точковий підхід у контексті оперативних розробок відповідних осіб та груп, які здійснюють злочину діяльність у сфері оподаткування, не вирішує стратегічну задачу нейтралізації кримінальної активності у вказаній сфері на тривалий час, тобто доволі часто, як свідчить практика, притягнення до кримінальної відповідальності окремих осіб не забезпечує декриміналізацію відповідної сфери через закономірну здатність будь-якої форми злочинності до самовідтворення, мімікрії та адаптації до різних соціальних умов. Зважаючи на викладене, належно підготовлені інформаційні продукти за результатами розвідувальної аналітики дозволяють ефективніше використовувати наявні кадрові ресурси перед початком

планування оперативних розробок і подальших кримінальних проваджень, зокрема:

- пріоритетна оперативна розробка осіб та груп, які безпосередньо не здійснюють злочину діяльність у сфері оподаткування, але своїми злочинними діями формують інфраструктурні елементи для вчинення податкових злочинів у певних сферах господарської діяльності. Зокрема, зважаючи на викладене, особливу увагу необхідно звернути на важливість першочергової оперативної розробки осіб, які виконують відповідні функції представників влади та держави, якщо попередні результати розвідувальної аналітики свідчать, що нейтралізація протиправної діяльності таких осіб ускладнить функціонування злочинних схем та технологій і частково забезпечить декриміналізацію відповідної сфери господарської діяльності у частині ухилення від сплати податків. Необхідно наголосити, що у такій моделі роботи оперативна розробка та подальше кримінальне провадження спрямовані на вирішення стратегічного завдання, що відповідає концепції використання інтегрованої моделі управління ризиками;

- пріоритетна оперативна розробка осіб та груп, які здійснюють найбільший злочинний вплив на податкову злочинність у відповідній сфері господарської діяльності та забезпечують стійку кримінальну активність суб'єктів нижчого рівня. Опрацювання матеріалів практики свідчить, що формування складних технологій систематичного ухилення від оподаткування у конкретній сфері господарської діяльності супроводжується функціонуванням групи суб'єктів, які, сформувавши відповідні схеми злочинної діяльності, апробувавши їх на практиці, поступово формують стійку інфраструктуру для забезпечення своєї злочинної діяльності та доступу до вказаних кримінальних технологій та схем на нижчому рівні, що призводить до масштабної криміналізації усієї сфери. Саме тому вплив на вказаних суб'єктів є пріоритетним завданням.

Принагідно наголосимо, що окреслена нами типова слідча ситуація, як правило, є сприятливою, оскільки основна частина злочинної діяльності

задокументована у межах оперативної розробки. Не вдаючись до детального аналізу особливостей оперативної розробки осіб та груп, які здійснюють злочинну діяльність у сфері оподаткування, оскільки це виходить за межі нашого дослідження, зосередимо увагу на функціональному призначенні аналітичної розвідки та аналітичних продуктів на планування розслідування у вказаній слідчій ситуації. Так, аналіз матеріалів практики свідчить, що методика розвідувальної аналітики на початковому етапі розслідування за наявності такої слідчої ситуації вирішує такі задачі:

- забезпечення своєчасного виявлення недоліків та прогалин у документуванні злочинної діяльності під час оперативної розробки, особливо у тих випадках, коли для її методичного супроводження не було залучено слідчого, який, як слушно відзначає професор В. Лисенко може сприяти працівникам оперативних підрозділів за такими напрямками: 1) визначення кримінально-правової кваліфікації діяння; 2) встановлення наявності у матеріалах достатніх даних про склад певного злочину, передбаченого кримінальним законом; 3) розробки програми збору первинних матеріалів; 4) аналізу первинних документів та документів бухгалтерського обліку; 5) вибору тактики проведення окремого заходу чи дії, пов'язаної зі збором первинних матеріалів (отримання, витребування документів бухгалтерського обліку); 6) отримання пояснення платників податків чи інших осіб тощо); 7) визначення спрямованості та змісту документального дослідження суб'єкта підприємницької діяльності; 8) аналізу змісту первинних матеріалів та достатності їх для прийняття рішення про початок кримінального провадження тощо [75].

Типізуючи відповідні прогалини, можна виокремити такі з них: а) не встановлення окремих обставин чи складових технології злочинної діяльності, що призводить до несприятливої слідчої ситуації на початковому етапі розслідування та негативно впливає на його подальше планування; б) недостатня оперативна увага та документування злочинної діяльності окремих фігурантів оперативної розробки; в) відсутність організації за результатами розробки постійного оперативного контролю за активними учасниками

злочинної діяльності, що підвищує рівень вірогідності організації активної протидії розслідуванню; д) неналежне забезпечення збереження первинних документів для їх подальшого вилучення та використання у доказуванні. Зважаючи на це, слушно підтримати позицію вчених, які звертають особливу увагу на те, що основоположними носіями матеріальних слідів учинення ухилення від сплати податків є первинні документи, адже саме вони є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій. Згідно з нормами чинного законодавства первинні документи – це документи створені в письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації власника на їх проведення [97];

- конкретизація використаної злочинцями технології злочинної діяльності, що додатково вирішує такі задачі: а) систематизує обставини, які підлягають встановленню та доказуванню під час досудового розслідування; б) конкретизує коло осіб, які повинні бути пріоритетними об'єктами уваги під час досудового розслідування, зважаючи на їх роль у структурі злочинної діяльності у сфері оподаткування; в) виокремлює потенційні інфраструктурні елементи, які забезпечували злочинну діяльність у сфері оподаткування, що дозволяє розпочати кримінальне переслідування інших суб'єктів за вчинення злочинів інших категорій, зокрема злочинів у сфері службової діяльності та корупційних злочинів. Як слушно відзначає О. Шкута, «розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування передбачає з'ясування усіх компонентів, створених під час цього процесу злочинної інфраструктури, руху тіньових форм ухилення від сплати податків, зборів, що призводить до криміналізації сфери оподаткування» [199].

- забезпечення виявлення неочевидних зв'язків між окремими складовими технології злочинної діяльності та суб'єктами злочинної діяльності, які у ній задіяні;

- забезпечення формування схем та матриць зв'язків між об'єктами, які становлять інтерес для успішної організації розслідування, відображаючи не

лише наявність відповідних зв'язків, а й рівень їх інтенсивності, що дозволяє виокремити пріоритетні об'єкти документування шляхом проведення слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій.

Фактично інформаційні продукти, сформовані за результатами розвідувальної аналітики, функціонально доповнюють наявні матеріали оперативної розробки, створюючи кумулятивний ефект та конкретизуючи внутрішню сутність слідчої ситуації початкового етапу розслідування, що і визначає ефективність його подальшого планування, зокрема у частині:

- складання слідчим плану перевірки висунутих загальних версій щодо розслідування загалом та окремих версій щодо конкретних складових злочинної діяльності;

- розроблення структурованого та адаптивного алгоритму проведення слідчих (розшукових) дій та вжиття інших процесуальних заходів для підвищення ефективності досудового розслідування;

- формування структурованої етапності використання спеціальних знань під час досудового розслідування, у частині:

- а) залучення спеціалістів та експертів для надання консультативної допомоги, а також участі у проведенні окремих слідчих (розшукових) дій. Дослідники наголошують, що «прерогатива проведення консультаційної діяльності під час розслідування податкових злочинів визначається можливістю слідчим у короткі терміни отримати кваліфіковану допомогу у вирішенні спеціальних завдань. Нормативно-правового закріплення як доказу у справі консультації не мають. Однак саме вони надають слідчому можливість правильно оцінити отримані докази, вчасно призначити експертизу, правильно скласти перелік питань, які адресуються експерту» [81];

- б) призначення судових експертиз. Необхідно зауважити, що для злочинів цієї категорії ефективне планування використання спеціальних знань має вирішальний характер, оскільки значна питома вага фактичних даних, які встановлюють конкретні обставини кримінального правопорушення

отримується за результатами проведення судових експертиз. Дослідники наголошують, що «спеціалізація розділила процес протидії економічній та організованій економічній злочинності на діяльність «юристів» (оперативних працівників, слідчих, прокурорів, суддів) щодо збирання та оцінки доказів та «економістів» (фахівців-ревізорів органів контролю, судових експертів-економістів, аналітиків служб фінансового моніторингу) щодо здійснення спеціальних економічних досліджень. Якісно організовані і здійснені зазначені дослідження за умови належної правової оцінки істотно впливають на формування доказової бази. Економічним дослідженням підлягає не вся злочинна діяльність, а її фінансова складова. Під час аналізу вивчаються так звані «фінансові сліди» злочину – інформація про те, яким чином і куди спрямовувались (переспрямовувалися) фінансові і товарні потоки, як при цьому використовувались легальні та нелегальні схеми обліку, якою є система фінансових та облікових індикаторів, що свідчить про можливість здійснення злочинних дій тощо» [74]. Досліджуючи відповідний комплекс питань, інші вчені звертають увагу на те, що ключовим завданням судово-економічної експертизи при розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування є встановлення обставин фінансово-господарської діяльності, а саме: *по-перше*, виконання (невиконання) законодавства про бухгалтерський облік при відображенні фінансово-господарської діяльності або окремих фінансово-господарських операцій в бухгалтерському обліку та звітності організації чи підприємства; *по-друге*, відображення (не відображення) у бухгалтерському обліку та звітності окремих фінансово-господарських операцій; *по-третє*, виконання (невиконання) вимог законодавства про податки і збори щодо обчислення підприємствами та організаціями податків та інших обов'язкових платежів; *по-четверте*, цільовий характер використання коштів тощо [142];

- планування форм та етапності взаємодії з іншими суб'єктами протидії злочинності, якщо технологія злочинної діяльності структурно включає кримінальні правопорушення, які підслідні іншим суб'єктам;

- планування форм та етапів залучення до досудового розслідування оперативних підрозділів із розробленням форм контролю за виконаною ними роботою;

- планування процесуальних дій, які потребують узгодження прокурора та санкціонування слідчого судді;

- побудову послідовного алгоритму формування доказової бази із урахуванням ризиків втрати окремих фактичних даних, які можуть бути доказами під час розслідування конкретного кримінального провадження;

- розроблення варіативних схем процесуальних дій з урахуванням ризиків та загроз, які можуть виникнути під час розслідування кримінального провадження. Зважаючи на викладене, необхідно наголосити, що розвідувальна аналітика є ключовим інструментом у формуванні слідчим таких варіативних схем, але вона повинна застосовуватися на всьому етапі досудового розслідування з метою оцінки: а) впливу початку конкретного кримінального провадження на криміногенну ситуацію у конкретній сфері чи на діяльність окремих злочинних угруповань; б) оцінки можливих моделей поведінки суб'єктів, які зацікавлені у результатах розгляду конкретного кримінального провадження та коригування планування розслідування з урахуванням розроблених моделей.

Типова слідча ситуація початку кримінального провадження за матеріалами отриманими під час розслідування інших кримінальних проваджень. Як слушно відзначає Т. Савчук, *по-перше*, зважаючи на механізм учинення економічних злочинів, на стадії початку кримінального провадження неможливо виявити всю систему вчинення злочинів, тому подальше їх виявлення відбувається на стадії досудового розслідування безпосередньо слідчим; *по-друге*, виявлення даних, що містять ознаки нових злочинів, відбувається у процесі доказування у межах розпочатого кримінального провадження; *по-третє*, способами виявлення нових злочинів є проведення слідчих (розшукових), негласних слідчих (розшукових) дій та

процесуальних заходів і, що найголовніше, аналітична робота слідчого за отриманими матеріалами [136].

Опрацювання матеріалів практики та аналіз кримінальних проваджень свідчить, що значна частина злочинів у сфері оподаткування виявляється правоохоронними органами під час розслідування кримінальних проваджень, які розпочаті за ознаки вчинення кримінальних правопорушень у сфері господарської чи службової діяльності. Наведене зумовлено тим, що податкова злочинність не є відокремленим і абсолютно автономним сегментом кримінальних практик, а тісно вбудована в загальну систему злочинності та перебуває у відповідній системі залежностей з іншими формами протиправної поведінки.

Розпочинаючи аналіз функціональної спрямованості розвідувальної аналітики, у даній слідчій ситуації насамперед необхідно звернути увагу на типові вихідні параметри, які її характеризують, зокрема:

- відсутність попереднього оперативно-розшукового документування відповідної злочинної діяльності, внаслідок чого слідчий та відповідні працівники оперативних підрозділів розпочинають пізнання сутності кримінально-релевантної події після початку кримінального провадження. Водночас необхідно звернути увагу на те, що в окремих випадках відповідна система обставин, яка підлягає встановленню, може бути задокументованою оперативними підрозділами у межах іншої оперативно-розшукової справи, що є певним інформаційним підґрунтям для початку роботи за новим кримінальним провадженням;

- обізнаність осіб, які причетні до злочинної діяльності про можливість їх кримінального переслідування та вжиття ними відповідних заходів захисту, зокрема: а) припинення злочинної діяльності, що унеможливорює її документування гласними та негласними засобами у реальному режимі часу; б) виведення активів, які отримані за результатами злочинної діяльності, або вжиття заходів, спрямованих на їх легалізацію; в) знищення доказів злочинної діяльності, що ускладнює встановлення обставин, які підлягають доказуванню

у межах кримінального провадження; г) вжиття активних заходів щодо встановлення неформальних та корупційних зв'язків з метою перешкоджання початку та активному здійсненню досудового розслідування; д) ухилення від суб'єктів, які здійснюють кримінальне переслідування та суду; д) узгодження стратегії та тактики поведінки на досудовому розслідуванні з іншими фігурантами кримінального провадження.

Наголосимо, що функціональна спрямованість розвідувальної аналітики перебуває у прямих залежностях із відповідною системою завдань, які потребують розв'язання у такій слідчій ситуації. Зважаючи на викладене, а також на проведене дослідження матеріалів кримінальних проваджень, можна відзначити, що у комплексі із процесуальними заходами та відповідною системою слідчих (розшукових) дій, розвідувальна аналітика у даному випадку спрямовується на:

- встановлення всіх елементів технології злочинної діяльності. Функціонально вказана задача вирішується шляхом: а) опрацювання аналітиками матеріалів інших кримінальних проваджень та оперативно-розшукових справ для виявлення аналогічних злочинних схем та технологій; б) комплексного аналізу правових, інституційних та інших елементів, які у сукупності як система могли створити умови для формування та застосування конкретної технології злочинної діяльності; в) вивчення та аналізу попередньо сформованих теоретичних моделей злочинної діяльності, які розроблялись аналітиками у межах функціонування інтегрованої системи оцінки ризиків;

- розроблення типової схеми суб'єктів, які могли бути задіяні у реалізації конкретної технології злочинної діяльності у сфері оподаткування, зважаючи на сутність останньої;

- визначення типового переліку інфраструктурних елементів, які, на думку аналітиків, на підставі проведеного комплексного аналізу, повинні бути залучені для забезпечення відповідної злочинної діяльності;

- розроблення типових моделей окремих елементів злочинної діяльності, наприклад, схем виведення та легалізації прибутків, отриманих за результатами злочинної діяльності, тощо.

На відмінну від першої типової ситуації, описаної вище, застосування методології розвідувальної аналітики розпочинається практично з одночасним проведенням першочергових слідчих (розшукових) дій. Зважаючи на викладене, із організаційно-тактичного боку, організація роботи слідчого має будуватися за таким алгоритмом: внесення відомостей до ЄРДР – формування запиту щодо проведення комплексного аналітичного дослідження усіх аспектів виявленої кримінально-релевантної події – проведення першочергових слідчих (розшукових) дій для фіксації даних, які стали підставою для початку кримінального провадження – отримання аналітичного звіту – співставлення результатів аналітичного звіту з наявними у кримінальному провадженні матеріалами – формування уточнюючого та деталізуючого запиту аналітичним підрозділом – складання плану розслідування. Застосування такого алгоритму, який включає обов'язкове використання методів розвідувальної аналітики, значно оптимізує планування розслідування за такими напрямками:

- визначення кола суб'єктів, які повинні бути залучені до проведення досудового розслідування із виокремленням етапів та функціональної спрямованості кожного такого суб'єкта;

- формування окремих планів для перевірки окремих версій, висунутих слідчим на початковому етапі розслідування, із конкретизацією суб'єктів та їх функціональної спрямованості для здійснення такої перевірки;

- розроблення внутрішньої структури тактичних комплексів та періодизації їх застосування під час досудового розслідування кримінального провадження. Як відзначають дослідники, в справах про податкові злочини найчастіше можуть застосовуватися тактичні операції «пошук і дослідження документів» і «відшкодування матеріального збитку». Перша тактична операція охоплює сукупність оперативних і слідчих заходів і складається з

комплексу дій щодо виявлення необхідного кола документів, що підтверджують факт вчинення податкового злочину, забезпечення збереження цих документів і слідів злочину, які несуть у собі дані документи, вилучення й дослідження цих документів фахівцями. Друга тактична операція спрямована на забезпечення цивільного позову й включає оперативну перевірку наявності майна в платника податків, установлення його місцезнаходження, оцінку вартості, вилучення й забезпечення реалізації для відшкодування заподіяного державі збитку, а також допит осіб, які можуть підтвердити приналежність майна платникові податків тощо [197];

- визначення пріоритетності встановлення та доказування конкретних епізодів злочинної діяльності, які хронологічно чи в іншій моделі зв'язків пов'язані між собою та утворюють цілісну технологію злочинної діяльності;

- формування оцінки впливу окремих процесуальних заходів та тактичних комплексів на подальшу стратегію розслідування та розроблення моделей і сценаріїв швидкої зміни раніше розпланованої системи заходів;

- оцінка ймовірності виявлення раніше невідомих епізодів злочинної діяльності і відповідно попереднє планування сил та засобів, необхідних для залучення;

- розроблення періодизації спільних нарад щодо заслуховування результатів розслідування відповідного кримінального провадження та уточнення аналітичних запитів і завдань за їх результатами.

Частково підсумовуючи, можна відзначити, що функціональна спрямованість розвідувальної аналітики у даній слідчій ситуації відрізняється залежно від хронологічного етапу розслідування та його результатів. Так, на підставі наведеного, слушно виокремити такі функції розвідувальної аналітики:

- а) *інтегруюча* (початковий етап розслідування) – об'єднання усієї наявної інформації щодо кримінально-релевантної події у цілісну інформаційну систему (79%) [п. 15 Додатка Б];

б) *координуюча* (початковий етап розслідування) – забезпечення у сукупності з іншими наявними у розпорядженні слідчого даними формування стратегії розслідування кримінального правопорушення у сфері оподаткування (63%) [п. 15 Додатка Б];

в) *діагностична* (початковий етап розслідування) – аналітична інтеграція усіх наявних інформаційних масивів для найбільш точного визначення сутності та внутрішнього механізму кримінально-релевантної події (66%) [п. 15 Додатка Б];

г) *коригуюча* (подальший етап розслідування) – забезпечення своєчасного коригування раніше сформованої стратегії розслідування з урахуванням надходження нових даних та їх аналітичного опрацювання (44%) [п. 15 Додатка Б]. Зважаючи на це, необхідно наголосити, що зовнішні дані, які надходять для аналітичного опрацювання, не завжди стосуються безпосередньо конкретного кримінального провадження, а можуть стосуватись загальних питань функціонування відповідної системи. Наприклад, як свідчить практика, розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування є тривалим у хронологічному розрізі процесом. Тому до таких зовнішніх даних у даному випадку можна віднести і пропозиції та законопроекти щодо внесення відповідних законодавчих змін, які вплинуть та стратегію розслідування, зокрема посилення кримінальної відповідальності і перехід кримінального правопорушення у класифікаційну групу «тяжкий злочин», що дозволяє скоригувати стратегію досудового розслідування у частині розширення спектру негласних слідчих (розшукових) дій, які можуть бути застосовані.

Типова слідча ситуація початку кримінального провадження за результатами проведення документальних перевірок контролюючими фіскальними органами. Розпочинаючи аналіз, необхідно зауважити, що така слідча ситуація є найбільш типовою для початку досудового розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Різноманіття способів ухилення від сплати податків, поєднане із застосуванням різних прийомів і

засобів маскуванню вчинених злочинів, обумовлює той факт, що дуже важко виявити ознаки цього злочину в ході проведення звичайних оперативно-розшукових і перевірочних заходів. На відміну від інших економічних злочинів, при вчиненні податкових злочинів не відбувається навіть вилучення майна в потерпілого (державного бюджету або державних позабюджетних фондів). Зовні жодних ознак злочину не має. Виявити такий злочин можна лише за допомогою спеціальних методів дослідження – ревізії, перевірки чи експертизи [197]. Інші науковці звертають увагу на те, що своєрідність слідчої ситуації полягає у тому, що у первинних матеріалах податкової перевірки зазвичай містяться конкретні дані про факт несплати податку і про спосіб ухилення від його сплати. Зокрема, у такій ситуації у слідчі органи надходять такі матеріали: а) письмове повідомлення про факти приховування доходів (прибутку) та інших об'єктів оподаткування платниками податків; б) акт документальної перевірки дотримання податкового законодавства, рішення податкової щодо проведення перевірки, а також пред'явлення бухгалтерських документів, звітів й інших документів у оригіналі, постанова і протокол про їх вручення; в) пояснення керівників організацій-платників податків щодо виявлених фактів порушення податкового законодавства; г) документи, що підтверджують призначення конкретних осіб на посади відповідальних за фінансово-господарську діяльність [79]. Загалом необхідно звернути увагу, що вказана слідча ситуація характеризується відповідною системою ознак: *по-перше*, на момент початку кримінального провадження у розпорядженні слідчого наявні джерела доказової інформації щодо значної кількості обставин, які підлягають встановленню під час досудового розслідування; *по-друге*, відома загальна інформація щодо технології злочинної діяльності, яка була застосована; *по-третє*, наявний перелік осіб, які потребують першочергової оперативної уваги та роботи у межах розслідування кримінального провадження; *по-четверте*, значна кількість джерел доказів знаходиться у розпорядженні слідчого.

Водночас слушно наголосити, що для такої слідчої ситуації характерним є початок кримінального провадження за фактом вчинення кримінально-релевантної події, оскільки участь та роль конкретних суб'єктів у механізмі злочинної діяльності не встановлена повно та всебічно. Зважаючи на викладене, можна зауважити, що у сукупності з відповідною системою слідчих (розшукових) дій методологія розвідувальної аналітики у такій слідчій ситуації функціонально спрямовується на: *по-перше*, конкретизацію використаної технології злочинної діяльності шляхом доповнення наявних даних аналітичними продуктами, зокрема й такими, які загалом сформовані за результатами використання інтегрованої системи оцінки ризиків та мають стратегічне значення для вирішення питань протидії злочинності; *по-друге*, побудову матриці зв'язків між окремими елементами технології злочинної діяльності з метою визначення інтенсивності їх взаємозв'язків та орієнтування слідчого на обставини злочинної діяльності, які підлягають першочерговому встановленню під час досудового розслідування; *по-третьє*, формування асоціативних матриць зв'язків між учасниками кримінального правопорушення та особами, причетними до його вчинення, тощо.

Типова слідча ситуація початку кримінального провадження за даними, оприлюдненими у засобах масової інформації. Необхідно відзначити, що в засобах масової інформації не оприлюднюються дані щодо вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, а, як правило, такі дані стосуються кримінальних правопорушень у сфері службової діяльності працівників фіскальних органів. Так, досліджуючи питання протидії злочинності серед працівників податкової міліції, науковці відзначають, що для злочинів у сфері службової діяльності, вчинених працівниками податкової міліції, характерні такі ознаки: найпоширенішими в структурі злочинності даного виду є злочини, пов'язані з хабарництвом, а саме: одержання хабаря (50,4%); службові злочини вчиняються працівниками податкової міліції одноосібно (52,9%), в містах (90,4%) і кваліфікуються як закінчений злочин (100%); наслідком вчинення податковими міліціонерами

службових злочинів завдається шкода нематеріального характеру (59,2%) у вигляді шкоди авторитету органам влади та інтересам служби (85,8%) [89].

Безумовно, необхідно наголосити, що найбільш стійкі зв'язки існують між злочинною діяльністю у сфері оподаткування та кримінальними правопорушеннями корупційного характеру, дані щодо яких оприлюднюються у засобах масової інформації. У даному випадку наголосимо, що на загальному рівні можна стверджувати, що функціональне призначення розвідувальної аналітики аналогічне як у слідчій ситуації, коли кримінальне провадження за фактами вчинення злочинів у сфері оподаткування розпочинається за інформацією, отриманою під час розслідування іншого кримінального провадження.

2.3. Розвідувальна аналітика у системі інструментів з'ясування обставин, які підлягають встановленню під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Гносеологічна сутність розслідування як форми спеціалізованої діяльності передбачає всебічне пізнання як загального (кримінально-релевантної події), так і спеціального (окремих елементів механізму/технології злочинної діяльності) об'єктів. У межах усталеної структури криміналістичних методик розслідування кримінальних правопорушень такі об'єкти структуруються у вигляді системи обставин, які підлягають встановленню під час розслідування, та перебувають у прямих залежностях із обставинами, які підлягають доказуванню у межах кримінального провадження, визначених у ст. 91 КПК України. Принагідно наголосити, що система обставин, які підлягають доказуванню, сформована законодавцем для всіх категорій кримінальних правопорушень та деталізує структурні елементи складу злочину. Водночас система обставин, яка підлягає встановленню, у криміналістичному трактуванні є значно ширшою, оскільки

охоплює елементи, які не завжди мають значення для доказування, а встановлюються для: *по-перше*, визначення загальної стратегії розслідування; *по-друге*, конкретизації сил та засобів, які необхідно залучити для ефективності досудового розслідування; *по-третє*, планування проведення слідчих (розшукових) дій та використання інших процесуальних інструментів; *по-четверте*, вибору оптимальних тактичних прийомів проведення слідчих (розшукових) дій тощо. Крім того, порівняно з вимогами ст. 91 КПК України, відповідна система обставин, які підлягають встановленню, суттєво диференціюється залежно від виду конкретного кримінального правопорушення, що, у свою чергу, формує різні тактичні комплекси, які застосовуються для вирішення цієї задачі. Так, О. Пчеліна відзначає, що «немає необхідності у формуванні уніфікованої системи обставин, що підлягають з'ясуванню, для всіх без винятку кримінальних проваджень, адже вони уточнюються у кожному випадку розслідування кримінального правопорушення чи в їх сукупності залежно від їх криміналістичної класифікації» [131].

Можна підтримати позицію В. Журавля, який відзначає, що «обставини, які підлягають з'ясуванню, наповнюючись змістом конкретної кримінально-правової норми, трансформують їх у структуру, яка й утворює систему правових цілей і стратегічних завдань розслідування» [43]. Продовжуючи, вчений відзначає, що «вони є результатом синтезу кримінально-процесуальних приписів щодо визначення предмета доказування у кримінальному провадженні, передбачених законодавством, а також кримінально-правових ознак злочину певного різновиду» [42]. Досліджуючи це питання, професор В. Тіщенко звертає увагу, що «з'ясування кола обставин, які підлягають встановленню, має суттєве значення для побудови методики розслідування злочинів, оскільки сприяє розв'язанню проблем криміналістичного характеру, зокрема дослідженню механізму й обстановки злочину, ролі кожного його учасника, спрямованості слідчих версій, визначення відповідних завдань розслідування» [159].

Необхідно наголосити, що незважаючи на важливість системи обставин, які підлягають встановленню, на теоретичному рівні, у межах криміналістики, вказана проблема залишається недостатньо дослідженою. Ми підтримуємо позицію В. Тіщенка, який наголошує на доцільності виділення груп обставин, які належать до: 1) події як процесу діяльності, яка наповнена змістом (правова сутність події, спосіб підготовки, вчинення і приховання злочину, знаряддя та засоби, що використовувались) і здійснюється у конкретних умовах; 2) суб'єкта злочину та його психологічного відношення до задуманих та вчинених дій; 3) об'єкта злочинних дій: майна, що викрадається і потерпілого; 4) наслідків, що настають у результаті вчинення злочину [160].

Продовжуючи аналіз, необхідно звернути увагу й на позиції науковців щодо обставин, які підлягають встановленню та доказуванню під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Так, окремі вчені відзначають, що «істотними обставинами, які підлягають доказуванню під час розслідування умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), є: винуватість обвинуваченого у вчиненні цього злочину, форма вини і мета його вчинення; обставини, які підтверджують, що гроші, цінності та інше майно, що підлягають спеціальній конфіскації, одержані внаслідок вчинення кримінального правопорушення та/або є доходами від такого майна, або є предметом кримінального правопорушення; а також вид і розмір шкоди, завданої кримінальним правопорушенням. Водночас не слід відносити до істотних обставин, що підлягають доказуванню, час, місце та мотив вчинення злочину, адже саме в цьому разі такі обставини суттєво не впливають на повноту матеріалів кримінального провадження та їх розгляд по суті під час судового засідання» [88]. Із такою позицією не погоджуються інші дослідники, які наголошують, що «неоднозначне тлумачення норм, які стосуються об'єктивної сторони, зокрема, часу, і способу вчинення ухилень від сплати податків у кримінальному праві призводить до невиправданих помилок у правозастосовчій діяльності слідчих податкової міліції. Для предмета доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків

важливим є відокремлення таких юридично значущих характеристик часу вчинення злочину як: момент вчинення (закінчення) злочину; тривалість діяння (досліджуваний злочин є продовжуваний, хоча в теорії кримінального права це питання є дискусійним); межі в часі іншого (не злочинного) процесу або явища, з яким злочин знаходиться в певному зв'язку (наприклад, порушення норм фінансового права).

Час вчинення злочину в складі предмета доказування є універсальним кримінально-правовим елементом. Правильне його визначення дозволяє вирішити питання, який із кримінальних законів повинен застосовуватись до особи, що вчинила злочин; визначити протиправність діяння; вирішити питання про давність притягнення до кримінальної відповідальності; встановити підстави кримінальної відповідальності. Кримінально-процесуальний закон, теорія доказів пред'являє до доказування часу вчинення злочину додаткову вимогу: конкретизація діяння в часі дозволяє індивідуалізувати подію, яка досліджується, що служить меті кримінального процесу» [10]. Аналогічно протилежна позиція слушно висловлюється науковцями й щодо важливості встановлення мотиву та мети злочинної діяльності у сфері оподаткування. Так, К. Огороднік слушно відзначає, що «слід зазначити, що корислива мета і корисливий мотив ухилення від сплати податків обумовлені характером комерційної діяльності підприємств залежно від їх форми власності і проявляється в прагненні особи – платника податків – задовольнити свою індивідуальну потребу шляхом протиправного звільнення від майнових обов'язків, скорочення необхідних у конкретній ситуації або звичайних для певної особи витрат з метою поліпшення власної комерційної діяльності чи здобуття особистих благ. Водночас неможна не визнати, що одна справа, коли винним керувала особиста корислива зацікавленість (наприклад, вилучення з обороту «зеконномлених» на податках коштів з метою звернення їх на свою користь чи використання з іншою метою в особистих інтересах), і зовсім інша – якщо керівник підприємства намагався врятувати його від розорення з причини непомірного податкового тягара і, не сплачуючи

податки, збільшував фонди, що залишаються у розпорядженні організації, рятував виробництво від зупинки, а працівників – від неминучого звільнення (це здебільшого характерно для підприємств державного сектора економіки)» [94].

Опираючись на теоретичний підхід, запропонований професором В. Тіщенком, а також на аналіз матеріалів кримінальних проваджень щодо розслідування злочинів у сфері оподаткування, на нашу думку, можна виокремити такі блоки обставин, які підлягають встановленню під час розслідування податкових злочинів:

- *обставини, що стосуються кримінально-релевантної події як процесу змістовної діяльності (78%)* [п. 16 Додатка Б]. У контексті цієї групи обставин обов'язковому встановленню підлягають: *по-перше*, використана технологія (модель) злочинної діяльності; *по-друге*, інтелектуальні, правові та організаційні інструменти, які забезпечили можливість використання конкретної технології злочинної діяльності; *по-третє*, хронологічно-просторові характеристики події, які у сукупності утворюють обстановку вчинення кримінального правопорушення;

- *обставини, що стосуються особи злочинця (70%)* [п. 16 Додатка Б]. У контексті цієї групи обставин, на нашу думку, обов'язковому встановленню підлягає: *по-перше*, соціально-психологічна характеристика відповідного суб'єкта; *по-друге*, професійні навички і компетенції у відповідній сфері; *по-третє*, конкретна роль у структурі технології злочинної діяльності; *по-четверте*, форми та інтенсивність зв'язків кожного суб'єкта з іншими учасниками злочинної діяльності; *по-п'яте*, форми та інтенсивність зв'язків з особами, які не є учасниками злочинної діяльності, але мають значення для ефективного розслідування кримінального правопорушення;

- *обставини, які стосуються об'єкта злочинного посягання, зокрема відповідного різновиду суспільних відносин у сфері оподаткування (76%)* [п. 16 Додатка Б];

- обставини щодо елементів інфраструктури злочинної діяльності у сфері оподаткування, щодо якої здійснюється розслідування (78%) [п. 16 Додатка Б]. У контексті вказаного блоку обставин обов'язковому встановленню підлягають: *по-перше*, можливі неформальні та корупційні зв'язки осіб, які вчинили злочин, із представниками органів державної влади та місцевого самоврядування; *по-друге*, особи, які здійснювали інтелектуальну підтримку розроблення конкретної моделі злочинної діяльності, зокрема й з метою встановлення у їх діях ознак кримінального правопорушення.

Безумовно, що у межах розслідування конкретного кримінального правопорушення у сфері оподаткування перелік обставин, що підлягають встановленню, матиме варіативний характер. Водночас вважаємо, що виокремлені нами обставини можуть вважатися універсальними та бути застосованими під час розслідування усіх кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Аналіз матеріалів практики свідчить, що традиційним інструментом встановлення таких обставин залишається відповідна система слідчих (розшукових) дій, що є закономірним адже остання є ключовим інструментом доказування. Водночас необхідно констатувати, що за їх допомогою неможливо вирішити всі задачі щодо встановлення таких обставин, що вимагає пошуку нових підходів та рішень, зокрема звернення до методології розвідувальної аналітики.

Однією із форм розвідувальної аналітики, яка може забезпечити вирішення вказаних завдань щодо з'ясування обставин, які підлягають встановленню, є аналіз взаємозв'язків, який може здійснюватися у різних формах з метою демонстрації відносин між елементами, які мають значення для розслідування. Безумовно наголосимо, що на сьогодні вченими та практиками напрацьовано широкий спектр методів аналізу взаємозв'язків, які можуть використовуватися для з'ясування обставин, що підлягають встановленню під час досудового розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Так, С. Албул пропонує як інструмент аналізу взаємозв'язків використовувати різні типи схем, зокрема:

по-перше, схема потоку дій для ілюстрації потоку певних цінностей (гроші, наркотики, крадені товари тощо) серед груп, суб'єктів, людей, місць, організацій тощо. Інші вчені, конкретизуючи це питання наголошують, що схема потоків є схемою зв'язків, до якої додано стрілки, що відображають напрям руху потоків. Аналіз потоків скерований на: а) розділення процесів на окремі події та дії; б) відслідковування переміщення товарів між суб'єктами; в) визначення логічних зв'язків; г) виявлення прогалин в інформації;

по-друге, схеми подій для ілюстрації хронологічного зв'язку між взаємопов'язаними подіями;

по-третьє, схема діяльності, яка складається з метою демонстрації взаємодії декількох напрямів діяльності та може бути використана для опису системи або послідовності злочинної діяльності;

по-четверте, схеми частоти, які є засобами організації, узагальнення та інтерпретації кількісної інформації про частоту певних подій та окремих заходів [99].

Схожі підходи використовують й інші вчені [169], які відзначають, що схема подій – це графічне представлення ходу подій на осі часу. Схема подій – це інструмент для візуалізації хронології розвитку подій, що відбуваються, їх взаємозв'язок. Схему подій доцільно розробити під час аналізу багатоепізодної події.

Схема подій складається з рамок подій, які містять такі складові: 1) короткий опис події; 2) графічний ярлик події (використовується для візуалізації пошуку події, яка становить інтерес); 3) більш детальний опис події; 4) дата і час події; 5) з'єднуючі лінії із стрілками для позначення взаємозв'язків.

Функціональною спрямованістю схеми подій є те, що вона є інструментом представлення значимості кожної події у технології злочинної діяльності і, як наслідок, надає аналітику можливість:

по-перше, класифікувати відповідні події за критерієм їх відношення до конкретної стадії злочинної діяльності;

по-друге, класифікувати вказані події за критерієм значимості та виокремити основні та факультативні. Водночас до факультативних, на нашу думку, необхідно віднести ті, без яких технологія злочинної діяльності все одно була б реалізована;

по-третьє, конкретизації подій, обставини щодо яких потребують обов'язкового встановлення і деталізації.

Додатково необхідно відзначити, що під час складання схеми подій у розслідуванні злочинної діяльності у сфері оподаткування на ній різними маркерами необхідно виділяти: а) події, які є частиною технології злочинної діяльності, але утворюють інші склади злочинів, непов'язаних із сферою оподаткування; б) події, які є окремими епізодами злочинної діяльності у сфері оподаткування; в) події, які не утворюють складу кримінального правопорушення, але забезпечували реалізацію технології злочинної діяльності.

Вище нами зверталась особлива увага на необхідності встановлення форм та інтенсивності взаємозв'язків між окремими суб'єктами злочинної діяльності у сфері оподаткування. Зважаючи на це, необхідно більш детально проаналізувати дієвий аналітичний інструмент для вирішення цього завдання – аналіз телефонних дзвінків.

Вивчаючи вказане питання, науковці відзначають, що аналіз телефонних роздруків (аналіз білінгу) – поширений метод встановлення зв'язків між особами, які перебувають у полі зору оперативних підрозділів. За телефонними роздруківками (моніторингами і трафіками) може здійснюватися за телефонними номерами, часом телефонних дзвінків, позиціонуванням абонентів.

Отримання доступу до таких даних, які стосуються телефонних з'єднань, створює можливості для отримання інформації про: *по-перше*, взаємозв'язки між людьми і організаціями (хто і до кого телефонує); *по-друге*, силу

взаємозв'язків (частота, тривалість, день тижня і години з'єднання); *по-третє*, характер злочинної діяльності (завдяки з'ясуванню до яких відділів фірм телефонують, або встановлення спільних злочинних ознак фігурантів, до яких здійснювалися дзвінки); *по-четверте*, місцезнаходження осіб, які перебувають у розшуку.

Телефонний аналіз може надати багато важливої інформації про злочинне угруповання, його структуру та методи діяльності, а також про:

- статистику з'єднань між конкретними телефонними номерами;
- контакти членів угруповання з іншими суб'єктами;
- марки та характеристики телефонних апаратів, номери телефону, а також телефонних карт, які використовувались членами угруповання;
- місця з'єднання з мережею та маршрути пересування заданого об'єкта;
- час і тривалість розмови;
- кількість розмов;
- форму з'єднання (телефонна розмова, СМС, переадресація тощо) [169].

Для формування кінцевого аналітичного продукту за таким напрямом є такий алгоритм: 1) визначення усіх телефонних номерів; 2) організація списку у нумераційному порядку; 3) ввести дані у вертикальні списки; 4) ввести дані у горизонтальні списки; 5) ввести частоту дзвінків; 6) підрахувати кількість вхідних та вихідних дзвінків за кожним номером; 7) скласти схему контактів.

Необхідно звернути особливу увагу, що сформульовані вище вказані схеми, зважаючи на наявну практику, не можуть використовуватись у доказуванні під час розслідування кримінального провадження, а є інструментом забезпечення прийняття організаційно-тактичних рішень відповідним суб'єктом, що здійснює досудове розслідування. У контексті досліджуваної нами форми злочинної діяльності необхідно звернути увагу, що, використовуючи інструменти, запропоновані вченим під час розслідування злочинів у сфері оподаткування, можуть встановлювати такі обставини:

по-перше, окремі елементи технології злочинної діяльності щодо безпосередньої моделі та схем руху коштів, які сформовані внаслідок ухилення суб'єктом від сплати податків, оскільки якісно розроблена аналітична схема забезпечує виявлення фінансових інституцій, які забезпечували вказану злочинну діяльність, конкретизує коло осіб, які причетні до вчинення злочину (які фактично отримали матеріальну вигоду і є бенефіціарами злочинної діяльності), забезпечує виявлення програмних засобів та нетрадиційних фінансових інструментів, використаних під час злочинної діяльності. Встановлення таких обставин за допомогою методики розвідувальної аналітики дозволяє слідчому вжити своєчасних заходів для виявлення та вилучення майна, яке отримано за результатами злочинної діяльності, а також на стратегічному рівні протидії злочинності встановити інституції та інструменти, що забезпечують злочинну діяльність з метою їх нейтралізації та неможливості використання під час реалізації інших типів злочинних технологій;

по-друге, обставини, які стосуються хронологічного розвитку злочинної діяльності, що є важливим елементом встановлення, на що нами зверталась увага вище. У контексті цього побудова таких схем дозволяє встановити: а) конкретні часові проміжки злочинної діяльності; б) виокремити приблизні хронологічні етапи планування, безпосереднього здійснення та приховування злочинної діяльності; в) сформулювати стійке уявлення щодо сутності умислу кожного з суб'єктів, що брали участь у злочинній діяльності; г) сформувати стійке розуміння про те, на якій стадії знаходиться злочинна діяльність на момент проведення досудового розслідування із метою недопущення її розвитку та неможливості початку реалізації суб'єктами дій щодо приховування кримінального правопорушення. Як відзначають вчені, час описує характер події за допомогою чотирьох елементів: по-перше, циклічний розподіл (як інциденти повторюються в одиницях часу); по-друге, лінійний розподіл (спосіб, в якому аналізується прояв події чи правопорушення, виникає довільно чи рівномірно; часовий інтервал між проявами події

зменшується, спостерігається затримка, прискорюється, сповільнюється або є стабільним); по-третє, умовність часу (час як елемент прояву події корелює з іншими змінними факторами, які мають значення); по-четверте, різносторонність часу (можна визначити додаткові елементи щодо підозрюваного: наприклад, активної діяльності; сприятливих хронологічних проміжків для вчинення злочинів).

Поряд із часовими, слушно звернути увагу й на аналітичне дослідження атрибутів територіального поширення подій: *просторовий розподіл* (показує як місця вчинених інцидентів пов'язані між собою: домашні адреси та адреси місць роботи, місця, де були знайдені докази, тощо); *просторова обстановка* (співвідношення місць вчинення подій з іншими важливими місцями та просторовими елементами: об'єктами громадського транспорту, навчальними закладами, житловими масивами тощо); *рух* (динаміка у просторі, аналізованої події: переміщення злочинної активності з півночі на південь, формування маршрутів навколо центральної точки, розмежування різних областей, в яких відбуваються події); *сфера активності* (це особливість серійності подій, яка впливає з розрахунку відстані між місцями, де відбулась подія та ймовірними місцями, до яких може прямувати злочинець: дороги, квартали, магазини, громадський транспорт тощо) [153];

по-третє, обставини, що стосуються структурних елементів злочинної діяльності, зокрема алгоритму їх використання злочинцями, а також відповідної системи кореляційних залежностей між ними. Вирішення цього завдання формує для слідчого ідеальну модель злочинної діяльності та орієнтує слідчого щодо:

а) уразливих місць у використаній технології злочинної діяльності, які повинні бути першочергово задокументовані за допомогою відповідної системи слідчих (розшукових) дій з метою отримання тактичної переваги під час подальшого розслідування. Зокрема, це дозволяє слідчому під час проведення окремих слідчих (розшукових) дій використовувати відповідні тактичні прийоми, а саме: демонструвати чітку обізнаність щодо окремих

складових злочинної діяльності під час допиту окремих осіб; використовувати тактичні прийоми щодо пред'явлення особам окремих речових доказів під час проведення вербальних слідчих (розшукових) дій; ефективно планувати проведення вербальних слідчих (розшукових) дій у частині конкретизації їх предмета, зокрема предмета допиту підозрюваного, свідків тощо;

б) рівня підготовки для реалізації та складності кожного структурного елемента технології злочинної діяльності, що дозволяє слідчому: *по-перше*, виокремити коло суб'єктів, які залучались до реалізації кожного структурного елемента технології злочинної діяльності і у подальшому конкретизувати предмет допиту кожного їх них, зважаючи на їхню роль у структурі вчинення злочину; *по-друге*, виокремити типовий перелік засобів, які використовувалися для забезпечення кожного структурного елемента злочинної діяльності, зокрема у частині документального забезпечення ухилення від сплати податків, що дозволяє слідчому на ефективнішому рівні планувати проведення обшуків та тимчасового доступу до речей і документів з метою встановлення відповідних обставин засобами, визначеними у КПК України, та забезпечення доказування у межах кримінального провадження;

в) інфраструктурних елементів, які забезпечували реалізацію технології злочинної діяльності. Необхідно наголосити, що встановлення таких елементів не завжди є ключовим для кримінального провадження, але в окремих випадках дозволяє слідчому встановити додаткових осіб, обізнаних щодо сутності кримінального правопорушення, які можуть бути допитаними у межах кримінального провадження як свідки, а у контексті вирішення стратегічних завдань протидії окремим формам кримінальних правопорушень дозволяють правоохоронним органам нейтралізувати вказані елементи інфраструктури злочинності та не допустити їх подальше використання в інших формах протиправної діяльності;

по-четверте, обставини що стосуються повторюваності окремих структурних елементів злочинної діяльності, а також взаємозв'язків між ними. Використання методології розвідувальної аналітики за цим напрямом

дозволяє слідчому та працівникам оперативних підрозділів, які забезпечують супроводження досудового розслідування, встановити точну кількість епізодів злочинної діяльності, зокрема й тих, які не були виявлені під час оперативно-розшукового документування чи досудового розслідування. Крім того, побудова такого типу схем для з'ясування обставин, які підлягають встановленню під час досудового розслідування, забезпечує додаткове вирішення таких задач: а) визначення форм та інтенсивності взаємозв'язків між окремими суб'єктами, які причетні до злочинної діяльності у сфері оподаткування, або мають значення для ефективного розслідування кримінального правопорушення; б) виявлення можливих форм латентної, неформальної та опосередкованої взаємодії між окремими суб'єктами, які є учасниками кримінального провадження; в) визначення взаємозв'язків між діями окремих учасників під час реалізації конкретної технології злочинної діяльності тощо.

Наголосимо, що використання таких схем для вирішення окремих завдань розслідування зумовлено насамперед тим, що дозволяє зняти зі слідчого значну кількість навантаження щодо аналізу неструктурованих даних, а сфокусувати основну увагу на роботі з інформаційними джерелами, які потенційно можуть мати доказове значення. Фактично слідчий на відповідному етапі розслідування отримує структурований документ щодо окремих обставин, які підлягають встановленню та мають значення для організації і тактики розслідування кримінального провадження. Більше того, слушно звернути увагу, що, досліджуючи такі обставини аналітик зазвичай має доступ до більшої кількості інформаційних джерел, зокрема й негласного характеру, що дозволяє підвищити якість запропонованих слідчому аналітичних схем.

До системи обставин, які підлягають встановленню під час розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування, нами виокремлено блок обставин, які стосуються особи злочинця. Зважаючи на це, необхідно звернути увагу на новий метод розвідувальної аналітики – складання фінансового профілю

особи. Використання такого методу дозволяє виявити та оцінити: по-перше, наявність у особи прихованих доходів; по-друге, фінансові можливості щодо організації протидії розслідуванню (підкуп посадових осіб та інших учасників кримінального провадження); по-третє, оцінку фінансових можливостей щодо переховування особи від органів кримінального переслідування та суду.

Як слушно відзначає О. Користін, «від даного аналізу не потрібен такий рівень точності, як в бухгалтерських аудитах або апробації гіпотез. Досить даних, які можна швидко зібрати – дані держустанов, інформаторів, зовнішнього спостереження і інших часто використовуваних джерел. Гіпотези тестуються з використанням більш точних даних. Зазвичай це дані, які можна отримати тільки з повісткою до суду або постановою на обшук. Сюди входять банківські дані, іпотечні дані, кредитні дані і інші інституціональні фінансові дані. Фінансовий профіль починається з визначення власного капіталу. Власний капітал дорівнює вартості активів конкретної особи з вирахуванням його всіх зобов'язань в даний час. Власний капітал виражається в такій формулі: *Активи – Зобов'язання = Власний капітал*.

Зміна у власному капіталі показує підвищення або зниження власного капіталу за кілька років, щоб виділити тенденції або особливості фінансового профілю розслідуваної або досліджуваної особи. Зміна у власному капіталі розраховується наступним чином. Перший рік стане вихідним для другого та третього років і надалі не використовується після встановлення власного капіталу за перший рік.

Зміна у власному капіталі стає результатом придбання або продажу активів та збільшення або зниження зобов'язань.

Неможливо точно визначити підвищення або зниження вартості активів до продажу активу. Тому збільшення і зниження вартості не включені в розрахунок змін власного капіталу в цілях цього аналізу, так як вони можуть призвести до спотворення розрахунку прихованих доходів. Після оцінки або визначення вартості активу дане значення використовується за весь період володіння активу даною особою.

На додаток до грошових потоків, представленим в зміні власного капіталу, необхідно розглянути ще один грошовий потік. Витрати періоду повинні бути враховані в зміні власного капіталу, щоб представити загальну суму готівки, яку людина повинна була витратити за весь період. У наступному малюнку показано розподіл поточних витрат.

Облік поточних витрат (витрат на утримання) в змінах власного капіталу дозволяє розрахувати сумарні витрати за весь період.

Сумарні грошові потоки в фінансовій системі суб'єкта за кожен період повинні покриватися відомим (законним) доходом за цей період. Щоб це визначити, вичитуємо відомий (законний) дохід із загальних витрат (витрати на утримання плюс зміна у власному капіталі).

Якщо відомих джерел доходів менше, ніж дана підсумкова сума, результатом стануть доходи з невідомих джерел (прихований дохід).

Отже, запропонований алгоритм проведення аналізу фінансового профілю підозрюваних осіб з метою встановлення прихованих доходів надає можливості правоохоронним органам України виявляти осіб, задекларований фінансовий стан яких не відповідає умовам та потребам реального проживання. Даний алгоритм розрахунку встановлення прихованих доходів дасть можливість формувати пропозиції для прийняття оперативно-тактичних рішень та слідчих (розшукових) дій» [57].

Продовжуючи, можна відзначити, що для складання фінансового профілю особи чи суб'єкта господарювання, щодо якого здійснюється розслідування у зв'язку зі злочинною діяльністю у сфері оподаткування можна використати такі ознаки, що свідчать про участь у незаконних операціях та можливу наявність прихованих доходів:

- одна особа одноособово є засновником, керівником та бухгалтером підприємства (одноосібний засновницько-посадовий склад);
- засновниками є особи, що проживають в регіоні, який відмінний від регіону реєстрації суб'єкта;

- засновниками є особи, що зареєстровані на непідконтрольних Україні територіях або в зоні розмежування конфлікту (зона ОРДЛО);
- особи зареєстровані або ті, що перетинають кордон України в напрямку країн, щодо яких передбачено застосування цільових фінансових санкцій;
- часта зміна засновників, власників, посадових осіб суб'єкта господарювання, неможливість встановлення місцезнаходження посадових осіб (керівника, головного бухгалтера);
- невеликий статутний капітал;
- назви суб'єктів господарювання нерідко подібні до назв державних підприємств або відомих брендів;
- відсутність ознак статутної діяльності або проведення такої діяльності в мінімальному обсязі;
- відсутність штату працівників, виробничих і складських приміщень для здійснення статутної діяльності;
- офіси суб'єктів господарювання, що зареєстровані за місцем масової реєстрації таких суб'єктів;
- співпадіння адреси реєстрації учасників операцій;
- новостворені суб'єкти господарювання (так звані «одноденки», «ями», «метелики» існують, як правило, у межах одного податкового періоду, що ускладнює можливість контролю за їхньою діяльністю);
- суб'єкти господарювання подають податкову звітність з мінімальним обсягом доходів або зі значними доходами, але мізерною сумою сплачених податків [133].

Злочинна діяльність у сфері оподаткування є складним об'єктом для пізнання, оскільки характеризується неочевидними зв'язками між її учасниками, складністю встановлення взаємозв'язків між окремими фактами та подіями, які у своїй сукупності утворюють цілісну кримінально-релевантну подію. Наведене дозволяє наголосити на тому, що слідчі (розшукові) дії як єдиний інструмент не завжди у змозі забезпечити встановлення необхідних обставин. Загалом, використовуючи просту класифікаційну модель, можна

звернути увагу, що слідчі (розшукові) дії за своїм функціональним призначенням можуть бути поділеними на пошукові та перевірочні. Звичайно такий розподіл є доволі умовним, але загалом відображає їх спрямованість. Зважаючи на це, методи розвідувальної аналітики можна визначити як інструменти попереднього інформаційного забезпечення проведення слідчих (розшукових) дій для встановлення обставин, які мають значення для розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Використовуючи такий підхід, можна відзначити, що попереднє використання методів розвідувальної аналітики вирішує свою відповідну систему задач під час встановлення обставин кримінального правопорушення: по-перше, конкретизують межі пізнання явищ та процесів за допомогою слідчих (розшукових) дій; по-друге, систематизують етапність та формують стійкий, але адаптивний алгоритм пізнання обставин правопорушення.

Зважаючи на це, необхідно розглянути сутність окремих аналітичних методів та їх роль у встановленні обставин кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Безумовно, що під час аналітичної діяльності використовується весь можливий спектр методів пізнання, що не дозволяє проаналізувати кожен із них. Саме тому слушно звернути увагу на спеціальні методи аналітики, які можуть бути використані під час встановлення обставин кримінального правопорушення.

Більше того, аналіз останніх наукових досліджень із криміналістики свідчить, що на теоретичному рівні вченими системно обговорюється застосування евристичного підходу до пізнання події кримінального правопорушення та обставин, які його стосуються. Як відзначають науковці, евристичні методи застосовуються в умовах невизначеності фактичних даних, неповноти вихідної інформації щодо об'єктів досудового розслідування з метою організації та планування розслідування злочину. Вони ґрунтуються на творчому переосмисленні та упорядкуванні набору окремих фактів стосовно сутності злочину або окремих обставин події, яка має ознаки злочину, у логічну систему [59]. А. Колодіна відзначає, що «гносеологічним підґрунтям

для реалізації евристичного підходу в слідчій діяльності можна вважати дефіцит, недостатність криміналістично значущої інформації для розв'язання пізнавальних задач, тому є необхідність вести мову про виконання цих завдань евристичними шляхами». Продовжуючи свій аналіз, дослідниця вказує, що «евристичний підхід проявляється саме тоді, коли слідчий за відсутності належної методики для розслідування, самостійно відшукує методи та засоби виконання поставлених завдань, ураховуючи індивідуальні особливості розслідуваної події, а також застосовує творчий хід мислення, який не збігається з типовими рекомендаціями, що призводить до пошуку іншого, нетрадиційного рішення». А. Барцицька вважає, що «застосування евристичного методу в криміналістиці дозволяє виконувати нетипові завдання розслідування, активізуючи весь розумовий та інтуїтивний потенціал. Його використання створює сприятливі умови для виникнення інтуїтивних здогадок та переконань, що значно полегшують пошуково-пізнавальний процес [12].

Так, насамперед звернімо увагу на *метод мозкового штурму*. Алгоритми застосування цього методу зводяться до таких етапів: 1) генерування ідеї, припущення щодо сутності злочину або окремих обставин події, яка має ознаки злочину; 2) аналіз ідей та припущень; 3) відбір із них конкретних для висунення версій; 4) визначення провідних, допоміжних, запасних криміналістичних версій та тих, що не мають значення для кримінального провадження; 5) планування заходів перевірки криміналістичних версій, визначення конкретних завдань, строків та виконавців; 6) пошук можливостей для їх перевірки та реалізації; 7) підведення підсумків із паралельним контролем і самоконтролем отриманих результатів [59].

Аналізуючи вказаний метод у контексті забезпечення з'ясування обставин, які підлягають встановленню під час досудового розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування, на нашу думку, найбільш доцільним є його застосування на початковому етапі досудового розслідування за відсутності деталізованої інформації щодо сутності події злочину. Безумовно, що на момент внесення відомостей до ЄРДР слідчому

загалом відома ймовірна модель злочинної діяльності, оскільки наявні у його розпорядженні дані містять ознаки кримінального правопорушення. Водночас на цьому етапі, як правило, відсутня деталізована інформація щодо окремих обставин технології злочинної діяльності. Крім того, додаткову увагу необхідно звернути на те, що одним з інструментів, що спрямовані на допомогу слідчому у вирішенні відповідних завдань є розроблені криміналістичні методики. Водночас необхідно зауважити, що у межах криміналістичної науки можна говорити про наявність концептуальних основ розслідування таких злочинів, але не деталізованих алгоритмів, що зумовлено швидкою трансформацією технологій злочинної діяльності у цій сфері. Можна повністю підтримати позицію науковців, які відзначають, що, оскільки мозковий штурм відбувається в умовах групи, аналітики мають можливість отримати більш широкий спектр поглядів та ідей, до яких вони не змогли б дійти самотійно, у результаті чого виробляється кращий аналітичний продукт. Він часто використовується на початку проєкту, щоб визначити показники, гіпотези, ключових гравців, докази, джерела інформації, потенційних підозрюваних, напрями розслідування.

Зважаючи на це, застосування методу мозкового штурму може вирішити завдання щодо:

по-перше, визначення обставин об'єктивної сторони кримінального правопорушення, зважаючи на його наявну модель, які підлягають встановленню для формування цілісного уявлення щодо структури злочинної діяльності (66%) [п. 17 Додатка Б];

по-друге, конкретизації системи обставин, які стосуються суб'єктів, причетних до злочинної діяльності (59%) [п. 17 Додатка Б]. Зважаючи на це, необхідно наголосити, що у даному випадку зі застосуванням вказаного методу конкретизуються, як правило, не обставини, які підлягають доказуванню, а дані щодо особи злочинця, які мають значення для планування досудового розслідування та тактики проведення окремих слідчих (розшукових) дій. Загалом до таких даних можна віднести: а) характеристику

професійної діяльності особи, що підтверджує його компетенцію та можливу систему зв'язків, які можуть бути використані за різними напрямками для протидії здійсненню досудового розслідування; б) майновий стан особи з метою оцінки потенційної можливості внесення застави та наявності достатнього фінансового ресурсу для ухилення від органу досудового розслідування, прокурора, суду тощо; в) неформальний статус особи у професійному середовищі тощо;

по-третьє, формування відповідної системи інструментів та алгоритмів їх застосування для встановлення конкретних обставин кримінального правопорушення (45%) [п. 17 Додатка Б].

Безумовно, що вказаний перелік задач не є вичерпним і варіюється залежно від характеристики типової слідчої ситуації початкового етапу розслідування. Аналізуючи використання мозкового штурму під час розслідування, необхідно звернути увагу, що найбільш раціональним є використання прямого «мозкового штурму», який передбачає генерування відповідних ідей з метою вибору найбільш оптимальних із них для вирішення поставленого завдання. У даному випадку суб'єктом, який відбирає запропоновані ідеї та рішення, є слідчий, а сам вибір здійснюється у два етапи: а) вибір найбільш оригінальних та найбільш оптимальних ідей; б) вибір оптимальної ідеї з урахуванням існуючої задачі та мети її вирішення. Так, необхідно відзначити, що на початковому етапі розслідування, у контексті встановлення необхідних обставин, ідея чи рішення, що обране слідчим, повинне відповідати певним критеріям, до яких, на нашу думку, можна віднести такі: а) законність запропонованого рішення; б) реалістичність виконання такого рішення; в) мінімальний рівень ризиків як виконання рішення, так і його можливих наслідків; г) тактична доцільність рішення; д) узгодженість ідеї та рішення з базовими індикаторами загального плану розслідування; е) адаптивність та можливість зміни окремих складових рішення, зважаючи на тактичну ситуацію.

Водночас необхідно звернути увагу на перелік суб'єктів, які повинні бути залучені до проведення прямого мозкового штурму. На нашу думку, можна виокремити такі групи суб'єктів:

по-перше, суб'єкти, які безпосередньо здійснюють досудове розслідування (слідчий, керівник слідчого підрозділу, прокурор);

по-друге, суб'єкти, які здійснюють оперативно-розшукове забезпечення розслідування;

по-третьє, суб'єкти, які є носіями спеціальних економічних і бухгалтерських знань;

по-четверте, аналітики. Зважаючи на це, можна відзначити, що залучені аналітики не повинні бути безпосередніми суб'єктами спеціальних знань у сфері оподаткування чи економіки, а мають забезпечувати коректне застосування аналітичних компетенцій та отримання якісного аналітичного продукту.

Висновки до другого розділу

Підводячи підсумки проведеному у другому розділі дисертації аналізу застосування методики розвідувальної аналітики під час організації розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, можна зазначити наступне:

1. Оцінка процесу протидії злочинності крізь призму системного підходу дозволила виокремити такі основні групи ризиків, які мають бути об'єктом управління у межах функціонування інтегрованої системи управління ризиками: *по-перше*, інституційні ризики, які пов'язані зі збалансованим формуванням відповідної системи державних інституцій, які забезпечують протидію злочинності у сфері оподаткування (76%) [п. 12 Додатка Б]; *по-друге*, управлінські ризики, які пов'язані з відсутністю розроблених сучасних управлінських практик щодо керування та організації роботи окремих

процесів та сфер протидії злочинності (70%) [п. 12 Додатка Б]; *по-третьє*, правові ризики, які пов'язані з неефективністю нормативно-правових актів, спрямованих на регулювання протидії злочинності у сфері оподаткування (72%) [п. 12 Додатка Б]; *по-четверте*, соціально-економічні ризики, які пов'язані зі слабо контрольованими та непередбачуваними змінами соціальних процесів та економічної ситуації під впливом зовнішніх факторів, прогнозування розвитку та трансформації яких ускладнене, зокрема військовими діями (78%) [п. 12 Додатка Б].

Групами ризиків, які є об'єктом управління під час розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування, визначено: *по-перше*, ризики, пов'язані зі своєчасним початком кримінального провадження; *по-друге*, ризики, пов'язані з організацією досудового розслідування кримінального провадження, розпочатого за фактами злочинної діяльності у сфері оподаткування, зокрема: а) ризики, пов'язані з плануванням розслідування, адже належність ефективного планування розслідування складної злочинної діяльності є необхідною передумовою його належного завершення; б) ризики, пов'язані з кадровим забезпеченням розслідування злочинної діяльності; *по-третьє*, тактичні ризики, пов'язані з проведенням окремих слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій чи певних їх тактичних комплексів.

2. Типовими слідчими ситуаціями початкового етапу розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є: *по-перше*, кримінальне провадження розпочато за результатами планових та позапланових перевірок суб'єктів господарської діяльності фіскальними органами (100%) [п. 13 Додатка Б]; *по-друге*, кримінальне провадження розпочато за матеріалами реалізованих оперативних розробок (76%) [п. 13 Додатка Б]; *по-третьє*, кримінальне провадження розпочато внаслідок виділення матеріалів із поточного кримінального провадження щодо кримінальних правопорушень у сфері господарської чи службової діяльності (59%) [п. 13 Додатка Б]; *по-*

четверте, кримінальне провадження розпочато за інформацією, оприлюдненою у засобах масової інформації (71%) [п. 13 Додатка Б].

3. Блоками обставин, які підлягають встановленню під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, є:

- *обставини, що стосуються кримінально-релевантної події як процесу змістовної діяльності* (78%) [п. 16 Додатка Б];

- *обставини, що стосуються особи злочинця* (70%) [п. 16 Додатка Б];

- *обставини, які стосуються об'єкта злочинного посягання, зокрема відповідного різновиду суспільних відносин у сфері оподаткування* (76%) [п. 16 Додатка Б];

- *обставини щодо елементів інфраструктури злочинної діяльності у сфері оподаткування, щодо якої здійснюється розслідування* (78%) [п. 16 Додатка Б]. Функціональною спрямованістю схеми подій є те, що вона є інструментом представлення значимості кожної події у технології злочинної діяльності і, як наслідок, надає аналітику можливість: *по-перше*, класифікувати відповідні події за критерієм їх відношення до конкретної стадії злочинної діяльності; *по-друге*, класифікувати вказані події за критерієм значимості та виокремити основні та факультативні. Водночас до факультативних, на нашу думку, необхідно віднести ті, без яких технологія злочинної діяльності усе одно була б реалізована; *по-третьє*, конкретизації подій, обставини щодо яких потребують обов'язкового встановлення і деталізації.

Застосування методу мозкового штурму може вирішити завдання щодо: *по-перше*, визначення обставин об'єктивної сторони кримінального правопорушення, зважаючи на його наявну модель, які підлягають встановленню для формування цілісного уявлення щодо структури злочинної діяльності (66%) [п. 17 Додатка Б]; *по-друге*, конкретизації системи обставин, які стосуються суб'єктів, причетних до злочинної діяльності (59%) [п. 17 Додатка Б]; *по-третьє*, формування відповідної системи інструментів та

алгоритмів їх застосування для встановлення конкретних обставин кримінального правопорушення (45%) [п. 17 Додатка Б].

РОЗДІЛ 3. ВИКОРИСТАННЯ РОЗВІДУВАЛЬНОЇ АНАЛІТИКИ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ТАКТИЧНИХ ЗАСОБІВ РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Розвідувальна аналітика як засіб забезпечення формування та реалізації тактичних операцій під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Аналіз матеріалів практики свідчить, що злочинна діяльність у сфері оподаткування характеризується комплексним характером і, як правило, структурно включає в себе складні технології та моделі злочинної діяльності. Зважаючи на викладене, практика розслідування таких кримінальних правопорушень підтверджує недостатність використання традиційного інструментарію у формі проведення окремих слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій, а потребує використання складних тактичних операцій, які можуть забезпечити вирішення комплексних завдань розслідування на відповідних етапах. Необхідно зауважити, що загалом проблема використання тактичних операцій під час розслідування різного виду кримінальних правопорушень ґрунтовно досліджена у межах криміналістики [док. див.: 114; 188; 190; 192; 194]. Не вдаючись до аналізу широкого спектра наукових поглядів щодо сутності тактичної операції, ми підтримуємо позицію В. Шевчука, який відзначає, що «тактична операція – це криміналістичний комплекс організаційно-тактичної спрямованості, який є системою процесуальних та непроцесуальних дій та заходів, зумовлених слідчою (судовою) ситуацією і спрямованих на вирішення окремого тактичного завдання під час досудового розслідування та судового провадження. Суттєвими ознаками тактичної операції є: 1) системність взаємопов'язаних гласних та негласних слідчих (розшукових) дій, організаційно-технічних та інших дій (заходів) алгоритмічного характеру; 2)

обумовленість цієї системи дій слідчою та судовою ситуацією на певному етапі кримінального провадження; 3) спланованість тактичної операції, тобто дії та заходи такої операції проводяться за єдиним планом; 4) керівна (управлінська) роль слідчого, прокурора (за винятком оперативно-тактичних операцій, де керівником може бути посадова особа оперативного підрозділу), а в судовому провадженні – судді; 5) спрямованість дій та заходів на вирішення окремого тактичного (проміжного) завдання у досудовому розслідуванні та судовому провадженні» [193]. Продовжуючи, необхідно звернути увагу й на класифікацію тактичних операцій. Так, ми підтримуємо позицію щодо класифікації тактичних операцій за їх внутрішньою структурою. Беручи до уваги зазначену класифікаційну підставу, В. Шепітько, виокремлює тактичні операції, до структури яких входять: 1) дві та більше однотипні слідчі дії («груповий» обшук); 2) комплекс різнопланових слідчих дій; 3) комплекс слідчих і оперативно-розшукових дій; 4) комплекс слідчих дій та заходів організаційного характеру; 5) система оперативно-розшукових заходів (оперативно-тактична операція); 6) комплекс оперативно-розшукових та організаційних заходів [195].

Водночас необхідно зауважити, що, незважаючи на наявність комплексних монографічних досліджень щодо питань виявлення та розслідування злочинів у сфері оподаткування, питання проведення тактичних операцій за цими напрямками залишається недостатньо дослідженим. Зважаючи на викладене, на нашу думку, важливим є виокремлення та характеристика тактичних операцій, які можуть проводитись під час розслідування злочинів у сфері оподаткування, а також виокремити форми та напрями застосування методів розвідувальної аналітики для їх організації та проведення. Доцільно також наголосити, що система тактичних операцій, які проводяться, перебувають у прямій залежності від типової слідчої ситуації, що склалась на відповідному етапі розслідування.

Опрацювання матеріалів практики свідчить, що під час розслідування злочинів у сфері оподаткування може використовуватися широкий спектр

тактичних операцій, який залежить від: *по-перше*, типової слідчої ситуації, яка склалась на відповідному етапі розслідування; *по-друге*, механізму злочинної діяльності, який був використаний для реалізації злочинного задуму; *по-третє*, кількості та характеристики суб'єктів, які були задіяні у злочинній діяльності; *по-четверте*, територіальних меж та інших елементів обстановки вчинення кримінального правопорушення. Закономірно, що межі підрозділу не дозволяють детально проаналізувати усі з можливих тактичних операцій, що зумовлює необхідність виокремлення та характеристики найбільш типових серед них.

Так, насамперед необхідно виокремити та охарактеризувати тактичну операцію «*Встановлення технології злочинної діяльності*». Необхідно відзначити, що передумовою для проведення такої тактичної операції є високий рівень невизначеності суб'єкта досудового розслідування щодо сутності відповідної кримінально-релевантної події та необхідності отримання структурованої додаткової інформації для подальшої ефективної організації розслідування. Зазначимо, що необхідність проведення такої тактичної операції, як правило, виникає у ситуаціях початку досудового розслідування за інформацією, яка сформована під час розслідування іншого кримінального провадження, а також у результаті виявлення ознак кримінального правопорушення під час проведення передбачених законом контрольно-перевірочних заходів щодо відповідних платників податків.

Зважаючи на це, можна виокремити відповідну систему завдань, які мають вирішуватися за наслідками проведення такої тактичної операції, зокрема:

- визначення класифікаційної групи технології злочинної діяльності, яка була використана;
- конкретизація засобів, які необхідні для реалізації такої технології, зокрема створення суб'єктів господарської діяльності з ознаками фіктивності, тощо;

- приблизний перелік суб'єктів та їх типові характеристики, які необхідні для реалізації такої технології, зокрема необхідності залучення до її реалізації осіб, які володіють спеціальними знаннями, наділені різними формами владних повноваження, мають безпосередній доступ до документів, які використовуються у злочинній діяльності;

- визначення елементів інтелектуальної підтримки, зокрема кола осіб, які не приймають безпосередню участь у вчиненні злочину, але на етапі задуму формували відповідні стратегії та моделі здійснення злочинної діяльності з урахуванням недоліків та прогалин чинного законодавства та інших елементів інфраструктури забезпечення реалізації конкретного механізму злочинної діяльності.

Безумовно, що, з організаційно-тактичного боку, проведення такої операції доцільне на початковому етапі розслідування, оскільки її результати організаційно структурують та забезпечують подальшу ефективність проведення слідчих (розшукових) дій. Вище нами наведено певні класифікації тактичних операцій, зокрема за їх внутрішньою структурою і необхідно наголосити, що така тактична операція матиме багатокomпонентний характер та складну структуру.

Зважаючи на викладене, можна виокремити форми використання та основні завдання розвідувальної аналітики під час її планування та реалізації. Так, на етапі планування методологія розвідувальної аналітики використовується для:

- систематизації потенційних джерел, з яких може бути отримана необхідна інформація. З цією метою аналітик, який вирішує таке завдання, може діяти такими шляхами: *по-перше*, сформулювати ідеальну модель можливого механізму злочинної діяльності з використанням наявної у розпорядженні інформації та застосуванням логічних методів та іншого інструментарію аналітичної роботи; *по-друге*, екстраполювати дані щодо вивчених типових механізмів злочинної діяльності на ситуацію конкретного кримінального провадження. Ефективна реалізація цього завдання сприяє: а)

формуванню ефективної та оптимальної структури тактичної операції; б) визначенню алгоритму застосування її компонентів; в) конкретизації кола суб'єктів, які можуть бути залучені для її проведення. Практика вирішення цього завдання свідчить, що за його результатами, як правило, складаються схеми потоків та асоціативні матриці;

- надання допомоги слідчому щодо класифікації задач та цілей відповідної тактичної операції. Так, комплексний характер такої операції дозволяє вирішити як стратегічні, так і тактичні завдання розслідування, які мають різне пріоритетне значення, саме тому відповідний аналітичний продукт повинен містити моделі подальшого розвитку розслідування залежно від результатів тактичної операції;

- формування критеріїв оцінки ефективності реалізації кожного з елементів тактичної операції.

Водночас необхідно наголосити, що використання методики розвідувальної аналітики не закінчується на етапі планування відповідної тактичної операції, а може продовжуватись і на етапі її безпосередньої реалізації з метою: *по-перше*, проміжної аналітичної оцінки отриманих результатів; *по-друге*, коригування алгоритму реалізації компонентів тактичної операції залежно від проміжних результатів; *по-третє*, доцільності продовження тактичної операції з урахуванням можливих ризиків. Зважаючи на викладене, необхідно наголосити, що за необхідності застосування під час розслідування складних тактичних комплексів аналітик (група аналітиків) повинен закріплюватися за конкретним кримінальним провадженням одразу після внесення відомостей до ЄРДР з метою систематичного відслідковування процесу формування фактичних даних. Водночас звернімо увагу, що аналітик забезпечує консультативну функцію і його висновки мають рекомендаційний характер, а прийняття остаточних організаційно-тактичних рішень відноситься до компетенції суб'єкта досудового розслідування, оскільки аналітична робота безпосередньо слідчого є невід'ємною складовою ефективності досудового розслідування.

Не менш важливим є і використання методології розвідувальної аналітики після завершення відповідної тактичної операції, спрямованої на встановлення технології злочинної діяльності. У даному випадку аналітиком разом із слідчим вирішуються такі задачі: *по-перше*, оцінка рівня завдань, які ставились перед тактичною операцією; *по-друге*, якщо певні завдання не були вирішені, то з'ясування причин недосягнення окремих цілей тактичної операції; *по-третє*, оцінка отриманих результатів у контексті реалізації стратегії конкретного кримінального провадження; *по-четверте*, планування подальших заходів із урахуванням отриманих результатів.

З прикладної точки зору, така аналітична систематизація та оцінка результатів повинна мати форму аналітичного звіту, який подається суб'єкту досудового розслідування, та може бути в подальшому обговорений на координаційних чи оперативних нарадах.

Наступною тактичною операцією, яка може проводитись під час розслідування злочинів у сфері оподаткування та потребує детального аналізу на предмет можливості використання розвідувальної аналітики для її забезпечення, є *«Встановлення усіх учасників злочинної діяльності»*. Необхідно звернути увагу, що вказане завдання взагалі може бути віднесене до стратегічних завдань розслідування кримінального правопорушення у контексті визначення рольової участі кожного суб'єкта, форми вини та інших складових його злочинної діяльності, які мають значення для правильної кримінально-правової кваліфікації його дій. Вивчення матеріалів кримінальних проваджень щодо злочинів у сфері оподаткування свідчить, що значна частина таких кримінальних проваджень розпочинається за фактом вчинення кримінального правопорушення, на що нами зверталась увага вище. Зважаючи на викладене, необхідно відзначити, що проведення такої тактичної операції є ефективним способом вирішення відповідної системи завдань на початковому етапі розслідування. Необхідно звернути увагу, що така тактична операція не є новою для криміналістичної науки, а її внутрішні компоненти залежать від певних чинників, серед яких необхідно виокремити: а) кількісно-

якісні показники щодо технології злочинної діяльності та кримінально-релевантної події на момент початку кримінального провадження; б) результативність проведених невідкладних слідчих (розшукових) дій та інших тактичних операцій; в) наявність орієнтовної інформації щодо суб'єктів, які причетні до злочинної діяльності. Традиційно структурними компонентами такої тактичної операції виступала відповідна система слідчих (розшукових) дій, оперативно-розшукових заходів та інших процесуальних дій, на проведення яких уповноважений слідчий. З одного боку, такий підхід забезпечував результативність проведення таких тактичних операцій, а з іншого – призводив до потреби залучення значної кількості ресурсів на проведення пошукових заходів щодо встановлення осіб, які причетні до вчинення конкретного кримінального правопорушення. Розроблення та впровадження у практичну діяльність правоохоронних органів методології розвідувальної аналітики створило суттєві передумови для оптимізації вирішення завдань цієї тактичної операції шляхом: *по-перше*, конкретизації осіб, які потребують першочергового відпрацювання у межах кримінального провадження; *по-друге*, визначення рівня можливих залежностей між конкретними суб'єктами, які брали участь у реалізації відповідного механізму злочинної діяльності тощо.

Опрацьований досвід застосування методики розвідувальної аналітики під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування свідчить, що вибір та подальше використання конкретного аналітичного інструментарію для забезпечення вирішення завдань, які ставляться перед такою тактичною операцією, може відбуватися за різними моделями залежно від поставлених аналітику на підготовчому етапі задач і наявної вихідної інформації:

модель № 1. Базова вихідна умова – відсутність будь-якої інформації щодо осіб, причетних до злочинної діяльності, наявність розуміння моделі технології злочинної діяльності (78%) [п. 18 Додатка Б]. У даному випадку, діяльність аналітика спрямовується на формування типового профілю особи.

Необхідно наголосити, що останнім часом вченими все більше уваги приділяється використанню профайлінгу в попередженні та розслідуванні злочинної діяльності. Як відзначає Д. Соларьова, «профайлінг є засобом підвищення ефективності протидії злочинності. Його практичне застосування у превентивній діяльності сприятиме попередженню злочинних дій» [151]. Досліджуючи вказане питання О. Цільмак відзначає, що «криміналістичним профайлінгом варто вважати діяльність, яка ґрунтується на системі науково обґрунтованих методів і методик, необхідних для складання психолого криміналістичного портрета злочинця, а також психолого-віктимологічного портрета жертви злочину» [181].

Зважаючи на те, що злочини у сфері оподаткування вчиняються, як правило, із використанням багатоетапних технологій злочинної діяльності, то у разі реалізації такої моделі ключовим завданням аналітика є: а) визначення приблизної кількості осіб, які потрібні для реалізації такої злочинної технології; б) складання типових профілів таких осіб з метою конкретизації об'єктів пошукової роботи і ефективного визначення необхідного компонентного наповнення тактичної операції; в) виокремлення суб'єктів, які потребують першочергового та пріоритетного встановлення відповідно до складених профілів; г) класифікація суб'єктів відповідно до складених профілів за криміналістично значимими критеріями. Як слушно відзначають дослідники, ще одним видом аналітичного продукту, який найчастіше використовується, є досьє. Якісно складене досьє вважається найбільш потужним джерелом порівняння інформації про особу, стосовно якої проводиться збір інформації у кримінальних цілях. Персональне досьє, що складається з особистої інформації, є непсихологічною (за потреби психологічною) оперативною перевіркою, яка додатково може бути прокоментована спеціалістами (інтерпретація та прогнозування поведінки особи, оцінювання особи, окремі рекомендації, гіпотези). У досьє поряд із особистою інформацією аналізуються риси характеру, мотиви вчинків особи, її вразливість та чинники зовнішнього тиску на особу. Під час формування

досьє аналітик здійснює пошук персональної ідентифікаційної інформації – це будь-яка інформація або дані, з яких аналітик може ідентифікувати конкретну особу. Під час збору персональної інформації слід забезпечити захист прав громадян на дотримання стандартів конфіденційності. Персональні досьє використовуються як інструмент для проведення інструктажів, допитів (оптимальне регулювання допитів), для проведення оцінки потенціалу інформатора [169];

модель № 2. Базова вихідна умова – наявність достатньої інформації щодо сутності механізму злочинної діяльності та інформації щодо однієї особи, причетної до вчинення кримінального правопорушення у сфері оподаткування (55%) [п. 18 Додатка Б]. У даному випадку на вирішення аналітику має ставитись декілька задач, які характеризуються алгоритмізованим порядком виконання:

по-перше, складання профілю встановленої особи, яка причетна до вчинення кримінального правопорушення у сфері оподаткування. Закономірно, що у даному випадку суб'єкту досудового розслідування відома значна кількість установчих даних щодо такої особи. Саме тому, на нашу думку, діяльність аналітика має спрямовуватись на формування соціально-психологічного профілю особи та визначення її можливої мотивації участі у конкретних епізодах злочинної діяльності;

по-друге, на підставі складеного профілю особи, а також інших даних, які містяться у матеріалах кримінального провадження, формування типових профілів осіб, які могли бути причетними до злочинної діяльності. Наголосимо, що у даному випадку складання типових профілів виступає забезпечувальним інструментом для подальшого розроблення схеми чи матриці зв'язків, оскільки звужує коло суб'єктів, які потребують пріоритетної уваги з боку правоохоронних органів;

по-третє, формування для слідчого відповідної системи рекомендацій щодо оптимальних тактико-психологічних прийомів роботи зі встановленим

суб'єктом з метою отримання від нього інформації щодо можливих інших співучасників злочинної діяльності та їх ролі у відповідних епізодах.

Безумовно, що слідчому для забезпечення ефективності досудового розслідування, поряд із використанням допомоги аналітика, необхідно використовувати наявні у його розпорядженні процесуальні інструменти щодо встановлення всіх суб'єктів, причетних до злочинної діяльності, адже методологія розвідувальної аналітики у даному випадку має забезпечувальний характер. В окремих слідчих ситуаціях початкового етапу розслідування швидке встановлення всіх учасників злочинної діяльності має ключове значення для їх подальшого притягнення до кримінальної відповідальності, збереження фактичних даних, які можуть бути використані як докази у кримінальному провадженні, а також забезпечення своєчасного та повного відшкодування шкоди завданої кримінальним правопорушенням;

модель № 3. Базова вихідна умова – наявність достатньої інформації щодо сутності технології злочинної діяльності та інформації щодо усіх осіб, причетних до вчинення конкретного епізоду кримінального правопорушення у сфері оподаткування (71%) [п. 18 Додатка Б]. Така модель може бути використана в окремих випадках, зокрема, коли у слідчого, який здійснює досудове розслідування щодо одиничного злочину у сфері оподаткування, є достатні підстави вважати, що група встановлених осіб може бути причетною до інших протиправних дій у сфері оподаткування.

У даному випадку аналітична діяльність може спрямовуватися за двома напрямками:

по-перше, оцінка можливості причетності встановленої групи осіб до вчинення інших кримінальних правопорушень, щодо яких розпочато досудове розслідування за фактами вчинення злочинів у сфері оподаткування. У даному випадку необхідно звернути увагу, що, аналізуючи профілі осіб на предмет їх можливої причетності до вчинення інших кримінальних правопорушень, аналітику необхідно оцінювати як можливість їх участі у такій протиправній діяльності як за попередньою змовою, так і можливість причетності до їх

вчинення кожної особи окремо. Так, у випадку участі у такій злочинній діяльності посадових осіб, аналітику слушно висувати гіпотезу щодо можливості участі такої особи у вчиненні інших кримінальних правопорушень із залученням невстановлених суб'єктів;

по-друге, можливість причетності встановлених осіб до вчинення інших кримінальних правопорушень, які залишились латентними. Так, здійснюючи таку оцінку, аналітику доцільно спрямовувати своє дослідження за такими напрямками:

а) аналіз можливості вчинення особами інших кримінальних правопорушень з метою формування підґрунтя для стійкої та дієвої реалізації застосованого механізму злочинної діяльності. Зокрема, опрацювання практики роботи правоохоронних органів свідчить, що для формування стійкої технології злочинної діяльності в окремих випадках особами вчиняється ряд одиничних злочинів, які у разі успішного досягнення злочинної мети у подальшому забезпечують її дієву реалізацію, зокрема: злочини, спрямовані на встановлення корупційних зв'язків із представниками органів державної влади та місцевого самоврядування; злочини у сфері службової діяльності; злочини, пов'язані зі створенням фіктивних суб'єктів господарської діяльності тощо;

б) аналіз можливості реалізації виявленої технології раніше, якщо вчинене кримінальне правопорушення не було виявлене.

Крім того, необхідно звернути увагу, що розслідування складних та багатоепізодних кримінальних проваджень у сфері оподаткування може стати підґрунтям і для вирішення стратегічних завдань протидії злочинності. Так, описані нами вище положення щодо складання досьє на осіб, які фігурують у межах конкретного кримінального провадження, дозволяє вирішувати окремі задачі оперативних підрозділів, зокрема накопичувати інформацію щодо осіб, які потенційно можуть стати кандидатами на залучення до конфіденційного співробітництва та за рахунок яких можливе формування стійких оперативних

позицій на об'єктах оперативної уваги за лінією протидії економічній злочинності.

Безумовно, що встановлення усіх учасників злочинної діяльності є важливим та одним із ключових завдань під час розслідування конкретного кримінального правопорушення. Водночас у складних та багатоепізодних кримінальних провадженнях не менш важливим є встановлення суб'єктно-структурної організації реалізації відповідної технології злочинної діяльності, що потребує самостійного комплексу заходів. Зважаючи на викладене, як самостійну тактичну операцію можна виокремити *«Встановлення структурно-функціонального забезпечення реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування»*. Необхідно звернути увагу, що традиційно в криміналістичній літературі мова йде про встановлення особливостей структурної побудови злочинних угруповань, що логічно та обґрунтовано для формування методик розслідування організованої злочинної діяльності загальнокримінальної спрямованості. Такий підхід об'єктивно зумовлюється існуючою та усталеною практикою протидії таким злочинам, оскільки злочинні угруповання такого типу традиційно є стійкими за своїм характером та мають ієрархічно вертикальну модель побудови. Тривалий час такий підхід використовувався й для характеристики організованих злочинних угруповань у сфері економіки. Водночас сучасна практика розслідування таких злочинів свідчить про необхідність його перегляду. Наведене насамперед зумовлено тим, що сучасні злочинні угруповання у сфері економіки доволі часто не мають ієрархічної структури у контексті авторитарної моделі управління угрупованням, а учасники групи обираються за критеріями: а) посадового становища, що зумовлює можливість зловживання впливом та наявністю систематичного доступу до інформації та документів, які сприяють реалізації технології злочинної діяльності; б) наявності в особи компетентності, знань та навичок, які необхідні для реалізації окремих структурних елементів злочинної технології у сфері оподаткування.

Зважаючи на викладе, можна підтримати позицію дослідників, які, виокремлюючи умовну середню ланку злочинних угруповань економічної спрямованості, до її структури включають:

- консультантів (радників), якими є особи, що добре обізнані про стан справ в економічній сфері, в якій реалізується злочинна діяльність угруповання. Іноді консультанти достеменно можуть і не знати, як і хто використовує їх спеціальні знання. Водночас такими консультантами можуть бути досвідчені юристи, які використовують свої знання та зв'язки зі співробітниками правоохоронних органів для отримання інформації, до якої немає легального доступу, та виконання інших завдань угруповання;

- учасників, які забезпечують безпеку угруповання, здійснюють розвідувальну та контррозвідувальну діяльність, протидію та компрометацію працівників правоохоронних органів, уживають заходів щодо звільнення членів угруповання від кримінальної відповідальності. До виконання таких функцій часто залучають працівників силових структур, які володіють основами оперативної та слідчої роботи, можуть кваліфіковано здійснювати візуальне спостереження, тощо;

- осіб, які безпосередньо не беруть участь у вчиненні злочинів угрупованням, однак сприяють його діяльності – корумповані представники правоохоронних органів, державного апарату, журналісти тощо [61].

Необхідно звернути увагу, що за своїм структурним наповненням вказана тактична операція в основному складається з використання методики розвідувальної аналітики та окремих негласних слідчих (розшукових) дій, оскільки встановлення рівня інтенсивності та сутності таких зв'язків за допомогою вербальних слідчих (розшукових) дій не завжди забезпечує належний інформаційний результат. Водночас наголосимо, що алгоритм реалізації елементів такої тактичної операції прямо корелює з підставами початку конкретного кримінального провадження та вихідною слідчою ситуацією, в якій заплановано її проведення. Опрацювання матеріалів практики дозволяє виокремити дві основні алгоритмічні моделі структури

відповідних заходів у межах такої тактичної операції, залежно від обсягу, змісту та рівня структурованості початкової інформації:

а) дані, систематизовані у спосіб, визначений законодавством для оперативно-розшукових проваджень, та передані слідчому без попереднього аналітичного опрацювання;

б) дані, систематизовані та аналітично опрацьовані, за результатами чого сформовано відповідні аналітичні продукти.

За таких умов алгоритм дій у межах тактичної операції матиме таку структурну послідовність: систематизація наявної інформації – формування аналітичного завдання – передача даних аналітику – формування аналітичного продукту – передача аналітичного продукту замовнику.

Зауважимо, що у випадку проведення попередньої аналітичної роботи, слідчий може сформулювати відповідне аналітичне завдання для уточнення окремих інформаційних блоків.

Перед початком кримінального провадження оперативно-розшукові та інші заходи не проводились. У такій тактичній ситуації методологія розвідувальної аналітики використовується за двома основними напрямками:

- формування ймовірної моделі зв'язків між учасниками конкретного механізму злочинної діяльності та визначення рекомендованої системи заходів, які можуть забезпечити його перевірку;

- аналітичне опрацювання інформації, яка отримана за результатами проведення рекомендованих та інших заходів та формування відповідного аналітичного продукту (продуктів), які використовуються для визначення подальшої стратегії розслідування та планування інших заходів, які не пов'язані з розслідуванням конкретного кримінального провадження, але спрямовані на протидію злочинній діяльності у сфері оподаткування.

Фактично, у випадку початку кримінального провадження за матеріалами оперативно-розшукової діяльності та наявності попередніх аналітичних продуктів щодо структурно-функціонального забезпечення реалізації злочинної технології, слідчий знаходиться у більш сприятливій ситуації у

контексті визначення подальшої стратегії розслідування, а також планування проведення окремих слідчих (розшукових) дій.

Аналітичне опрацювання матеріалів практики свідчить, що за результатами такого аналізу у межах тактичної операції вирішується доволі широкий спектр організаційно-тактичних завдань, зокрема:

по-перше, формування у слідчого ідеальної моделі щодо ролі кожної особи у забезпеченні реалізації відповідної технології злочинної діяльності. Більше того, така модель може бути сформована у вигляді аналітичної схеми із розміщенням суб'єктів за відповідними класифікаційними групами. На нашу думку, у результаті цього в структурі такої класифікації можна виокремити декілька груп:

а) суб'єкти, які усвідомлено та ситуативно забезпечували реалізацію технології злочинної діяльності. Основними ознаками таких суб'єктів є: відсутність у них даних щодо сутності усієї технології злочинної діяльності; усвідомлення, що вчинені ними дії можуть бути структурним елементом технології злочинної діяльності; наявність зв'язку різного типу інтенсивності з однією особою, яка бере участь у вчиненні злочину у сфері оподаткування. Вивчення матеріалів практики свідчить, що діяльність таких осіб, як правило, полягає у вчиненні таких дій:

- надання власних документів та безпосередня участь у реєстрації суб'єктів господарської діяльності з ознаками фіктивності, які виступають структурним елементом реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування;

- надання офісних приміщень із відповідними юридичними адресами для реєстрації суб'єктів господарської діяльності з ознаками фіктивності;

- отримання та розголошення службової та іншої конфіденційної інформації, яка сприяє ефективній реалізації технології злочинної діяльності;

- невчинення передбачених законодавством дій, які сприяють реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування.

б) суб'єкти, які несвідомо та ситуативно забезпечили реалізацію технології злочинної діяльності. Основними характеристиками таких суб'єктів є: відсутність стійкого зв'язку з іншими учасниками реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування; відсутність усвідомлення, що вчинені такими особами дії можуть бути використані для формування та подальшої реалізації відповідної технології злочинної діяльності. Зважаючи на опрацьовані матеріали практики, можна виокремити такі форми діяльності цієї категорії осіб:

- надання аналітично-консалтингових послуг, які спрямовані на виявлення законодавчих прогалин та інших недоліків системи адміністрування податків, які можуть бути враховані та використані суб'єктами для реалізації технології злочинної діяльності. Необхідно наголосити, що у діях таких осіб відсутній склад будь-якого кримінального чи адміністративного правопорушення, оскільки вони, як правило, формують аналітичні продукти на замовлення конкретних осіб, не володіючи даними щодо напрямів їх подальшого використання;

- несвідоме розголошення інформації конфіденційного чи службового характеру, яка може бути використана для вчинення злочину у сфері оподаткування;

- участь у заснуванні окремих суб'єктів господарської діяльності з наявністю внутрішнього переконання, що вказані суб'єкти реально здійснюватимуть господарську діяльність. Водночас слушно відзначити, що через певний хронологічний період часу особа усвідомлює, що бере участь у реалізації технології злочинної діяльності, оскільки усвідомлено формує та підписує документацію щодо неіснуючих (фіктивних) господарських операцій;

в) суб'єкти, які усвідомлено брали участь у реалізації окремих елементів технології злочинної діяльності, ознаками яких є: наявність спеціальних знань або посадового становища, яке створює передумови для зловживання впливом та можливістю його використання у протиправній діяльності; обізнаність

лише щодо окремих елементів технології злочинної діяльності, в якій особа безпосередньо брала участь; наявність різного типу зв'язків з іншими учасниками технології злочинної діяльності; отримання винагороди за конкретні вчинені дії, які сприяли реалізації злочинної технології, а не у розподілі кінцевого доходу, отриманого за результатами злочинної діяльності.

Важливість виокремлення таких осіб зумовлена тим, що: а) нестійкість зв'язків із усіма учасниками злочинного угруповання економічної спрямованості підвищує рівень вірогідності отримання правдивих показань без застосування складних тактичних приймів та проведення допитів у конфліктних ситуаціях, а також мінімізує вірогідність протидії досудовому розслідуванню з боку таких осіб; б) можливість причетності таких осіб до вчинення інших правопорушень у сфері оподаткування шляхом систематичного вчинення аналогічних дій.

З тактичного боку, формування аналітичного продукту з виокремленням таких осіб дозволяє слідчому насамперед правильно визначити послідовність проведення вербальних слідчих (розшукових) дій, зокрема допитів, що у подальшому надасть тактичну перевагу під час проведення допитів та постійних учасників реалізації технології злочинної діяльності.

г) суб'єкти, які усвідомлено брали участь у реалізації всіх елементів технології злочинної діяльності у сфері оподаткування. Аналіз матеріалів практики свідчить, що такі суб'єкти можуть бути умовно розподілені на певні групи, залежно від їх функціональної спрямованості під час реалізації технології злочинної діяльності:

- особи, які здійснювали інтелектуально-аналітичне забезпечення реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування. Функціональною спрямованістю таких осіб, як правило, є: *по-перше*, розроблення моделі злочинної діяльності та розрахунок ефективності її застосування; *по-друге*, оцінка ризиків та загроз, які можуть виникнути під час реалізації такої технології злочинної діяльності; *по-третє*, постійний

контроль за реалізацією технології злочинної діяльності та її коригування за необхідності;

- особи, які безпосередньо здійснювали реалізацію технології злочинної діяльності. Така реалізація може забезпечуватись: а) безпосереднім вчиненням окремих дій; б) встановленням зв'язків з іншими особами з метою залучення їх до реалізації технології злочинної діяльності та подальшого контролю за такими діями тощо;

- особи, які виступають організаторами реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування. Функціональна спрямованість таких осіб полягає у: а) структурно-функціональному забезпеченні реалізації такої злочинної технології; б) постійному контролі за діяльністю учасників злочинної технології та їхніми діями, забезпеченні їхньої безпеки шляхом використання різних форм зловживання впливом; розподілі прибутків, отриманих у результаті реалізації такої технології злочинної діяльності.

Як свідчить опрацювання матеріалів практики, за результатами використання методики розвідувальної аналітики формуються відповідні аналітичні продукти, зокрема: а) асоціативні матриці; б) матриці взаємозв'язків; в) аналітичні схеми телефонних зв'язків. Необхідно наголосити, що такі аналітичні продукти не просто повинні демонструвати відповідну систему пов'язаності між конкретними особами, а й відображати за допомогою відповідної системи аналітичних маркерів інтенсивність таких взаємозв'язків. Можна відзначити, що формування якісного аналітичного продукту за цим напрямом вирішує відповідну систему завдань: *по-перше*, сприяє правильній кримінально-правовій кваліфікації дій учасників у межах вчинення відповідної кримінально-релевантної події; *по-друге*, забезпечує виокремлення суб'єктів, які мають бути притягнуті до інших видів юридичної відповідальності; *по-третьє*, забезпечує виокремлення суб'єктів, які не можуть бути притягнуті до юридичної відповідальності через відсутність у їхніх діях складу будь-якого правопорушення, а повинні в подальшому перебувати у полі оперативного інтересу відповідних суб'єктів оперативно-розшукової

діяльності з метою недопущення їх участі у реалізації інших технологій злочинної діяльності, можливого встановлення конфіденційного співробітництва із такими особами, здійснення щодо таких осіб заходів індивідуальної профілактики тощо; *по-четверте*, структурує технологію розслідування кримінального правопорушення у контексті планування проведення слідчих (розшукових) дій та формування системи послідовних та логічних фактичних даних для забезпечення доказування кожного епізоду кримінального правопорушення у сфері оподаткування, а також ролі кожного суб'єкта у його вчиненні; *по-п'яте*, забезпечує відображення окремих тенденцій розвитку злочинності у сфері оподаткування, зокрема щодо типових характеристик осіб, які залучаються до такої злочинної діяльності, основної та типової системи дій, які вчиняються з метою реалізації злочинного задуму, тощо.

Продовжуючи аналіз, у контексті розслідування злочинів у сфері оподаткування, на нашу думку, слушно виокремити тактичну операцію *«Встановлення елементів інфраструктури злочинної діяльності»*. На сьогодні КПК України не містить імперативної норми, яка зобов'язує слідчого під час здійснення досудового розслідування встановлювати та вживати заходів щодо виявлення та усунення причин та умов, які сприяли вчиненню кримінального правопорушення. Водночас впровадження у практику роботи правоохоронних органів інтегрованої системи оцінки ризиків вимагає погляду на кожне багатоепізодне кримінальне правопорушення, особливо у разі його вчинення з використанням раніше невідомої технології злочинної діяльності крізь призму протидії злочинності як системі з метою руйнування складників, що забезпечують її функціонування, самовідтворення та адаптивність. Вважаємо, що у контексті наведеного проведення такої тактичної операції під час розслідування злочинів у сфері оподаткування є обов'язковим. Виходячи із традиційного розуміння концепту інфраструктури злочинності як відповідної сукупності елементів, що не є кримінально караними, безумовно проведення такої тактичної операції у практичній площині не є пріоритетним

завданням суб'єкта досудового розслідування, а її основними компонентами буде система методів розвідувальної аналітики, спрямована на вирішення таких задач:

- встановлення інфраструктурних елементів конкретної технології злочинної діяльності, які мають значення для розслідування конкретного кримінального провадження (76%) [п. 19 Додатка Б], зокрема: а) визначення загальної стратегії розслідування; б) формування відповідного алгоритму проведення слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій; в) визначення форм та напрямів використання спеціальних знань під час досудового розслідування. Більше того, сформувавши чітке розуміння усієї системи злочинної діяльності, зокрема й щодо забезпечувальних елементів, у слідчого формується інформаційне поле для власної аналітичної роботи під час прийняття відповідних тактичних рішень у ході розслідування та використання відповідних тактичних прийомів, зокрема правильної оцінки інтелектуально-психологічного рівня окремих фігурантів кримінального провадження, що й було сформовано у відповідну інфраструктуру злочинної діяльності. Так, практика розслідування злочинів цієї категорії свідчить, що одним із таких інфраструктурних елементів є корупційні та неформальні зв'язки особи, які використані для забезпечення протиправної поведінки. Як правило, суб'єкти протиправної діяльності, збудувавши такий інфраструктурний елемент, розглядають його як своєрідний «актив», який може бути використаний у певних сферах і під час реалізації соціальних практик і, як наслідок, підвищують цінність особи у структурі злочинного угруповання, що призводить до ретельного приховування таких контактів та можливості їх використання іншими учасниками злочинного угруповання. Можна солідаризуватись із позицією А. Федчака, який відзначає, що «в аналітичному звіті кримінальний аналітик дає рекомендації, а також показує приховані зв'язки, формує напрями дій для оперативного працівника, відзначає факти, що опосередковано підтверджують або спростовують ознаки кримінального правопорушення. Крім того, це дає можливість уникати

перевантаження ОРС чи кримінального провадження інформацією, що не має до справи ніякого відношення, систематизувати дані, що отримуються під час проведення оперативно-розшукових заходів, СРД, НС(Р)Д, визначити можливі джерела та напрями отримання доказової інформації» [169];

- встановлення системи інфраструктури конкретної злочинної діяльності та формування аналітичного звіту для управлінської ланки правоохоронного органу (56%) [п. 19 Додатка Б] з відображенням таких структурних елементів: а) характеристики конкретних складових інфраструктури злочинної діяльності; б) виокремлення механізмів формування таких інфраструктурних елементів із акцентуванням уваги на правових, соціальних та інституційних механізмах, які прямо чи опосередковано спряли її формуванню; в) характеристики форм використання кожного структурного елемента для забезпечення реалізації конкретної технології злочинної діяльності; г) розроблення модельних рекомендацій щодо нейтралізації функціонування таких інфраструктурних елементів. Загалом вирішення такої аналітичної задачі не лише допомагає оптимізувати досудове розслідування конкретного кримінального провадження, а й формує відповідний інформаційний масив аналітичних даних, які у разі накопичення та систематизації можуть бути використані для формування загальнодержавних рішень, спрямованих на нейтралізацію окремих негативних тенденцій та фонових явищ, які супроводжують злочинність у сфері оподаткування;

- виокремлення легальних економічних інституцій та механізмів, які стали складовою частиною реалізації конкретної технології злочинної діяльності (72%) [п. 19 Додатка Б]. Необхідно зауважити, що вирішення такого завдання за допомогою методології розвідувальної аналітики спрямоване на вирішення двох блоків завдань:

по-перше, стратегічних: а) вивчення причин і умов, які сприяють та роблять можливим використання легальних економічних інститутів та механізмів для вчинення злочинів; б) типологізація легальних економічних інституцій, які використовуються під час вчинення злочинів економічної

спрямованості. Важливість такої типологізації полягає у тому, що забезпечує можливість оперативним підрозділам належним чином виокремити пріоритетні об'єкти оперативної уваги та економічні структури, які потребують посиленого режиму оперативного обслуговування та формування гранично стійких оперативних позицій; в) формування комплексних аналітичних продуктів для суб'єктів законодавчої ініціативи з метою усунення причин та умов, які сприяють використанню таких інституцій та механізмів у протиправній діяльності;

по-друге, тактичних: а) виокремлення ідеальних джерел інформації, які можуть бути допитані для встановлення фактичних даних та формування доказової бази; б) визначення кола об'єктів для проведення окремих слідчих (розшукових) дій, зокрема тимчасового доступу до речей та документів, обшуків тощо.

Безумовно, що під час розслідування злочинів цієї категорії проводиться й значна кількість традиційних тактичних операцій, які ґрунтовно досліджені у межах криміналістики під час розроблення відповідних методик розслідування злочинів у сфері оподаткування та можуть супроводжуватись використанням методології розвідувальної аналітики з метою оптимізації їх кінцевого результату.

3.2. Напрями вдосконалення використання методики розвідувальної аналітики для забезпечення проведення окремих слідчих (розшукових) дій

Незважаючи на перманентний розвиток правоохоронної науки та практики, постійний пошук та впровадження інноваційних інструментів боротьби зі злочинністю, під час досудового розслідування основним інструментом доказування залишається визначена у КПК України система слідчих (розшукових) дій. Після набрання чинності новим кримінальним

процесуальним законодавством вченими-процесуалістами та криміналістами присвячено значну кількість наукових робіт щодо визначення сутності, класифікації та системи слідчих (розшукових) дій. Зважаючи на це, вважаємо можливим залишити поза увагою у межах нашого дослідження загальні положення щодо проведення слідчих (розшукових) дій, а акцентувати увагу на тих, які є найбільш типовими під час розслідування злочинів у сфері оподаткування та можуть забезпечуватись за допомогою використання методики розвідувальної аналітики.

Аналіз практики розслідування злочинів у сфері оподаткування свідчить про безумовні залежності між системою слідчих дій, які проводяться на початковому та подальшому етапах розслідування, із відповідними слідчими ситуаціями, які склались та системою обставин, які підлягають встановленню та доказуванню у межах конкретного кримінального провадження. Принагідно наголосити, що особливість розслідування податкових злочинів полягає у тому, що основний інформаційний масив щодо фактичних даних, які використовуються у доказуванні, формується за результатами проведення документальних перевірок та подальшого використання спеціальних знань у формі призначення судових експертиз відповідної категорії. Саме тому аналіз наукових досліджень свідчить, що вченими приділяється недостатньо уваги вивченню власне організаційно-тактичних особливостей проведення слідчих (розшукових) дій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування.

Досліджуючи практичну складову діяльності суб'єктів досудового розслідування злочинів у сфері оподаткування, необхідно звернути увагу, що значна частина слідчих (розшукових) дій, які проводяться під час розслідування, за своєю функціональною спрямованістю мають пошуковий характер, особливо на початковому етапі досудового розслідування, наприклад обшук. Як відзначають дослідники, під час розслідування податкових злочинів у більшості випадків обшук проводиться з метою виявлення та вилучення предметів і цінностей, здобутих злочинним шляхом для забезпечення відшкодування збитків, завданих злочином, а також

документів, невитребуваних під час проведення перевірочних дій слідчого [110].

У процесі обшуку дії органів, які здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, повинні спрямовуватись на пошук різних документів, які відображають або підтверджують виконання фінансово-господарських операцій, предметів, за допомогою яких було вчинено або приховано злочин (печатки, штампи, бланки документів тощо). Під час обшуку необхідно вилучати записи, листи, робочі щоденники та інші документи, які пов'язані з кримінальним провадженням.

Плануючи обшук, потрібно враховувати таку його особливість, що документами неофіційного обліку є записи у зошитах, на аркушах паперу, у записних книжках, настільних календарях, у яких можуть бути відображені відомості про операції, що не відображені в офіційних бухгалтерських документах, зокрема, про реальний обсяг реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, про кількість товару, який фактично надійшов на склад, про фактичну чисельність працівників і фактичний розмір виплаченої їм заробітної плати, про фактично проведенні платником податкові витрати [4].

Закономірно, що тривала практика розслідування таких злочинів сформувала відповідні організаційно-тактичні моделі підготовки та проведення обшуків за провадженнями цієї категорії. Водночас слушно відзначити, що використання методики розвідувальної аналітики для оптимізації проведення вказаної слідчої (розшукової) дії заслуговує більш детального аналізу у межах нашого дослідження.

Крім того, слушно звернути увагу, що протягом тривалого часу важливим інструментом вирішення завдань, які пов'язані з підготовкою та безпосереднім проведенням обшуків, був негласний апарат, який забезпечував оперативні підрозділи необхідними даними для прийняття виважених організаційно-тактичних рішень та був сформований оперативними підрозділами у межах здійснення оперативного обслуговування відповідних об'єктів та ліній роботи

у сфері економіки. Водночас опрацювання матеріалів практики свідчить про зниження ефективності використання негласних працівників за цим напрямом роботи, зокрема й через складність формування позитивної мотивації щодо співпраці з працівниками правоохоронних органів. Зважаючи на це, аналітична робота з великими масивами інформації забезпечує можливість частково замінити використання інституту негласних працівників під час підготовки та проведення слідчих (розшукових) дій.

Розпочинаючи аналіз форм та напрямів використання методики розвідувальної аналітики під час проведення обшуку, насамперед необхідно звернути увагу на підготовку до його проведення під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. Так, аналізуючи практичну складову підготовки до обшуку, необхідно наголосити, що за провадженнями цієї категорії така слідча (розшукова) дія потребує ретельного планування та підготовки із акцентуванням уваги на таких основних компонентах:

по-перше, визначення конкретних об'єктів на виявлення та вилучення яких спрямовано обшук. Необхідно звернути увагу, що залежно від інформаційного масиву даних, зібраних у межах кримінального провадження, під час підготовки до проведення обшуку слідчий може: а) орієнтувати учасників обшуку на виявлення та вилучення конкретних об'єктів, які мають значення для доказування у межах конкретного кримінального провадження; б) типізувати для учасників обшуку відповідну систему об'єктів, які мають бути виявлені та вилучені у межах конкретного кримінального провадження, наприклад, наявність у матеріалах кримінального провадження офіційних документів, які були складені з метою забезпечення реалізації конкретної технології злочинної діяльності, вимагає від слідчого пріоритетної уваги на виявлені та вилучені відповідних чорнових записів та неофіційних документів, які можуть мати значення для доказування конкретних обставин у межах досудового розслідування. Значним чином вирішення такого завдання потребує проведення попередньої аналітичної роботи як безпосередньо слідчим, так і особами, які спеціально залучені для аналітичного

супроводження розслідування кримінального провадження. На даному етапі підготовки до проведення обшуку вирішуються такі аналітичні задачі:

а) формування типової моделі документального забезпечення реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування. Так, вище нами відзначалось, що одним із ключових завдань використання методології розвідувальної аналітики під час розслідування таких кримінальних проваджень є визначення безпосередньої моделі технології злочинної діяльності, яка була використана. Безумовно, що ефективне вирішення цього завдання на початковому етапі розслідування дозволяє сформулювати інше аналітичне завдання – встановлення моделі документального забезпечення реалізації технології злочинної діяльності. У даному випадку аналітична робота відповідного фахівця разом із слідчим під час підготовки до проведення обшуку передбачає такий комплексний алгоритм дій: оцінка потенційної моделі документального забезпечення реалізації конкретної технології злочинної діяльності – систематизація документів, які вже наявні у матеріалах кримінального провадження та використовувались для забезпечення реалізації конкретної технології злочинної діяльності – типологізація документів та інших матеріальних об'єктів, які відповідно до попередньо побудованої моделі мали використовуватись для реалізації відповідної технології злочинної діяльності – визначення приблизного переліку таких документів та інших матеріальних об'єктів, які відсутні у матеріалах кримінального провадження, проте можуть містити фактичні дані для забезпечення доказування реалізації суб'єктами конкретної технології злочинної діяльності. Принагідно наголосити, що, на нашу думку, залучення на даному етапі фахівця, який володіє навиками методики розвідувальної аналітики, є обов'язковим, оскільки, будуючи типову модель злочинної діяльності, аналітик використовував складну систему спеціальних знань та компетенцій і визначення ним типових об'єктів, на виявлення та вилучення яких спрямовується обшук, що значно підвищує ефективність проведення такої слідчої (розшукової) дії;

б) безпосереднє визначення типології об'єктів, на які спрямовується проведення обшуку. Як відзначають дослідники, залежно від способу вчинення злочину, об'єктами пошуку є:

- документи фінансово-господарської діяльності, бухгалтерської і податкової звітності, їх фрагменти, фотокопії (справжні та з ознаками підробки);
- бланки документів із реквізитами суб'єктів господарювання (відбитки печаток, штампів тощо);
- комп'ютерна техніка та електронні носії інформації;
- зразки бланків, штампів та печаток суб'єктів господарювання;
- гроші (готівка у національній та іноземній валюті), цінні папери;
- особисті речі (записні книжки, чернетки, щоденники тощо) [5, с. 230].

Наголосимо, що у даному випадку під час вирішення аналітичної задачі, аналітику не достатньо зорієнтувати слідчого щодо приблизного переліку об'єктів, а й визначити можливі форми їх існування у матеріальному світі, зважаючи на особливості технології злочинної діяльності та суб'єктів, які її використали, оскільки у подальшому це безпосередньо вплине на організаційно-тактичні особливості проведення обшуку, зокрема у випадках, якщо частина таких даних знаходиться у цифровій формі. Під час вирішення такого аналітичного завдання на стадії підготовки до проведення обшуку системно аналізуються такі елементи: а) технологія злочинної діяльності; б) досьє осіб, які брали участь у реалізації відповідної технології злочинної діяльності. Необхідно зазначити, що вивчення осіб, які брали участь у реалізації технології злочинної діяльності, насамперед має спрямовуватися на визначення системи їх компетенцій, що дозволяє аналітику висунути обґрунтовані гіпотези щодо:

- використання під час реалізації технології злочинної діяльності нетрадиційних форм обміну даними та документами, наприклад, використання нетрадиційних месенджерів, інтернет-платформ, які функціонують для спілкування у межах певних професійних спільнот,

платформ, які функціонують у мережі Інтернет, але не індексуються традиційними пошуковими системами. У даному випадку важливим є орієнтування суб'єктів обшуку та першочергове виявлення апаратних засобів, які могли використовуватись для вирішення такого завдання суб'єктами злочинної діяльності, а також додаткових суб'єктів, які повинні залучатися до проведення обшуку з метою забезпечення досягнення оптимального тактичного результату внаслідок його проведення. Більше того, наголосимо, що вилучення таких засобів за результатами проведення обшуку, в окремих випадках, дозволяє зрозуміти логіку розвитку моделі злочинної діяльності та роль кожного суб'єкта у її реалізації, зокрема виявити осіб, які системно здійснювали інтелектуальне супроводження реалізації відповідної технології злочинної діяльності;

- наявність навичок та компетенцій щодо використання нетрадиційних фінансових інструментів, зокрема електронних грошей та інших платіжних засобів, що також змінює пріоритетність типології об'єктів, на які спрямовано обшук та відповідну систему суб'єктів, які мають залучатися до його проведення;

по-друге, визначення пріоритетних об'єктів для проведення обшуку. Вище ми наголошували, що одним із ключових аналітичних продуктів, які формуються за результатами використання методики розвідувальної аналітики, є система зв'язків, зокрема й між юридичними та фізичними особами, які брали участь у реалізації відповідної технології злочинної діяльності. Формування такої схеми зв'язків на початковому етапі розслідування вирішує задачу щодо структурування елементів технології злочинної діяльності у сфері оподаткування та визначення суб'єктного складу, який було залучено до її реалізації із розподілом таких суб'єктів на основних та допоміжних, тобто таких, що забезпечували реалізацію лише окремих структурних елементів технології злочинної діяльності. Водночас використання такої схеми зв'язків під час підготовки до проведення обшуку вирішує відповідну систему організаційно-тактичних завдань, зокрема: а)

конкретизує місця для проведення обшуку у кореляційній залежності з відповідною системою пошукових об'єктів; б) забезпечує виокремлення об'єктів, які підлягають першочерговому обшуку під час розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування; в) забезпечує виокремлення об'єктів, які не розглядались слідчим як потенційні місця для проведення обшуку, оскільки є нетиповими для проведення вказаної слідчої (розшукової) дії; г) формує алгоритм послідовності проведення обшуків на відповідних об'єктах; г) забезпечує визначення доцільності одночасного проведення обшуків у різних місцях у межах відповідної тактичної операції.

Також необхідно зауважити, що методика розвідувальної аналітики може використовуватись і під час безпосереднього проведення обшуку у формі поточної аналітичної роботи відповідного спеціаліста на місці проведення обшуку. Наголосимо, що практика розслідування злочинів економічної спрямованості, зокрема й злочинів у сфері оподаткування, свідчить, що, з організаційного боку, як правило, забезпечується відповідна спеціалізація слідчих, яка посилилася після створення спеціалізованого суб'єкта виявлення та розслідування злочинної діяльності економічної спрямованості. Водночас функціональна спрямованість та система компетенцій слідчого не потребує наявності глибокої системи спеціальних знань щодо економічних процесів, господарських операцій та специфічних процедур їх документального забезпечення. Зважаючи на викладене, залучення аналітика для вирішення певної системи завдань є доцільним організаційно-тактичним рішенням слідчого, задля:

по-перше, поточної оцінки виявлених під час обшуку документів з метою: а) виокремлення для подальшого вилучення лише тих документів та даних, які мають пряме чи опосередковане відношення до реалізації конкретної технології злочинної діяльності; б) поточної оцінки прогнозованої раніше ефективності обшуку конкретного об'єкта, що була викладена у аналітичному звіті; в) забезпечення формування інформаційних передумов, які визначають

необхідність проведення паралельно з обшуком інших слідчих (розшукових) дій, зокрема допитів осіб, які присутні під час обшуку.

Необхідно зауважити, що вирішення таких задач за допомогою спеціаліста, який володіє методикою розвідувальної аналітики, має важливе значення, оскільки:

- практика роботи оперативних та слідчих підрозділів свідчить, що через відсутність достатнього обсягу спеціальних знань та компетенцій під час проведення обшуків вилучається уся документація відповідного суб'єкта господарської діяльності, що у подальшому унеможлиблює нормальне функціонування підприємства і трактується підприємцями та представниками громадянського суспільства як відповідна форма тиску на бізнес з боку правоохоронних органів;

- спостерігається допущення певних тактичних помилок під час проведення обшуків, зокрема особи, у приміщеннях яких проводиться обшук та які можуть бути причетними до злочинної діяльності, не допитуються працівниками правоохоронних органів на місці, що дозволяє у подальшому виробити останнім стратегію поведінки на допиті та здійснювати протидію розслідуванню через втрату фактору раптовості шляхом дачі неправдивих та або неповних показань;

по-друге, оцінка необхідності невідкладного проведення інших слідчих (розшукових) дій до завершення проведення обшуку, якщо виявленні матеріальні об'єкти та документи свідчать про можливість переміщення інших матеріальних об'єктів в інше місце, пересилання відповідних даних за допомогою апаратних засобів та програмного забезпечення із неможливістю їх вилучення з ЕОМ відправника тощо.

Не менш важливим, із прикладної точки зору, є й використання методики розвідувальної аналітики після проведення обшуку чи серії обшуків у межах конкретного кримінального провадження. З організаційного боку, використання розвідувальної аналітики у такій ситуації може здійснюватися за таким алгоритмом:

- систематизація групою аналітиків разом із слідчим вилучених документів та даних, представлених у іншій формі;

- порівняльний аналіз інформації, яка міститься у вилучених джерелах, із застосованою технологією злочинної діяльності у сфері оподаткування для визначення: а) оцінки точності раніше побудованої моделі злочинної діяльності; б) наявності фактичних даних щодо кожного етапу (структурного елемента) реалізованої технології злочинної діяльності у сфері оподаткування;

- перебудова раніше сформованої технології злочинної діяльності на підставі результатів, отриманих внаслідок проведення обшуку. Зокрема, така перебудова раніше існуючої моделі злочинної діяльності у сфері оподаткування супроводжується побудовою нових асоціативних матриць, схем зв'язків та дос'є на осіб, дані щодо яких стали відомими за результатами проведення обшуку.

Частково підсумовуючи щодо використання методики розвідувальної аналітики для забезпечення проведення обшуку, на нашу думку, можна виокремити такі її функції:

- *орієнтуюча* – у частині конкретизації та типологізації об'єктів, на які спрямовується проведення вказаної слідчої розшукової дії (74%) [п. 20 Додатка Б];

- *діагностична* – оцінка виявлених та вилучених даних, порівняно з іншими матеріалами, що наявні у межах конкретного кримінального провадження (68%) [п. 20 Додатка Б];

- *конкретизуюча* – уточнення структури можливої технології злочинної діяльності, яка була застосована (80%) [п. 20 Додатка Б];

- *прогностична* – оцінка та формування подальшої оптимальної стратегії розслідування (з урахуванням нових виявлених даних та можливої поведінки осіб, які причетні до такої злочинної діяльності) (75%) [п. 20 Додатка Б]. У контексті цієї функції слушно підтримати позицію Л. Аркуші, яка відзначає, що, як свідчить практика, після проведення серії основних обшуків злочинець, як правило, повертає передані ним на зберігання предмети і документи. У

даному випадку вагомий результат дає використання комбінації «первинний – повторний обшук» [5, с. 230].

Продовжуючи аналіз форм та напрямів використання методики розвідувальної аналітики, слушно детальніше зупинитись на можливостях її використання для організаційно-тактичного забезпечення проведення допитів осіб, які причетні до злочинної діяльності у сфері оподаткування. Аналіз наукових джерел свідчить, що організаційно-тактичні особливості допиту доволі ґрунтовно досліджені у межах криміналістики та кримінального процесуального права [док. див.: 17; 28; 96; 150; 182; 183], що дозволяє нам залишити поза детальною увагою загальні положення щодо проведення такої слідчої (розшукової) дії.

Водночас необхідно звернути увагу на окремі наукові підходи та позиції вчених щодо проведення допитів під час розслідування злочинів економічної спрямованості, зокрема й злочинів у сфері оподаткування. Як відзначають науковці, специфіка допиту в кримінальних провадженнях про податкові злочини, зокрема, пов'язані з ухиленням від сплати податків, значною мірою визначається, *по-перше*, тим, що механізм злочинної діяльності таких протиправних діянь здебільшого характеризується наявністю різних складів злочинів, що вимагає від слідчого комплексного підходу до організації допиту, формулювання постановочних питань з їх подальшим розв'язанням; *по-друге*, допитуваними передусім є особи, які мають спеціальну фінансово-економічну, юридичну, технічну освіту або професійну підготовку; *по-третьє*, під час допиту слідчому зазвичай доводиться сприймати специфічну термінологію (професійний сленг), за допомогою якої висловлюється більшість допитуваних; *по-четверте*, метою допитів на початковому етапі розслідування є з'ясування загальної схеми здійснення тієї або іншої операції, розшифрування численних документів податкового й бухгалтерського обліку, рахунків та окремих цифрових записів [53]. Інші вчені відзначають, що саме скудність матеріальних слідів указаних злочинів змушує слідчих ретельно фіксувати

ідеальні сліди, які містяться в пам'яті осіб, переважно потерпілого та підозрюваного. Через це перед слідчим стоїть важливе та водночас складне завдання – провести допити на високому рівні, щоб отримати правдиві свідчення з боку обох сторін кримінального провадження, які переслідують кардинально відмінні, прямо протилежні інтереси. Тому підготовка до допиту під час розслідування ухилень від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування має здійснюватися шляхом: ознайомлення з матеріалами кримінального провадження; збирання відомостей, що характеризують особу допитуваного; встановлення послідовності, в якій варто проводити допити; визначення предмета допиту; визначення часу, місця та учасників допиту; запрошення допитуваного та залучених осіб; організації техніко-криміналістичного забезпечення допиту; планування допиту, в рамках якого прогнозується ймовірна лінія поведінки учасників допиту та визначаються відповідні тактичні прийоми допиту, тощо [15].

Дослідження роботи практичних підрозділів дозволяє виокремити основні напрями використання методики розвідувальної аналітики під час проведення допитів, зокрема:

по-перше, вибір моделі допитів осіб у кримінальному провадженні щодо злочинів у сфері оподаткування. Так, як свідчить практика, допити у таких провадженнях здійснюються після проведення комплексів інших слідчих (розшукових) дій, інформація з яких створює для слідчого певну тактичну перевагу під час проведення допитів, зокрема надає можливість демонстрації під час допиту документів, які підтверджують участь конкретної особи у вчиненні кримінального правопорушення. Зважаючи на зазначене, наголосимо, що перед початком планування допитів слідчий та аналітики, які здійснюють супроводження розслідування кримінального правопорушення у сфері оподаткування, володіють достатніми даними щодо механізму кримінально-релевантної події.

У результаті спільної аналітичної роботи слідчого та аналітиків можуть використовуватись такі моделі побудови допитів у межах кримінального провадження:

а) *лінійна модель*, яка передбачає почерговий допит осіб відповідно до етапності реалізації технології злочинної діяльності. Фактично, шляхом застосування такої моделі допитів слідчий відтворює злочинну технологію. Доцільність використання такої моделі допиту може зумовлюватись наявними прогалинами щодо чіткого розуміння використання технології злочинної діяльності, а також її функціонального забезпечення. У даному випадку використання такої моделі допитів забезпечує поетапне отримання інформації щодо кожного структурного елемента технології та нових даних для аналітичної роботи щодо розуміння її змісту. Водночас використання такої моделі має й суттєві тактичні недоліки, оскільки призводить до передчасної поінформованості ключових фігурантів кримінального провадження щодо обраної стратегії розслідування та надає можливість ретельно готуватись до допитів;

б) *матрична модель*, яка передбачає формування матричної схеми допитів учасників злочинної діяльності у сфері оподаткування за відповідними критеріями з використанням аналітичного інструментарію. Відповідна матрична модель може будуватися за такими критеріями: *по-перше*, роллю суб'єкта у реалізації технології злочинної діяльності; *по-друге*, інтенсивністю та стійкістю зв'язків між учасниками злочинної діяльності; *по-третє*, оцінкою вірогідності встановлення психологічного контакту із допитуваними.

Під час використання такої моделі допитів ключове значення мають аналітичні продукти, сформовані під час досудового розслідування: матриці взаємозв'язків та досьє учасників кримінального провадження. Саме на основі таких матеріалів слідчий може отримувати аналітичне обґрунтування доцільності застосування тієї чи іншої моделі серії допитів. Безумовно, що обрана модель не є імперативним показником проведенням відповідної серії

допитів, зокрема, наприклад, після допиту осіб, з якими найлегше встановити психологічний контакт, слідчий, опрацювавши спільно з аналітиком відповідні матеріали, може змінити типову модель і перебудувати серію допитів у матриці залежностей між особами, які причетні до вчинення кримінального правопорушення;

по-друге, конкретизація предмета допиту кожного учасника злочинної діяльності.

Як відзначалось нами вище, наявність у кримінальному провадженні відповідних аналітичних продуктів дозволяє слідчому сформулювати стійке уявлення щодо ролі кожної особи у реалізації технології злочинної діяльності. Зважаючи на викладене, необхідно зауважити, що аналітик як суб'єкт спеціальних знань та компетенцій може надати слідчому допомогу у визначенні відповідного переліку питань, які підлягають з'ясуванню під час допиту конкретного суб'єкта. Як відзначають вчені, специфіка розслідування даної категорії злочинів проявляється у вивченні й аналізі нормативно-правових актів, що регламентують підстави, порядок нарахування та сплати податків, правила ведення бухгалтерського обліку і надання звітності й податкових декларацій, порядок призначення та проведення документальних перевірок і відповідних експертиз. Постійна зміна діючого законодавства у сфері оподаткування впливає на якість розслідування даної категорії злочинів. На зазначеній стадії підготовки до допиту потрібно підібрати та вивчити необхідну нормативну базу. За необхідності – зробити виписки та позначки для використання положень нормативно-правових актів у процесі допиту. В окремих випадках слідчому доцільно отримати консультації спеціаліста-бухгалтера щодо роз'яснення окремих положень податкового законодавства, змісту спеціальних термінів, що використовуються у даній сфері, змісту акту документальної перевірки, а також одержати допомогу в з'ясуванні обставин, які виступають предметом допиту, обранні необхідних для допиту документів і формулюванні запитань [51].

Крім того, після аналітичного опрацювання матеріалів такого допиту та порівняння його з іншими матеріалами кримінального провадження може бути сформована відповідна аналітична оцінка щодо необхідності проведення повторного допиту такої особи. Формуючи відповідні рекомендації для слідчого щодо предмета допиту суб'єкта, аналітик детально оцінює сформоване дос'є особи на предмет наявних у неї компетенцій, що може свідчити про конкретну роль у злочинній діяльності, а також наявність досвіду спілкування з працівниками правоохоронних органів для оцінки обізнаності особи щодо тактичних прийомів проведення слідчих (розшукових) дій, адже вивчення даних про особу дозволяє слідчому визначити особливості, яких набуває процес формування показань, припустити якою буде лінія поведінки на допиті та виробити потрібну тактику допиту та конкретизувати його предмет. Вчені звертають увагу, що аналіз та узагальнення матеріалів кримінальних проваджень щодо податкових злочинів свідчить про значні недоліки, які допускають слідчі під час проведення допитів. Основним упущенням є отримання показань, які не розкривають сутності та змісту злочинної діяльності, а лише у загальних рисах відображають проведену фінансово-господарську діяльність. У процесі допитів не використовуються первинні документи та бухгалтерські регістри. В окремих випадках під час допиту свідків чи підозрюваних слідчі не виходять за межі отриманої інформації в ході проведення перевірок матеріалів органами дізнання під час відбирання показань [51].

Зважаючи на викладене, можна відзначити, що під час підготовки до проведення допиту використання консультативної допомоги аналітика значно оптимізує процес подальшого отримання фактичних даних, які можуть бути доказами у кримінальному провадженні. Зважаючи на відсутність стійкої та напрацьованої практики залучення аналітиків для надання консультативної допомоги під час проведення допитів, зокрема конкретизації його предмета, на нашу думку, можна виокремити основні напрями аналітичної підтримки

слідчого під час підготовки до проведення допиту з метою конкретизації його предмета:

- вивчення спільно зі слідчим ролі особи у реалізації технології злочинної діяльності, що дозволяє сформулювати чітку систему запитань щодо: а) мотивів участі особи у вчиненні злочину у сфері оподаткування; б) конкретного алгоритму дій особи щодо реалізації відповідного структурного елемента технології злочинної діяльності; в) хронологічних показників та тривалості реалізації відповідного структурного елемента технології; г) прямого чи опосередкованого залучення до вчинення протиправних дій інших осіб, зокрема шляхом обману чи зловживання довірою; д) документального забезпечення реалізації вказаної технології злочинної діяльності тощо;

- вивчення спільно зі слідчим системи взаємозв'язків особи, зокрема з іншими учасниками злочинної діяльності, що дозволяє у межах допиту отримати дані щодо: а) інтенсивності таких зв'язків під час реалізації технології злочинної діяльності (у разі наявності додаткових даних з'ясування такої інформації може додатково підтверджувати чи спростовувати правдивість показань допитуваного); б) форму та час встановлення зв'язку з іншими учасниками злочинної діяльності у сфері оподаткування; в) стан інтенсивності підтримання зв'язків та комунікації під час здійснення досудового розслідування. З'ясування під час допиту таких питань дозволяє слідчому вирішити певні тактичні завдання, зокрема: а) визначити модель підбору та залучення організаторами технології злочинної діяльності інших осіб до вчинення протиправних дій; б) сформулювати певне уявлення щодо психологічної структури та компетенції організаторів злочинної технології, що може бути використаним під час проведення їх допитів та інших слідчих (розшукових) дій; в) визначитись із необхідністю проведення одночасного допиту двох та більше осіб; г) структурувати порядок проведення допитів, зокрема у випадку, коли встановлені особи, які причетні до злочинної діяльності.

по-третє, встановлення психологічного контакту з допитуваним. Основним аналітичним продуктом, який використовується для вирішення такого завдання, є досьє. Як відзначають вчені, якісно складене досьє вважається найбільш потужним джерелом для порівняння інформації про особу, стосовно якої проводиться збір інформації з кримінальних цілей. Персональне досьє, що складається з особистої інформації, є непсихологічною (за потреби психологічною) оперативною перевіркою, яка додатково може бути *прокоментована спеціалістами* (інтерпретація та прогнозування поведінки особи, оцінювання особи, окремі рекомендації, гіпотези). У досьє, поряд з особистою інформацією, аналізуються риси характеру, мотиви вчинків особи, її вразливість та чинники зовнішнього тиску на особу. Під час формування досьє аналітик здійснює пошук персональної ідентифікаційної інформації – це будь-яка інформація або дані, з яких аналітик може ідентифікувати конкретну особу. Під час збору персональної інформації слід забезпечити захист прав громадян та дотримання стандартів конфіденційності. Персональні досьє використовують як інструмент для проведення інструктажів, для організації допитів (оптимальне регулювання допитів), для проведення оцінки потенціалу інформатора тощо [169].

Необхідно звернути увагу й на те, що досьє, які формуються аналітиками під час досудового розслідування економічних злочинів, як правило, акцентують увагу на формулюванні та оцінці фінансового профілю особи, про що нами наголошувалося вище, а психологічні характеристики доволі часто залишаються поза увагою, оскільки у практичних працівників сформоване хибне уявлення щодо необхідності оцінки психологічних характеристик під час вивчення осіб, які вчиняють насильницькі злочини, зокрема й серійного характеру. Зважаючи на це, необхідно наголосити, що з метою оптимального проведення допитів окремим структурним елементом таких досьє має бути соціально-психологічна характеристика особи, яка може розроблятися за допомогою аналітиків-профайлерів. Наявність такого структурного елемента у досьє на особу під час підготовки до проведення допиту забезпечує

можливість слідчому обрати оптимальну модель встановлення психологічного контакту з допитуваним шляхом: а) оцінки його рис характеру, моделей поведінки у різних ситуаціях та мотивації прийняття особою тих чи інших рішень; б) обрання оптимально зручного моменту для проведення допиту конкретної особи, який дозволить встановити психологічний контакт (зокрема залежно від системи доказів, яка зібрана у межах кримінального провадження на момент початку підготовки до допиту конкретної особи); в) визначення місця проведення допиту, зокрема доцільності його проведення у приміщенні правоохоронного органу чи за місцем роботи допитуваної особи, а також можливості проведення такого допиту паралельно з проведенням інших слідчих (розшукових) дій тощо. Крім того, наявність психологічного профілю дозволяє слідчому обрати відповідну систему тактичних прийомів під час безпосереднього спілкування з особою у процесі проведення слідчої (розшукової) дії.

Необхідно зазначити, що, з тактичного боку, з метою встановлення психологічного контакту слідчий повинен провести первинне оцінювання особи, яке, на думку вчених, може бути розділене на два види: а) візуальне оцінювання, тобто оцінювання, що ґрунтується на сприйнятті зовнішніх ознак людини (зовнішній вигляд, одяг, вираз обличчя, жестикуляція, хода, голос, особливості мовлення); це оцінювання здійснюється, як правило, при безпосередньому спілкуванні або перед його початком; б) біографічне оцінювання, що ґрунтується на даних, які отримані внаслідок вивчення біографії; під час цього процесу вивчаються всі відомі про об'єкт характеристики, які можуть слугувати джерелом інформації про оцінюваного: дата народження, шкільна успішність, матеріальний стан тощо [165].

Більше того, це не просто тактичні прийоми, а система тактичних і психологічних прийомів, психологічних способів спілкування, взаємний вплив (прогнозований, випадковий) природних і набутих психічних якостей слідчого та інших учасників слідчої дії. Із цих позицій можна констатувати, що встановлення психологічного контакту є початковим етапом впливу, який

має розгортатися з волі слідчого в процесі проведення слідчої дії і розслідування в цілому для встановлення істини і виконання завдань кримінального судочинства [149]. Крім того, зважаючи на організований характер злочинів досліджуваної категорії, необхідно звернути увагу й на необхідність вивчення слідчим напередодні допиту матеріалів оперативно-розшукової справи в разі її наявності, оскільки, як зауважують учені, нерідко в розпорядженні слідчого є далеко не повні дані щодо обставин події. Основне завдання в цій ситуації полягає в тому, щоб визначити методи та шляхи отримання доказової інформації. У даному випадку слідчий повинен уміло використовувати можливості й дані, що отримані в результаті оперативно-розшукової діяльності.

Здійснивши наведені заходи, на нашу думку, слідчому доцільно сформулювати відповідне внутрішнє переконання щодо правильності обраної тактики, надавши відповіді на такі запитання:

1) які індивідуально-психологічні особливості має особа і яким чином індивідуальні властивості психічних процесів особи можуть вплинути на її поведінку під час проведення слідчих (розшукових) дій;

2) чи піддається особа психологічному впливу і які прояви в поведінці особи, що мають юридичне значення, можуть відбуватися внаслідок його застосування;

3) чи здатна особа з урахуванням рівня її розумового розвитку, індивідуально-психологічних особливостей і емоційного стану розуміти, що стосовно неї застосовується психологічний вплив і які поведінкові реакції у неї може спричинити таке усвідомлення;

4) чи може зашкодити особі застосування до неї методів психологічного впливу та відповідних тактичних прийомів;

5) які методи психологічного впливу та засновані на них тактичні прийоми ефективно застосовувати до особи для виконання конкретного завдання (подолання протидії процесу розслідування, отримання повної та

об'єктивної інформації про обставини справи, допомога у відтворенні забутого тощо);

б) які поведінкові реакції в особи може спричинити застосування щодо неї тактичних прийомів, заснованих на методах психологічного впливу [16];

Як зауважують дослідники, оскільки спілкування і взаємовідносини неможливі без психологічного впливу, то слід вважати беззаперечним, що криміналістична (слідча) тактика в теоретичних і практичних рекомендаціях має враховувати наявність такого впливу та працювати над розробленням ефективних прийомів і систем тактико-психологічного характеру [149]. На підставі аналізу наукових джерел учені за спрямуванням класифікують тактичні прийоми психологічного впливу на чотири групи:

- приховування намірів слідчого відносно мети впливу;
- створення в учасників досудового розслідування уявлення про майже повну поінформованість слідчого стосовно обставин учиненого злочину і наявність доказів, що викривають злочинця;
- створення в певного учасника досудового розслідування уявлення про те, що інші учасники надали правдиві свідчення.

Необхідно зауважити, що під час розслідування злочинів цієї категорії не менш важливим є й інформація, що отримана за результатами проведення окремих негласних слідчих розшукових дій. Опрацювання практики роботи оперативних та слідчих підрозділів свідчить, що значним чином встановлення структурно-функціонального забезпечення реалізації конкретної технології злочинної діяльності забезпечується шляхом опрацювання даних, отриманих за результатами слідчих дій, об'єктами дослідження яких є термінали та засоби стільникового зв'язку.

У даному випадку необхідно відзначити, що методологія розвідувальної аналітики більшою мірою застосовується не на стадії підготовки чи безпосереднього проведення таких негласних слідчих (розшукових) дій, а на стадії опрацювання фактичних даних, які отримані за результатами їх проведення у частині отримання інформації, яка має тактичне значення.

Вказане завдання вирішується за допомогою аналітичного опрацювання телефонних та інших форм комунікації між відповідними суб'єктами та формування узагальнених аналітичних продуктів, спрямованих на вирішення завдань досудового розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Висновки до третього розділу

Підсумовуючи розгляд питання використання розвідувальної аналітики для забезпечення застосування тактичних засобів розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, що було предметом наукового пошуку в третьому розділі дисертації, слід констатувати:

1. Під час розслідування злочинів у сфері оподаткування може використовуватися широкий спектр тактичних операцій, який залежить від: *по-перше*, типової слідчої ситуації, яка склалась на відповідному етапі розслідування; *по-друге*, технології злочинної діяльності, яка була використана для реалізації злочинного задуму; *по-третьє*, кількості та характеристики суб'єктів, які були задіяні у злочинній діяльності; *по-четверте*, територіальних меж та інших елементів обстановки вчинення кримінального правопорушення.

2. На етапі підготовки до проведення обшуку вирішуються такі аналітичні задачі: а) формування типової моделі документального забезпечення реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування; б) безпосереднє визначення типології об'єктів, на які спрямовується проведення обшуку.

Залучення аналітика для вирішення певної системи завдань є доцільним організаційно-тактичним рішенням слідчого під час проведення обшуку для: *по-перше*, поточної оцінки виявлених під час обшуку документів з метою: а) виокремлення для подальшого вилучення лише тих документів та даних, які мають пряме чи опосередковане відношення до реалізації конкретної

технології злочинної діяльності; б) поточної оцінки прогнозованої раніше ефективності обшуку конкретного об'єкта, яка була викладена у аналітичному звіті; в) забезпечення формування інформаційних передумов, які визначають необхідність проведення паралельно з обшуком інших слідчих (розшукових) дій, зокрема допитів осіб, які присутні під час обшуку; *по-друге*, оцінки необхідності невідкладного проведення інших слідчих (розшукових) дій до завершення проведення обшуку, якщо виявленні матеріальні об'єкти та документи свідчать про можливість переміщення інших матеріальних об'єктів в інше місце, пересилання відповідних даних за допомогою апаратних засобів та програмного забезпечення з неможливістю їх вилучення з ЕОМ відправника тощо.

Функціями розвідувальної аналітики під час проведення обшуку є: *орієнтуюча* – у частині конкретизації та типологізації об'єктів, на які спрямовується проведення вказаної слідчої розшукової дії (74%) [п. 20 Додатка Б]; *діагностична* – оцінка виявлених та вилучених даних, порівняно з іншими матеріалами, що наявні у межах конкретного кримінального провадження (68%) [п. 20 Додатка Б]; *конкретизуюча* – уточнення структури можливої технології злочинної діяльності, яка була застосована (80%) [п. 20 Додатка Б]; *прогностична* – оцінка та формування подальшої оптимальної стратегії розслідування (з урахуванням нових виявлених даних та можливої поведінки осіб, які причетні до такої злочинної діяльності) (75%) [п. 20 Додатка Б].

Основними напрямками використання методології розвідувальної аналітики під час проведення допитів є:

по-перше, вибір моделі допитів осіб у кримінальному провадженні щодо злочинів у сфері оподаткування, зокрема: а) *лінійна модель*, яка передбачає почерговий допит осіб відповідно до етапності реалізації технології злочинної діяльності; б) *матрична модель*, яка передбачає формування матричної схеми допитів учасників злочинної діяльності у сфері оподаткування за відповідними критеріями з використанням аналітичного інструментарію;

по-друге, конкретизація предмета допиту кожного учасника злочинної діяльності;

по-третє, встановлення психологічного контакту з допитуваним.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні здійснено теоретичне узагальнення, проведені емпіричні дослідження та запропоновано вирішення нового наукового завдання, суть якого полягає у всебічному дослідженні використання методики розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, і сформуванні теоретичні положення та практичні рекомендацій щодо використання її можливостей, які складають основи відповідної криміналістичної методики.

За результатами проведеного дослідження сформульовано такі **ВИСНОВКИ**:

1. Основними тенденціями трансформації злочинності як системи в умовах інформатизації є: *по-перше*, зміна структури та динаміки кримінальних правопорушень, вчинення яких супроводжується використанням інформаційних продуктів й засобів для їх обробки; *по-друге*, трансформація елементів інфраструктури кримінальної протиправності та формування технологічної мережі підтримки для вчинення злочинів; *по-третє*, інтелектуалізація осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення економічної спрямованості та формування нового стійкого класу злочинців, які відмежовані від традиційного кримінального середовища.

Аналітична розвідка - це процес формування знань, що передбачає планування та спрямування, збір, оцінку, зіставлення, аналіз, розповсюдження та повторне оцінювання інформації про підозрюваних, злочинців та/або організації та впливає на прийняття рішень у сфері протидії та запобігання злочинності.

Структурними елементами аналітичної розвідки є: *по-перше*, формування запиту, що включає орієнтування виконавця щодо: а) об'єкта аналітичного вивчення; б) складових об'єкта, які потребують пріоритетного та детального вивчення; в) меж вивчення об'єкта (хронологічних, територіальних тощо); г)

форми представлення інформації за результатами такого вивчення; *по-друге*, визначення системи інформаційних джерел, які будуть оброблятися під час виконання відповідного аналітичного запиту; *по-третє*, визначення кількості та спеціалізації суб'єктів, які будуть залучені до аналітичної роботи; *по-четверте*, формування інформаційного продукту та передача його замовнику.

Аналітичні запити класифіковано на: а) стратегічні (управлінські запити), що зорієнтовані на отримання аналітичного продукту з метою вирішення довготривалих та стратегічних завдань протидії злочинності; б) тактичні запити, що спрямовані на отримання інформаційно-аналітичного продукту щодо конкретного об'єкта оперативної уваги чи кримінального провадження.

Метою формування стратегічних запитів є забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки управлінських рішень щодо:

- стратегічного прогнозування тенденцій розвитку оперативної обстановки на окремих територіях чи за лініями роботи відповідного підрозділу, зокрема: а) можливих змін структури та динаміки злочинності, що зумовлено політичними чи соціально-економічними чинниками; б) посилення криміногенних процесів у відповідних сферах та регіонах, зокрема внаслідок прибуття на постійне проживання суб'єктів підвищеного злочинного впливу; в) виникнення нових моделей злочинної діяльності;

- структурно-функціональної організації та штатного забезпечення відповідних правоохоронних органів у перспективі їх розвитку та системи вирішуваних задач;

- виокремлення пріоритетних об'єктів для оперативного обслуговування та формування оперативних позицій;

- формування системи превентивних заходів, які спрямовано на недопущення розвитку негативних тенденцій злочинності на відповідній території чи за лінією роботи, зокрема превентивне агентурно-оперативне перекриття потенційно криміногенних об'єктів та територій.

2. Виокремлено два об'єкти аналітичного пізнання, які є відокремленими за своєю сутністю, але перебувають у тісних зв'язках між собою: *по-перше*,

злочинність у сфері оподаткування; *по-друге*, система кримінальних правопорушень (злочинна діяльність) у сфері оподаткування. Необхідність виокремлення таких об'єктів зумовлюється: а) різною методологією їх пізнання; б) особливими структурними елементами таких явищ, які підлягають пріоритетному науковому пізнанню; в) відмінністю аналітичних завдань, які вирішуються за результатами такого пізнання.

Злочинність у сфері оподаткування як об'єкт аналітичного дослідження – це система кримінальних практик, що спрямована проти встановленого державою порядку збирання та сплати податків, функціонування якої забезпечується власною інфраструктурою.

Ключовими показниками аналітичного дослідження злочинності як системи є: динаміка злочинності у сфері оподаткування; структура злочинності у сфері оподаткування.

Аналітичне дослідження динаміки злочинності у сфері оподаткування забезпечує підтримку прийняття стратегічних управлінських рішень щодо: *по-перше*, визначення ефективності кримінальної політики щодо протидії злочинності у сфері оподаткування (ефективності кримінального закону); *по-друге*, визначення ефективності роботи правоохоронних інституцій щодо протидії злочинності у сфері оподаткування; *по-третьє*, перегляду традиційних управлінських підходів щодо оцінки причин та умов злочинності у сфері оподаткування.

Аналітичне дослідження структури злочинності у сфері оподаткування під час прийняття управлінських рішень вирішує завдання щодо: *по-перше*, необхідності орієнтації відповідних підрозділів правоохоронних органів щодо посилення протидії за окремими напрямками роботи та акцентування пріоритетної уваги на виявленні та документуванні конкретних злочинів, які вчиняються у сфері оподаткування; *по-друге*, визначення кореляційних залежностей між окремими злочинами у сфері оподаткування та іншими кримінальними правопорушеннями у фінансово-економічній сфері, адже податкова злочинність є невід'ємною складовою більш складної системи –

фінансово-економічної злочинності; *по-третє*, визначення залежностей між окремими формами злочинності у сфері оподаткування та ефективністю роботи державних інституцій, зокрема суб'єктів адміністрування податків та інших органів, які уповноважені здійснювати контроль за фінансовою системою держави.

У контексті вирішення стратегічних завдань система кримінальних правопорушень (злочинна діяльність) у сфері оподаткування є об'єктом аналітичного дослідження з метою: *по-перше*, виявлення нових способів і технологій вчинення кримінальних правопорушень; *по-друге*, типізації елементів інфраструктури кримінальних правопорушень у сфері оподаткування з метою вжиття управлінських заходів, спрямованих на нейтралізацію їх впливу; *по-третє*, визначення відповідної системи правових, економічних, управлінських та інституційних моделей трансформацій, спрямованих на нейтралізацію функціонування окремих технологій кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та зменшення ризиків від їх функціонування та подальшої можливої трансформації.

На тактичному рівні застосування аналітичних досліджень спрямовується на вирішення таких типових задач: *по-перше*, складання профілю особи потенційного злочинця або групи осіб, які вчиняють злочини у сфері оподаткування; *по-друге*, здійснення аналітичної оцінки технології злочинної діяльності, що була використана для вчинення конкретного кримінального правопорушення.

3. У контексті функціональної спрямованості БЕБ України запропоновано такі визначення окремих функцій:

аналітична функція – це діяльність уповноважених суб'єктів зі збирання, обробки й аналізу інформації щодо процесів криміногенного характеру у сфері економіки держави та роботи економічних і правоохоронних інституцій;

інформаційна функція – це діяльність спеціально уповноважених суб'єктів щодо створення, збереження, обробки, передачі інформації у сфері протидії економічній злочинності.

Встановлено, що практична складова змісту кримінального аналізу правоохоронних органів є значно ширшою аніж законодавчо визначена та охоплює, зокрема: *по-перше*, визначення залежностей та рівня їх інтенсивності між елементами механізму кримінальних правопорушень (41%) [п. 6 Додатка Б]; *по-друге*, визначення особливостей та інтенсивності взаємодії та комунікації між особами, що причетні до вчинення кримінального правопорушення (100%) [п. 6 Додатка Б]; *по-третьє*, побудова ймовірної моделі технології злочинної діяльності на основі зібраних фактичних даних у межах оперативно-розшукової справи та кримінального провадження (78%) [п. 6 Додатка Б]; *по-четверте*, аналіз взаємозв'язків між елементами інфраструктури конкретної системи кримінальних правопорушень (70%) [п. 6 Додатка Б].

На основі аналізу нормативно-правових актів, які у той чи інший спосіб регулюють аналітичну діяльність у сфері боротьби зі злочинністю, можна зробити такі попередні висновки:

по-перше, на сьогодні нормативного закріплення потребує визначення аналітичної розвідки як самостійного структурного елемента оперативно-розшукової діяльності. Зважаючи на це, необхідно звернути увагу на такі аспекти: а) аналітична розвідка як відповідний інструмент роботи може використовуватись усіма суб'єктами оперативно-розшукової діяльності; б) окремими суб'єктами ОРД накопичено значний практичний досвід використання аналітичної розвідки під час реалізації своїх повноважень щодо боротьби зі злочинністю, зокрема у підрозділах Департаменту стратегічних розслідувань НП України; в) як комплексний напрям роботи аналітична розвідка у різних варіативних поєднаннях може включати відповідні комбінації оперативно-розшукових, оперативно-технічних та агентурно-оперативних заходів;

по-друге, потребує уточнення змістовно-структурна характеристика кримінального аналізу, що викладена у чинних нормативно-правових актах, зокрема на рівні відомчих нормативних документів;

по-третє, із здобуттям на напрацюванням практичного досвіду аналітичної розвідки нормативної конкретизації потребуватимуть положення щодо: а) типових завдань аналітичної розвідки; б) основних напрямів використання матеріалів, сформованих за результатами аналітичної розвідки; в) переліку заходів, які можуть комбінуватися у відповідні комплекси під час здійснення аналітичної розвідки.

Аналіз практики роботи правоохоронних органів свідчить, що під час формування аналітичних продуктів важливе значення має інформація щодо: *по-перше*, системи соціально-корисних зв'язків особи, яка вчиняє відповідні злочини у сфері оподаткування; *по-друге*, особливостей організації життя особи, що становить відповідний оперативний інтерес, що також передбачає здобуття та отримання особистих даних, які не містять кримінально-релевантної інформації, але є необхідними для здійснення належного оперативно-розшукового документування злочинної діяльності та подальшого досудового розслідування відповідного виду злочинної діяльності.

Під час розслідування злочинів у сфері оподаткування аналітичне опрацювання та систематизація такої інформації забезпечує: а) вибір оптимальних просторово-часових параметрів для проведення окремих оперативно-розшукових заходів, зокрема аудіо- та відеоконтролю особи; б) можливість встановлення постійного оперативного контролю за відповідною особою та колом її зв'язків.

4. Оцінка процесу протидії злочинності крізь призму системного підходу дозволила виокремити такі основні групи ризиків, які мають бути об'єктом управління у межах функціонування інтегрованої системи управління ризиками:

по-перше, інституційні ризики, які пов'язані зі збалансованим формуванням відповідної системи державних інституцій, які забезпечують протидію злочинності у сфері оподаткування (76%) [п. 12 Додатка Б]. Опрацювання вітчизняного досвіду свідчить, що структурними елементами інституційних ризиків у цій сфері є:

а) створення значної кількості суб'єктів із суміжними повноваженнями та компетенціями, що призводить до міжвідомчої конкуренції і формування обґрунтованих ризиків зниження ефективності їх діяльності;

б) апробація зарубіжного досвіду щодо окремих моделей організації таких інституцій без належного системного наукового опрацювання можливості їх роботи в межах усталених соціальних практик, сформованих українським суспільством;

в) відсутність чіткого розмежування функцій та компетенцій, що призводить до залишення окремих криміналізованих сфер у галузі оподаткування без належного оперативного контролю із одночасним надмірним посиленням оперативного контролю за іншими сферами;

по-друге, управлінські ризики, які пов'язані з відсутністю розроблених сучасних управлінських практик щодо керування та організації роботи окремих процесів та сфер протидії злочинності (70%) [п. 12 Додатка Б]. Управління ризиками, що пов'язані з використанням застарілих управлінських практик, перебуває у залежності із такими складниками:

а) моделлю кадрового забезпечення, оскільки кадрове забезпечення нових інституцій, які зорієнтовані на протидію податковій злочинності, здійснюється за рахунок працівників інших правоохоронних органів, зокрема й на управлінській ланці;

б) правовим регулюванням управлінської діяльності, для якого характерний імперативний метод, що звужує можливості вироблення інноваційних управлінських практик;

по-третьє, правові ризики, які пов'язані з неефективністю нормативно-правових актів, спрямованих на регулювання протидії злочинності у сфері оподаткування (72%) [п. 12 Додатка Б]:

а) розбалансованість та неузгодженість різних правових норм, що призводить до конкуренції норм права під час правозастосування і, як наслідок, знижує ефективність такої діяльності, на що неодноразово

зверталась увага у наукових джерелах та розроблялись відповідні моделі уникнення таких помилкових рішень;

б) прийняття нормативно-правових актів та окремих норм без проведення кримінологічної експертизи на предмет їх ефективності у протидії податковій злочинності та криміногенного потенціалу для розвитку нових форм та технологій злочинної діяльності у сфері оподаткування;

в) прийняття правових норм, які неможливо реалізувати у правозастосуванні через відсутність підзаконних нормативно-правових актів, які повинні забезпечити та є невід'ємною складовою правозастосування останніх;

г) надмірна зарегульованість окремих процесів і процедур у сфері оподаткування, що призводить до криміногенних ризиків, оскільки їх оцінка економічними агентами свідчить про оптимальність та рентабельність використання тіньових схем оподаткування;

по-четверте, соціально-економічні ризики, які пов'язані зі слабо контрольованими та непередбачуваними змінами соціальних процесів та економічної ситуації під впливом зовнішніх факторів, прогнозування розвитку та трансформації яких ускладнене, зокрема військовими діями (78%) [п. 12 Додатка Б].

Групами ризиків, які є об'єктом управління під час розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування, визначено: *по-перше*, ризики, пов'язані зі своєчасним початком кримінального провадження; *по-друге*, ризики, пов'язані з організацією досудового розслідування кримінального провадження, розпочатого за фактами злочинної діяльності у сфері оподаткування, зокрема: а) ризики, пов'язані з плануванням розслідування, адже належність ефективного планування розслідування складної злочинної діяльності є необхідною передумовою його належного завершення; б) ризики, пов'язані з кадровим забезпеченням розслідування злочинної діяльності; *по-третє*, тактичні ризики, пов'язані з проведенням окремих слідчих

(розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій чи певних їх тактичних комплексів.

5. Типовими слідчими ситуаціями початкового етапу розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є: *по-перше*, кримінальне провадження розпочато за результатами планових та позапланових перевірок суб'єктів господарської діяльності фіскальними органами (100%) [п. 13 Додатка Б]; *по-друге*, кримінальне провадження розпочато за матеріалами реалізованих оперативних розробок (76%) [п. 13 Додатка Б]; *по-третє*, кримінальне провадження розпочато внаслідок виділення матеріалів із поточного кримінального провадження щодо кримінальних правопорушень у сфері господарської чи службової діяльності (59%) [п. 13 Додатка Б]; *по-четверте*, кримінальне провадження розпочато за інформацією, оприлюдненою у засобах масової інформації (71%) [п. 13 Додатка Б].

У *першій слідчій ситуації* методика розвідувальної аналітики спрямовується на вирішення таких завдань: *по-перше*, забезпечення своєчасного виявлення недоліків та прогалин у документуванні злочинної діяльності під час оперативної розробки, особливо у тих випадках, коли для її методичного супроводження не було залучено слідчого; *по-друге*, конкретизація використаної злочинцями технології злочинної діяльності, що додатково вирішує такі задачі: а) систематизує обставини, які підлягають встановленню та доказуванню під час досудового розслідування; б) конкретизує коло осіб, які мають бути пріоритетними об'єктами уваги під час досудового розслідування, зважаючи на їх роль у структурі злочинної діяльності у сфері оподаткування; в) виокремлює потенційні інфраструктурні елементи, які забезпечували злочинну діяльність у сфері оподаткування, що дозволяє розпочати кримінальне переслідування інших суб'єктів за вчинення злочинів інших категорій, зокрема злочинів у сфері службової діяльності та корупційних злочинів; *по-третє*, забезпечує виявлення неочевидних зв'язків між окремими складовими технології злочинної діяльності та суб'єктами злочинної діяльності, які у ній задіяні; *по-четверте*, забезпечує формування

схем та матриць зв'язків між об'єктами, які становлять інтерес для успішної організації розслідування, відображаючи не лише наявність відповідних зв'язків, а й рівень їх інтенсивності, що дозволяє виокремити пріоритетні об'єкти документування шляхом проведення слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій.

У *другій слідчій ситуації* методика розвідувальної аналітики спрямовується на: *по-перше*, встановлення всіх елементів технології злочинної діяльності (79%) [п. 14 Додатка Б], що функціонально вирішується шляхом: а) опрацювання аналітиками матеріалів інших кримінальних проваджень та оперативно-розшукових справ для виявлення аналогічних злочинних схем та технологій; б) комплексного аналізу правових, інституційних та інших елементів, які у сукупності як система могли створити умови для формування та застосування конкретної технології злочинної діяльності; в) вивчення та аналізу попередньо сформованих теоретичних моделей злочинної діяльності, які розроблялись аналітиками у межах функціонування інтегрованої системи оцінки ризиків; *по-друге*, розроблення типової схеми суб'єктів, які могли бути задіяні у реалізації конкретної технології злочинної діяльності у сфері оподаткування, зважаючи на сутність останньої (59%) [п. 14 Додатка Б]; *по-третє*, визначення типового переліку інфраструктурних елементів, які, на думку аналітиків, на підставі проведеного комплексного аналізу, мають бути залучені для забезпечення відповідної злочинної діяльності (37%) [п. 14 Додатка Б]; *по-четверте*, розроблення типових моделей окремих елементів злочинної діяльності, наприклад, схем виведення та легалізації прибутків, отриманих за результатами злочинної діяльності, тощо (57%) [п. 14 Додатка Б].

Функціональна спрямованість розвідувальної аналітики у даній слідчій ситуації відрізняється залежно від хронологічного етапу розслідування та його результатів. Виокремлено такі функції розвідувальної аналітики: а) *інтегруюча* (79%) [п. 15 Додатка Б] (початковий етап розслідування) – об'єднання усієї наявної інформації щодо кримінально-релевантної події у

цілісну інформаційну систему; б) *координуюча* (63%) [п. 15 Додатка Б] (початковий етап розслідування) – забезпечення у сукупності з іншими наявними у розпорядженні слідчого даними формування стратегії розслідування кримінального правопорушення у сфері оподаткування; в) *діагностична* (66%) [п. 15 Додатка Б] (початковий етап розслідування) – аналітична інтеграція всіх наявних інформаційних масивів для найбільш точного визначення сутності та внутрішнього механізму кримінально-релевантної події; г) *коригуюча* (44%) [п. 15 Додатка Б] (подальший етап розслідування) – забезпечення своєчасного коригування раніше сформованої стратегії розслідування з урахуванням надходження нових даних та їх аналітичного опрацювання.

У *третьій слідчій ситуації* методика розвідувальної аналітики функціонально спрямовується на: *по-перше*, конкретизацію використаної технології злочинної діяльності шляхом доповнення наявних даних аналітичними інформаційними продуктами, зокрема й такими, які загалом сформовані за результатами використання інтегрованої системи оцінки ризиків та мають стратегічне значення для вирішення питань протидії злочинності; *по-друге*, побудови матриці зв'язків між окремими елементами технології злочинної діяльності з метою визначення інтенсивності їх взаємозв'язків та орієнтування слідчого на обставини злочинної діяльності, які підлягають першочерговому встановленню під час досудового розслідування; *по-третьє*, формування асоціативних матриць зв'язків між учасниками кримінального правопорушення та особами, причетними до його вчинення, тощо.

6. Блоками обставин, які підлягають встановленню під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, є:

- *обставини, що стосуються кримінально-релевантної події як процесу змістовної діяльності* (78%) [п. 16 Додатка Б]. У контексті цієї групи обставин обов'язковому встановленню підлягають: *по-перше*, використана технологія (модель) злочинної діяльності; *по-друге*, інтелектуальні, правові та

організаційні інструменти, які забезпечили можливість використання конкретної технології злочинної діяльності; *по-третє*, хронологічно-просторові характеристики події, які у сукупності утворюють обстановку вчинення кримінального правопорушення;

- *обставини, що стосуються особи злочинця (70%)* [п. 16 Додатка Б]. У контексті цієї групи обставин обов'язковому встановленню підлягає: *по-перше*, соціально-психологічна характеристика відповідного суб'єкта; *по-друге*, професійні навички і компетенції у відповідній сфері; *по-третє*, конкретна роль у структурі технології злочинної діяльності; *по-четверте*, форми та інтенсивність зв'язків кожного суб'єкта з іншими учасниками злочинної діяльності; *по-п'яте*, форми та інтенсивність зв'язків з особами, які не є учасниками злочинної діяльності, але мають значення для ефективного розслідування кримінального правопорушення;

- *обставини, які стосуються об'єкта злочинного посягання, зокрема відповідного різновиду суспільних відносин у сфері оподаткування (76%)* [п. 16 Додатка Б];

- *обставини щодо елементів інфраструктури злочинної діяльності у сфері оподаткування, щодо якої здійснюється розслідування (78%)* [п. 16 Додатка Б]. У контексті вказаного блоку обставин обов'язковому встановленню підлягають: *по-перше*, можливі неформальні та корупційні зв'язки осіб, які вчинили злочин, із представниками органів державної влади та місцевого самоврядування; *по-друге*, особи, які здійснювали інтелектуальну підтримку розроблення конкретної моделі злочинної діяльності, зокрема й з метою встановлення у їх діях ознак кримінального правопорушення.

Функціональною спрямованістю схеми подій є те, що вона є інструментом представлення значимості кожної події у технології злочинної діяльності і, як наслідок, надає аналітику можливість: *по-перше*, класифікувати відповідні події за критерієм їх відношення до конкретної стадії злочинної діяльності; *по-друге*, класифікувати вказані події за критерієм значимості та виокремити основні та факультативні. Водночас до

факультативних, на нашу думку, необхідно віднести ті, без яких технологія злочинної діяльності усе одно була б реалізована; *по-третє*, конкретизації подій, обставини щодо яких потребують обов'язкового встановлення і деталізації.

Застосування методу мозкового штурму може вирішити завдання щодо: *по-перше*, визначення обставин об'єктивної сторони кримінального правопорушення, зважаючи на його наявну модель, які підлягають встановленню для формування цілісного уявлення щодо структури злочинної діяльності (66%) [п. 17 Додатка Б]; *по-друге*, конкретизації системи обставин, які стосуються суб'єктів, причетних до злочинної діяльності (59%) [п. 17 Додатка Б]; *по-третє*, формування відповідної системи інструментів та алгоритмів їх застосування для встановлення конкретних обставин кримінального правопорушення (45%) [п. 17 Додатка Б].

7. Під час розслідування злочинів у сфері оподаткування може використовуватися широкий спектр тактичних операцій, який залежить від: *по-перше*, типової слідчої ситуації, яка склалась на відповідному етапі розслідування; *по-друге*, технології злочинної діяльності, яка була використана для реалізації злочинного задуму; *по-третє*, кількості та характеристики суб'єктів, які були задіяні у злочинній діяльності; *по-четверте*, територіальних меж та інших елементів обстановки вчинення кримінального правопорушення.

У межах тактичної операції «Встановлення технології злочинної діяльності» методика розвідувальної аналітики використовується: *по-перше*, під час її планування з метою: а) систематизації потенційних джерел, з яких може бути отримана необхідна інформація; б) надання допомоги слідчому щодо класифікації задач та цілей відповідної тактичної операції; в) формування критеріїв оцінки ефективності реалізації кожного з елементів тактичної операції; *по-друге*, безпосередньої реалізації з метою: а) проміжної аналітичної оцінки отриманих результатів; б) коригування алгоритму реалізації компонентів тактичної операції, залежно від проміжних результатів;

в) доцільності продовження тактичної операції з урахуванням можливих ризиків; *по-третьє*, на завершальному етапі з метою: а) оцінки рівня завдань, які ставились перед тактичною операцією; б) якщо певні завдання не були вирішені, то з'ясування причин недосягнення окремих цілей тактичної операції; в) оцінки отриманих результатів у контексті реалізації стратегії конкретного кримінального провадження; г) планування подальших заходів із урахуванням отриманих результатів.

У межах тактичної операції *«Встановлення усіх учасників злочинної діяльності»* використання методики розвідувальної аналітики перебуває у залежностях із базовими вихідними моделями, зокрема:

модель № 1. Базова вихідна умова – відсутність будь-якої інформації щодо осіб, причетних до злочинної діяльності, наявність розуміння моделі технології злочинної діяльності (78%) [п. 18 Додатка Б];

модель № 2. Базова вихідна умова – наявність достатньої інформації щодо сутності технології злочинної діяльності та інформації щодо однієї особи, причетної до вчинення кримінального правопорушення у сфері оподаткування (55%) [п. 18 Додатка Б];

модель № 3. Базова вихідна умова – наявність достатньої інформації щодо сутності технології злочинної діяльності та інформації щодо усіх осіб, причетних до вчинення конкретного епізоду кримінального правопорушення у сфері оподаткування (71%) [п. 18 Додатка Б].

У межах тактичної операції *«Встановлення структурно-функціонального забезпечення реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування»* методика розвідувальної аналітики забезпечує: формування у слідчого ідеальної моделі щодо ролі кожної особи у забезпеченні реалізації відповідної технології злочинної діяльності. У результаті цього у структурі такої класифікації можна виокремити декілька груп: а) суб'єкти, які усвідомлено та ситуативно забезпечували реалізацію технології злочинної діяльності; б) суб'єкти, які несвідомо та ситуативно забезпечили реалізацію технології злочинної діяльності; в) суб'єкти, які усвідомлено брали участь у

реалізації окремих елементів технології злочинної діяльності; г) суб'єкти, які усвідомлено брали участь у реалізації усіх елементів технології злочинної діяльності у сфері оподаткування.

У межах тактичної операції «Встановлення елементів інфраструктури злочинної діяльності» методика розвідувальної аналітики спрямовується на вирішення таких задач: *по-перше*, встановлення інфраструктурних елементів конкретної технології злочинної діяльності, які мають значення для розслідування конкретного кримінального провадження, зокрема: а) визначення загальної стратегії розслідування; б) формування відповідного алгоритму проведення слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій; в) визначення форм та напрямів використання спеціальних знань під час досудового розслідування; *по-друге*, встановлення системи інфраструктури конкретної злочинної діяльності та формування аналітичного звіту для управлінської ланки правоохоронного органу з відображенням таких структурних елементів: а) характеристика конкретних складових інфраструктури злочинної діяльності; б) виокремлення механізмів формування таких інфраструктурних елементів з акцентуванням уваги на правових, соціальних та інституційних механізмах, які прямо чи опосередковано спряли її формуванню; в) характеристика форм використання кожного структурного елемента для забезпечення реалізації конкретної технології злочинної діяльності; г) розроблення модельних рекомендацій щодо нейтралізації функціонування таких інфраструктурних елементів; *по-третьє*, виокремлення легальних економічних інституцій та механізмів, які стали складовою частиною реалізації конкретної технології злочинної діяльності.

8. На етапі підготовки до проведення обшуку вирішуються такі аналітичні задачі: а) формування типової моделі документального забезпечення реалізації технології злочинної діяльності у сфері оподаткування; б) безпосереднє визначення типології об'єктів, на які спрямовується проведення обшуку.

Залучення аналітика для вирішення певної системи завдань є доцільним організаційно-тактичним рішенням слідчого під час проведення обшуку для: *по-перше*, поточної оцінки виявлених під час обшуку документів з метою: а) виокремлення для подальшого вилучення лише тих документів та даних, які мають пряме чи опосередковане відношення до реалізації конкретної технології злочинної діяльності; б) поточної оцінки прогнозованої раніше ефективності обшуку конкретного об'єкта, яка була викладена у аналітичному звіті; в) забезпечення формування інформаційних передумов, які визначають необхідність проведення паралельно з обшуком інших слідчих (розшукових) дій, зокрема допитів осіб, які присутні під час обшуку; *по-друге*, оцінки необхідності невідкладного проведення інших слідчих (розшукових) дій до завершення проведення обшуку, якщо виявленні матеріальні об'єкти та документи свідчать про можливість переміщення інших матеріальних об'єктів в інше місце, пересилання відповідних даних за допомогою апаратних засобів та програмного забезпечення з неможливістю їх вилучення з ЕОМ відправника тощо.

Функціями розвідувальної аналітики під час проведення обшуку є: *орієнтуюча* – у частині конкретизації та типологізації об'єктів, на які спрямовується проведення вказаної слідчої розшукової дії (74%) [п. 20 Додатка Б]; *діагностична* – оцінка виявлених та вилучених даних, порівняно з іншими матеріалами, що наявні у межах конкретного кримінального провадження (68%) [п. 20 Додатка Б]; *конкретизуюча* – уточнення структури можливої технології злочинної діяльності, яка була застосована (80%) [п. 20 Додатка Б]; *прогностична* – оцінка та формування подальшої оптимальної стратегії розслідування (з урахуванням нових виявлених даних та можливої поведінки осіб, які причетні до такої злочинної діяльності) (75%) [п. 20 Додатка Б].

Основними напрямками використання методології розвідувальної аналітики під час проведення допитів є:

по-перше, вибір моделі допитів осіб у кримінальному провадженні щодо злочинів у сфері оподаткування, зокрема: а) *лінійна модель*, яка передбачає почерговий допит осіб відповідно до етапності реалізації технології злочинної діяльності; б) *матрична модель*, яка передбачає формування матричної схеми допитів учасників злочинної діяльності у сфері оподаткування за відповідними критеріями з використанням аналітичного інструментарію;

по-друге, конкретизація предмета допиту кожного учасника злочинної діяльності;

по-третьє, встановлення психологічного контакту з допитуваним.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамова В. М. Криміналістика : навч. посіб. К. : Ун-т «Україна». 2007. 557 с.
2. Албул С. В. Гносеологічна функціональність правоохоронної розвідки. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2014. № 2. С.28-31
3. Албул С. В. Функціональне значення розвідувального циклу в оперативно-розшуковій діяльності органів внутрішніх справ. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2014. № 3. С. 216-219.
4. Амеліна А. С. Тактика проведення обшуку по податкових злочинах (за новим КПК України). *Науковий вісник університету ДПС (економіка, право)*. 2013. № 2. С. 181-185.
5. Аркуша Л. І. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності : характеристика, виявлення, розслідування : монографія. Одеса : Юридична література, 2010. 376 с.
6. Аркуша Л. І., Саакян М. Б., Журавльов А. Ю. та ін. Основи оперативно-розшукової діяльності : навч.-метод. посібник. Одеса, 2013. 198 с.
7. Аркуша Л. І., Стародубов С. В. Бюро економічної безпеки України : перспективи та ризики. *Право і суспільство*. 2020. №6. С.172-177
8. Бандурка О. М. Профілактика злочинності. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2014. №1. С. 115-124.
9. Бандурка О. М., Литвинов О. М. Ситуаційний аналіз системи протидії злочинності. *Вісник кримінологічної асоціації України*. 2021. №2. С.63-71.
10. Барабаш Т. В. Предмет доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. К., 2002. 20 с.
11. Баринцева С. М., Хлевицька Т. Б. Ризикологія : навчальний посібник. Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. 224 с.

12. Барцицька А. А. Визначення технологічного аспекту криміналістичної техніки. *Криміналістика XXI століття* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 25–26 листоп. 2010 р.). Харків : Право, 2010. С. 82–85.
13. Батиргареева В. С. Рецидивна злочинність в Україні: соціально-правові та кримінологічні проблеми : монографія. Х. : Право. 2009. 576 с.
14. Бахін В. П., Гора І. В., Цимбал П. В. Криміналістика : курс лекцій (ч. 1). Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 356 с.
15. Беззубенко О. В. Тактики допиту підозрюваного у злочинах ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове пенсійне страхування. *Knowledge, Education, Law, Menagement*. 2020. № 5. С. 131-134.
16. Бишевец О. В. Шляхи оптимізації застосування психологічного впливу у кримінальному провадженні. *Вісник Академії адвокатури України*. Число 1. 2013. С.194-201.
17. Браверман С. С. Аналіз сучасних підходів до підвищення ефективності проведення допиту під час досудового розслідування. *Юридична психологія*. 2019. № 1. С.62-68.
18. Бруханський Р. Ф., Пуцентейло П. Р. Формування системи професійної підготовки бухгалтера-аналітика. *Інноваційна економіка*. № 5-6. 2016. С.187-198.
19. Буртовий М. О. Кримінологічні ознаки особи злочинця, який вчиняє злочини у кредитно-фінансовій сфері та мотивація злочинної поведінки. *Порівняльно-аналітичне право*. № 7. 2014. С.153-156.
20. Бусол О. Ю. Організація аналітичної розвідки в оперативних підрозділах МВС України : дис. ... канд. юрид. наук : 21.07.04. К., 2009. 260 с.
21. Ваньчук І. Д. Поняття й сутнісні ознаки правового регулювання суспільних відносин: сучасний погляд. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету*. 2015. Серія Право. Випуск. 32. Т.1. С.7-10.

22. Великий тлумачний словник сучасної української мови / упоряд. і голов. ред. В. Т. Бусел. К. Ірпінь, 2004. 1440 с.
23. Вікіпедія : Вільна енциклопедія. URL : [:http://www.ru/wikipedia.org](http://www.ru/wikipedia.org).
24. Вітлінський В. В., Великоіваненко П. І. Ризикологія в економіці та підприємстві : монографія. Київ : КНЕУ, 2004. 480 с.
25. Гольтберг Н. О. Забезпечення конституційних прав і свобод громадян при проведенні негласних слідчих (розшукових) дій : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Х., 2017. 263 с.
26. Грабовський Б. Є. Економічний аналіз: навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2009. 256 с.
27. Гранаутов В. М. Аналіз підприємницьких ризиків: проблеми визначення, класифікації та кількісної оцінки : монографія. Одеса, 2003. 188 с.
28. Гресь Ю. О. Допит: визначення тактичного та технологічного аспектів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. : Юриспруденція*. 2016. № 20. С. 156-159.
29. Димчиков М., Бондаренко О. Кримінологічні аспекти протидії легалізації корупційних доходів у кіберпросторі. *Легальні горизонти*. №14. 2021. С.105-110.
30. Дідковська-Бідюк М. В. Профайлінг як складник професійної діяльності працівників Національної поліції. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 4. С.258-262.
31. Дмитрик Ю. І., Кондратюк О. В. Профайлінг у діяльності оперативних підрозділів. *Соціально-правові студії*. 2021. Випуск 3. С.95-100.
32. Довідник керівника поліції – поліцейська діяльність, керована розвідувальною аналітикою. *ІЛР : навчальний посібник* / Користін О. Є., Пефтієв Д. О., Пеньков С. В., Некрасов В. А.; за заг. ред. Вербенського М. Г. Київ : «Видавництво Людмила», 2019. 120 с.
33. Довтян Л. Г. Податкова злочинність в Україні та її системні зв'язки. URL : <http://law-dep.pu.if.ua/conference2014/articles/davtyan.pdf>

34. Долженков О. Ф. Інновації – чинник оптимізації оперативно-розшукової діяльності. *Актуальні проблеми оперативно-розшукової діяльності: Вісник ЛАВС МВС ім. 10-річчя незалежності України*. Луганськ, 2003. Спец. вип. № 2. С. 23–34.
35. Дрьомін В. М. Інституційна теорія злочинності та криміналізація суспільства : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.08. Одеса, 2010. 428 с.
36. Дуднєва Ю. Е. Ризик-менеджмент: інтегрований підхід до організації. *Економіка і суспільство*. 2019. Вип. 20. С. 229-236.
37. Дудоров О. О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. К., 2007. 37 с.
38. Дульський О. О. Організаційно-правові основи діяльності спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю : дис. ... канд. юрид. наук : 21.07.04. К., 2003. 230 с.
39. Економічна безпека держави : криміналістичне забезпечення. К. : 7 БЦ. 2021. 537 с.
40. Ємчук Л. В. Конституційно-правове регулювання особистого та сімейного життя людини і громадянина : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Ужгород, 2015. 22 с.
41. Жадан Т. А., Жадан Ю. В. Сучасні наукові підходи до розуміння економічного змісту поняття «ризик». *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 33. С. 74-78.
42. Журавель В. А. Обставини, що підлягають з'ясуванню у структурі окремої криміналістичної методики. *Теорія та практика судової експертизи та криміналістики*. 2010. Вип. 10. С.12-20.
43. Журавель В. А. Система слідчих дій та тактичні операції у структурі окремої криміналістичної методики розслідування злочинів. *Вісник Академії правових наук України*. 2009. № 2. С.197-202.

44. Завітневич О. М., Арахамія Д. Г. Проект Закону України «Про розвідку» (№ 2412-д від 15.01.2020). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67895
45. Закалюк А. П. Курс сучасної української кримінології: теорія і практика: у 3 кн. К. : Ін Юре. 2007. Кн.1 : Теоретичні засади та історія української кримінологічної науки. 424 с.
46. Зелінський А. Ф. Злочинна діяльність: поняття та відповідальність. *Радянське право*. 1991. № 12. С. 19–21.
47. Іванов А. В. Кримінологічна характеристика податкової злочинності в Україні. *Теорія і практика правознавства*. Вип. 2 (6). 2014. С.1-13.
48. Іванов Ю. Ф., Джужа О. М. Кримінологія : навчальний посібник. К. : Паливода, 2006. 264 с.
49. Іщенко В.В. Адміністративне розслідування у справах про адміністративні правопорушення фізичних осіб у сфері оподаткування. Матеріали VIII-их наук. читань, присвяч. пам'яті акад. В.В. Копейчикова (м. Київ, 22 лист. 2018 р.). Київ, 2018. С. 79-81. http://elar.naiau.kiev.ua/jspui/bitstream/123456789/13548/1/Матеріали%20VIII-их%20наук.%20читань%2c%20присвяч.%20пам'яті%20акад.%20В.В.%20Копейчикова%20%28м.%20Київ%2c%2022%20лист.%202018%20р.%29_p079-081.pdf
50. Капустін О. Умисел у складі злочину. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 12. С.294-299.
51. Карпов Н., Шершньова В. Тактика проведення допиту при розслідуванні податкових злочинів. *Закон и жизнь*. 2010. № 12. С. 24-27.
52. Келесник Ю. В. Особи, що підлягають допиту та предмет допиту за чинним КПК України. Т.11. 2014. С.78-85.
53. Клименко О. В. Тактика проведення допиту під час розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків. *Київський часопис права*. 2021. № 4. С. 294-299.

54. Колісник Т.П. Система оцінки СОСТА Україна. Застосування інформаційних технологій у правоохоронній діяльності : матеріали Круглого столу (м. Харків, 14 грудня 2022 р.). Харків : ХНУВС, 2022. С. 49-53
55. Колодіна А.С. Принципи криміналістичної методики у діяльності з розслідування злочинів : монографія. Одеса : Юридична література, 2022. 176 с.
56. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>
57. Користін О. Є. Використання методу складання фінансового профілю підозрюваних осіб із метою встановлення прихованих доходів. *Кримінальна розвідка: методологія, законодавство, зарубіжний досвід* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса : ОДУВС, 2016. С.16-20.
58. Користін О. Є., Пефтієв Д. О., Некрасов В. А. Довідник керівника поліції – поліцейська діяльність, керована розвідувальною аналітикою. *ILP* : навчальний посібник / за заг. ред. Вербенського М. Г. Київ, 2019. 120 с.
59. Користін О., Цільмак О. Евристичні методи побудови та перевірки криміналістичних версій. *Публічне право*. 2015. № 3. С.170-179.
60. Костицький М. В. Про діалектику як методологію юридичної науки. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2012. №1. С.3-17.
61. Костромина О. Г. Наукові засади розслідування економічних злочинів, вчинених організованими групами : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : К., 2003. 17 с.
62. Криміналістика : підручник / В. В. Пясковський, Ю. М. Чорноус, А. В. Самодін та ін.; за заг. ред. В. В. Пясковського. 2-ге вид., перероб. і допов. Харків : Право, 2020. 752 с.
63. Криміналістика : підручник / В. В. Пясковський, Ю. М. Чорноус, А. В. Самодін та ін.; за заг. ред. В. В. Пясковського. 2-ге вид., перероб. і допов. Харків : Право, 2020. 752 с.

64. Криміналістика : підручник / В. В. Пясковський, Ю. М. Чорноус, А. В. Іщенко, О. О. Алексєєв та ін. К. : Центр учбової літератури, 2015. 544 с.
65. Криміналістика : підручник / за ред. Тіщенка В. В. Одеса, 2017. 556 с.
66. Криміналістика : підручник для студентів вищих навчальних закладів / К. О. Чаплинський, О. В. Лускатов, І. В. Пиріг, В. М. Плетенець, Ю. А. Чаплинська. 2-е вид, перероб. і доп. Дніпро, 2017. 480 с.
67. Криміналістика. Криміналістична тактика і методика розслідування злочинів : підручник / за ред. В. Ю. Шепітька. Харків : Право, 1998. 376 с.
68. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
69. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>
70. Кріцак І. В. Ідеологічні аспекти протидії (профілактики, превенції) та боротьби зі злочинністю крізь призму духовно-ціннісної складової: регіональний та загальнодержавний аспект. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 5. С. 41-45.
71. Куракін О. М. Механізм правового регулювання: теоретико-правова модель : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2016. 42 с.
72. Курс кримінології: Загальна частина : підручник. К. : Юрінком Інтер. 2001. 352 с.
73. Левицька С. О., Осадча О. О. Ризико-орієнтований підхід у системі податкового менеджменту. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2022. № 24 (52). С. 40-47.
74. Лепський С. І. Фінансова інформація про злочинну діяльність як предмет фінансових розслідувань. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія : Економічна*. 2013. № 1. С. 251-257.

75. Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.09. К., 2006. 35 с.
76. Литвинов О. М. Соціально-правовий механізм протидії злочинності в Україні (теоретичні та практичні засади) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Д., 2010. 41 с.
77. Лісогор В. Г. Загальні положення криміналістичної методики : фондова лекція з навчальної дисципліни «Криміналістика». Київ : НАВС, 2016. 48 с.
78. Лук'яненко С. В. До питання про об'єкти дослідження судової економічної експертизи. *ΛΟΓΟΣ. ONLINE* : International scientific e-journal. URL : <https://www.ukrlogos.in.ua/10.11232-2663-4139.16.17.html>
79. Маланчук П. М., Петрівна Л. С. Слідчі ситуації в розслідуванні злочинів у сфері оподаткування. *Молодий вчений*. 2017. №11. С.922-924.
80. Марін О. К. Конкуренція кримінально-правових норм : дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. Львів, 2001. 235 с.
81. Марущак О. А. Використання спеціальних знань під час розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Актуальні проблеми юридичної науки та практики*. 2016. № 1 (2). С.39-45.
82. Маслій І. В. До питання про визначення поняття та структури злочинності у фінансово-економічній сфері як елемент її кримінологічної характеристики. *Наукові праці НУ «ОЮА»*. С. 553-561.
83. Міжнародна поліцейська енциклопедія: у 10 т. / відп. редактори В. В. Коваленко, Є. М. Моїсєєв, В. Я. Тацій, Ю. С. Шемшученко. Т. 6. Київ, 2010. 1128 с.
84. Міжнародна поліцейська енциклопедія: у 10 т. Т.5. : Кримінально-процесуальна та криміналістична діяльність поліцейських організацій. К. : Атіка, 2009. 1008 с.
85. Мінченко С. Методологічні аспекти аналізу злочинності в регіоні. *Право України*. 2001. № 4. С.114-117.

86. Мовчан А. В. Інформаційно-аналітична робота в оперативно-розшуковій діяльності Національної поліції : навч. посібник. Львів, 2017. 244 с.
87. Мовчан А. В. Поняття та сутність аналітичної розвідки як особливої форми інформаційно-аналітичної роботи в ОРД. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична.* 2012. № 3. С. 443-450.
88. Моргун Н. С., Терещенко Ю. В. Обставини, що підлягають встановленню під час розслідування умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Вісник ЛДУВС ім. Е.О. Дідоренка.* 2021. Вип.1 С. 285-296.
89. Мороз О. А. Запобігання злочинам у сфері службової діяльності серед працівників податкової міліції : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. К., 2010. 237 с.
90. Мурашко А. С. Спеціаліст-профайлер як суб'єкт забезпечення розслідування: компетенція та функціональна спрямованість. *Вісник кримінального судочинства.* 2022. № 3-4. С. 44-51.
91. Негодченко О.В. Забезпечення прав і свобод людини органами внутрішніх справ України : монографія. Д. : Поліграфіст, 2002. 416 с.
92. Некрасов В. А., Мельник В. І., Користін О. Є. Розвідувальна аналітика в системі правоохоронних органів. 2019. URL : <https://site.ua/vyacheslav.kovtun/20419/>
93. Никифорчук Д. Й., Бусол О.Ю. Проведення аналізу оперативно-розшукової інформації : монографія. Київ, 2010. 165 с.
94. Огороднік К. М. Кримінально-правове значення мотиву і мети при вчиненні ухилення від сплати податків. *Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Право.* 2014. Вип 7. С. 268-273.
95. Одарченко М.С. Стан наукового дослідження гарантій законності під час здійснення оперативно-розшукової діяльності підрозділами

кримінальної поліції. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ ім. Е. О. Дідоренка*. 2017. № 3. С. 254-262.

96. Озерський І. В. Юридико-психологічний зміст допиту у кримінальному процесі України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. № 2. С.106-109.

97. Оніщик Ю. В. Матеріальні сліди під час ухилень від сплати податків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2014. Випуск 26. С. 252-256.

98. Орлов Ю. В. Кримінологічна експертиза нормативно-правових актів та їх проектів: науково-методичне забезпечення : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. К., 2010. 20 с.

99. Основи кримінального аналізу : посіб. з елементами тренінгу. Одеса : ОДУВС. 2016. 176 с.

100. Павзюк А. В. Міжнародно-правовий захист права людини на приватність персоніфікованої інформації : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.11. К, 2004. 20 с.

101. Павленко С. О. Основи оперативно-розшукової тактики : монографія. Київ : «Видавництво Людмила», 2022. 624 с.

102. Падалка Л. О. Використання методології розвідувальної аналітики для забезпечення окремих тактичних операцій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синегрія наукових, освітніх та технологічних рішень*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 19 травня 2023 року). Одеса : НУ «ОЮА», 2023. С. 477-479.

103. Падалка Л. О. Застосування сучасних моделей діяльності правоохоронних органів під час розслідуванні злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. Вип. 1. С. 272–277. URL : <http://nvppp.in.ua/vip/2020/1/49.pdf>

104. Падалка Л. О. Злочинність у сфері оподаткування як об'єкт аналітичного дослідження. *Кримінальне провадження в умовах воєнного стану: нормативно-правові, методологічні та праксеологічні аспекти*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 30 травня 2022 року). Одеса : ОДУВС, 2022. Ч.1. С. 72-75.

105. Падалка Л. О. Кримінальний аналіз як метод протидії кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Актуальні питання судової експертології, криміналістики та кримінального процесу* : матеріали II міжн. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Київ, 19 листопада 2019 р.). / за заг. ред. О. Г. Рувіна, Н. В. Нестор; уклад. О. І. Жеребко, В. П. Колонюк, О. О. Садченко, О. В. Юдіна. Київ : Видавництво Ліра-К, 2020. С. 409–413.

106. Падалка Л. О. Поняття аналітичної розвідки у діяльності правоохоронних органів. *Молодий вчений*. 2020. № 4 (80) квітень, 2020. С. 59-62. URL : <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/1880/1855>

107. Падалка Л. О. Розвідувальна аналітика як засіб забезпечення формування та реалізації тактичних операцій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. №1. С. 93–98. URL : <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2023/1/16.pdf>

108. Падалка Л. О. Функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 4. С. 598–601. URL : http://www.lsej.org.ua/4_2023/144.pdf

109. Падалка Л.О. INTELLIGENCE-LED POLICING як ефективний новітній метод боротьби з транснаціональною організованою злочинністю. *Законодавче забезпечення діяльності Бюро економічної безпеки України* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків–Київ, 17 травня 2021 р.). Харків–Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. 212 с.

110. Панов Н. І. Настільна книга слідчого. К. : Видавничий дім «Ін Юре», 2003. 720 с.

111. Паславська Р. О. Система адміністрування податків в Україні : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Львів, 2014. 20 с.
112. Пивоваров В. В. Податкова і кредитно-фінансова злочинність: кримінологічна характеристика та попередження : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Х., 2003. 20 с.
113. Плетенев В. М. Можливості використання профайлінгу у подоланні проявів протидії розслідуванню. *Вісник ЛУДУВС ім. Е. О. Дідоренка*. 2020. Вип.1. С.279-287.
114. Плочкин В. Д., Федосова О. В. Тактичні операції при розслідуванні злочинів економічної спрямованості. *Вісник ЛДУВС ім. Е.О. Дідоренка*. 2019. Вип. 4 (88). С.265-277.
115. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
116. Посохов І. М. Аналіз змісту поняття ризик та наукові підходи щодо визначення сутності ризику. С. 101-108. URL : http://kpi.kharkov.ua/archive/Наукова_періодика/vestnik/Технічний%20прогрес%20та%20ефективність%20виробництва/2012/5/19Posokh.pdf
117. Про бюро економічної безпеки України : Закон України від 28 січня 2021 р. №1150-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>
118. Про затвердження Інструкції про організацію проведення негласних слідчих (розшукових) дій та використання їх результатів у кримінальному провадженні : наказ ГП України, МВС України, СБ України, Адміністрації Державної прикордонної служби України, Міністерства фінансів України, Міністерства юстиції України від 16 листопада 2012 р. № 114/1042/516/1199/936/1687/5. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0114900-12>.
119. Про затвердження переліку об'єктів державної власності, що мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави : постанова

Кабінету Міністрів України від 4 березня 2015 р. № 83. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/83-2015-%D0%BF>

120. Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах : Закон України від 5 липня 1994 р. № 80/94-В. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80/94-%D0%B2%D1%80?find=1&text=%EA%EE%F0%E8%F1%F2%F3#w11;>

121. Про інформацію : Закон України від 2 жовтня 1992 р. № 2657-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>

122. Про національну безпеку України : Закон України від 21 червня 2018 р. № 2469-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19#n355>

123. Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації : Указ Президента України від 23 листопада 2011 р. № 1067/2011. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1067/2011>

124. Про Національну поліцію України : Закон України від 2 липня 2015 р. №580-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19>.

125. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України від 5 квітня 2001 р. №2346-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>

126. Про розвідку : Закон України від 17 вересня 2020 року № 912-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/912-20#Text>

127. Про розвідувальні органи України : Закон України від 22 березня 2001 р. № 2331-14. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2331-14>.

128. Про Службу безпеки України : Закон України від 25 березня 1992 р. №2229-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2229-12>.

129. Проценко І.В. Розвідувальна діяльність як елемент забезпечення економічної безпеки України: поняття, види. *Науковий вісник НАВСУ*. 2003, Ч. 2., № 4. с. 162–173.

130. Пчеліна О. В. Механізм вчинення економічних злочинів. *Право і безпека*. 2009. № 4. С. 118-122

131. Пчеліна О. В. Сутність та зміст обставин, що підлягають з'ясуванню під час розслідування кримінального правопорушення. *Юридичний бюлетень*. 2020. Вип. 12. С.177-183
132. Реєстр щодо платіжних організацій, систем та операторів послуг платіжної інфраструктури. URL : https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=8436153
133. Ризики використання готівки. URL : https://www.ipay.ua/media/files/tipolog_gotivka2017.pdf
134. Романюта Е. Е. Світове господарство і міжнародні економічні відносини. Європейська практика управління податковими ризиками: уроки для України. URL : http://bses.in.ua/journals/2017/18_2017/8.pdf
135. Рябовол Л. Т. Система лобіювання: структурний показник. *Держава та регіони. Серія : Право*. 2018. № 1. С. 29-34
136. Савчук Т. І. Виявлення ознак економічних злочинів у процесі досудового слідства. *Право і безпека*. 2014. № 3. С.150-156
137. Самодін А. В. Невтручання у приватне життя як засада кримінального провадження. *Юридична наука*. 2015. № 5. С.148-155
138. Самойленко О. А. Основи методики розслідування злочинів, вчинених у кіберпросторі : монографія. Одеса : ТЕС, 2020. 372 с.
139. Самойленко О.А. Особливості розслідувань викрадень майна, вчинених із використанням комп'ютерних технологій : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Ірпінь, 2011. 19 с.
140. Самойленко О.А. Природа кіберпростору як об'єкта криміналістичного дослідження. *Криміналістика і судова експертиза*. 2018. Випуск 63. С.174-184.
141. Свиридчук Н. М., Користін О. Є. Щодо впровадження методології Європолу SOCTA в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. №1-2. С.109-114.

142. Свінцицький А. В., Падалка А. М. Поняття та значення судових експертиз у розкритті та розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Інформація і право*. 2020. № 3. С. 96-103
143. Семенов В. В. Проблеми висунення слідчих версій при розслідуванні вбивств, прихованих інсценуванням. *Теорія та практика судової експертизи та криміналістики*. 2009. № 9. С.77-84
144. Сергєєва Д.Б. Проблемні аспекти законодавчого визначення відомостей щодо НС(Р)Д, що не підлягають розголошенню. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. №1. С.104-110.
145. Скорик М. Податкова система України в умовах війни. Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічної системи : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кропивницький, 17 листопада 2022 року). Кропивницький, 2022. С.261-263.
146. Словник української мови: в 11 т. / АН УРСР. Інститут мовознавства, за ред. І. К. Білодіда. Київ, 1970-1980. Т.8. 927 с.
147. Сметаніна Н. В. Інформаційна модель злочинності у пострадянській кримінології. *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 3-1. С.327-331
148. Сметаніна Н. В. Наукові підходи до теорії злочинності у сучасній українській кримінології : монографія. Харків : Право, 2016. 192 с.
149. Сокиран Ф. М. Психологічний вплив як елемент тактики розслідування. *Вісник Академії адвокатури України*. 2011. Число 2. С.199-203
150. Соколенко М. О. Алгоритмізація і творчий підхід у тактиці допиту. *Питання боротьби зі злочинністю*. 2015. Випуск 29. С. 236-242.
151. Соларьова Д. В. Профайлінг – засіб підвищення ефективності протидії злочинності. *Міжнародний електронний науковий журнал*. 2019. № 12. С. 63-69.
152. Спасенко К. О. Типові слідчі ситуації та версії при розслідуванні порушень правил безпеки під час виконання робіт із підвищеною небезпекою.

Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. 2019. № 20. С. 62-71.

153. Тактичний кримінальний аналіз: теорія та практика: навчальний посібник / О. Є. Користін, Н. П. Свиридчук, О. М. Цільмак та інші. Одеса : РВВ ОДУВС, 2019. 216 с.

154. Талеб Н. Н. Антикрихкість. Про (не)вразливе у реальному житті / пер. з англ. М. Климчук. 6-те вид. Київ : Наш Формат, 2023. 400 с.

155. Тарасенко О. С. Теорія та практика протидії правопорушенням, пов'язаним з обігом протиправного контенту у мережі Інтернет : монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2021. 426 с.

156. Тимчук О. Л. Окремі аспекти стратегії протидії злочинності в Україні та США. *Право і суспільство*. 2015. № 5. С. 162-168.

157. Тихоненко О. О. Механізми профайлінгу у виявленні загроз державній безпеці : дис. ... канд. наук. з держ. управління : Х., 2021. 283 с.

158. Тихонова О. Актуальні питання профілактики фінансової злочинності. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 1. С. 150-153.

159. Тіщенко В. В. Концептуальні основи розслідування корисливо-насильницьких злочинів : автореф. дис.... докт. юрид. наук : 12.00.09. Х., 2003. 51 с.

160. Тіщенко В. В. Корисливо-насильницькі злочини: криміналістичний аналіз. Одеса : Юридична література, 2002. 360 с.

161. Тіщенко В. В. Криміналістична методика розслідування: теоретичні, методологічні та наукознавчі засади. *Криміналіст* *первопечатный*. 2017. № 15. С. 26-37.

162. Тіщенко В. В. Планування розслідування як окреме криміналістичне вчення. *Правове життя сучасної України* : матеріали міжнародної наукової конференції професорсько-викладацького складу, присвячена 15-річчю Національного університету «Одеська юридична академія» та 165-річчю Одеської школи права (м. Одеса, 20-21 квіт. 2012 р.). Одеса, 2012. Т. 2. С. 416-417.

163. Ус О. В. Кваліфікація злочину при конкуренції кримінально-правових норм, частини та цілого. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Серія ПРАВО. Випуск 55. Т.2. С. 110-114.
164. Ус О. В. Кваліфікація злочину при конкуренції спеціальних кримінально-правових норм. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія ПРАВО. 2019. Випуск 56. Т. 2. С. 79-82.
165. Устинова Н. В., Устинов Д. В. Особливості встановлення психологічного контакту з підлітками співробітниками кримінальної міліції у справах дітей. *Збірник наукових праць К-ПНУ імені Івана Огієнка, Інституту психології імені Г.С. Костюка НАПН України. Проблеми сучасної психології*. 2014. Випуск 23. С.639-651
166. Федоров М. П. Кримінально-правова політика України в умовах розбудови ринкової економіки. *Правове регулювання окремих видів приватних та публічних відносин в Україні* : монографія. Львів : Новий світ – 2000, 2014. С.8-25
167. Федоров М. П. Критерії ефективності кримінально-правової політики держави. *Вісник ЛТЕУ. Юридичні науки*. № 2. С. 295-303.
168. Федосова О. В. Забезпечення прав і свобод громадянина в оперативно-розшуковій діяльності органів внутрішніх справ : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Д., 2009. 20 с.
169. Федчак А. І. Основи кримінального аналізу : навчальний посібник. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ. 2021. 288 с.
170. Фелик В. І. Профілактика правопорушень як особливий напрям діяльності Національної поліції України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2015. Випуск 3. С.229-232.
171. Фіалка М. І. Показники злочинності. *Вісник асоціації кримінального права України*. 2016. № 7. Т. 2. С. 361-367
172. Фінагеев В. О. Способи вчинення злочинів, пов'язаних з використанням засобів доступу до банківських ресурсів. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2016. №1. С.63-82.

173. Фріс П. Л. Кримінально-правова політика України : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.08. К., 2005. 440 с.
174. Хахановський В. Г. Інформаційно-аналітичне забезпечення оперативно-розшукової діяльності: основні поняття та нормативно-правова база. *Науковий вісник ЛІВС*. Львів, 2003. № 2 (1). С. 191-195.
175. Цехан Д. М. Використання високих інформаційних технологій в оперативно-розшуковій діяльності органів внутрішніх справ : монографія. Одеса : Юридична література, 2011. 216 с.
176. Цехан Д. М. Оперативно-розшукова протидія злочинності у місцях позбавлення волі : монографія. Одеса : Юридична література, 2021. 296 с.
177. Цехан Д. М. Цифрові докази : поняття, особливості та місце у системі доказування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2013. №5. С.256-260.
178. Цехан Д. М., Гловюк І. В. Оперативно-розшукова діяльність та кримінальне переслідування : проблеми співвідношення (функціональний аспект). *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 4. С. 34-344.
179. Цехан Д. М., Мурашко А. С. Спеціаліст-профайлер як суб'єкт розслідування серійних злочинів насильницького характеру, що вчиняються в умовах неочевидності. *MODERN RESEARCH IN WORLD SCIENCE* : II Міжнародна науково-практична конференція (м. Львів, 15-17 травня 2022 року). Львів, 2022. С. 1741-1748.
180. Цехан Д. М., Падалка Л. О. Структура аналітичної діяльності під час протидії злочинності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. №3. С. 92–98. URL : <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/3/15.pdf>
181. Цільмак О. М. Загальні положення криміналістичного профайлінгу. *Юридична психологія*. 2019. № 1. С. 54-61.
182. Чаплинська Ю. А. Наукові підходи до організації проведення допиту. *Право і суспільство*. 2015. № 3. С. 218-224.
183. Чекотило В. І. Окремі питання допиту експерта під час досудового розслідування. *Наше право*. № 4. 2015. С. 131-135.

184. Чернявський С.С. Фінансове шахрайство: методологічні засади розслідування : монографія. Київ : Хай-Тек Прес, 2010. 624 с.
185. Чорноус Ю., Гвоздюк В. Засади проведення слідчих (розшукових) дій у контексті практики Європейського суду із прав людини. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2020. № 19. С. 95-101.
186. Чуприна Ю. Ю. Завдання, предмет і мета судового контролю в оперативно-розшуковому процесі України. *Форум права*. 2017. № 1. С. 195-204.
187. Шапірко П. М. Права людини в оперативно-розшуковій діяльності: теоретичні проблеми. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. №2. С.248-251.
188. Шевчук В. М. Значення тактичних завдань для формування тактичних операцій. *Юридична наука*. 2014. № 3. С. 7-16.
189. Шевчук В. М. Криміналістичне забезпечення діяльності Бюро економічної безпеки України: проблема та напрями удосконалення. *Проблеми законності*. 2022. Вип. 156. С. 114-129
190. Шевчук В. М. Методологічне підґрунтя побудови та реалізації тактичних операцій у криміналістиці. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2019. № 40. С. 144-148.
191. Шевчук В. М. Слідча ситуація: поняття, структура, види та їх значення для оптимізації розслідування. *Юридичний електронний науковий журнал*. 2014. № 1. С. 146-150.
192. Шевчук В. М. Структура окремої криміналістичної методики: сучасні наукові підходи та перспективи досліджень. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. Том 31. № 4. 2020. С. 252-261.
193. Шевчук В. М. Теоретичні основи формування та реалізації тактичних операцій у криміналістиці : дис.... докт. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2013. 526 с.

194. Шевчук В. М. Технологія тактичної операції як різновид криміналістичних технологій. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2013. № 4. С. 235-242.
195. Шепітько В. Ю. Криміналістична тактика (системно-структурний аналіз) : монографія. Х. : Харків юридичний, 2007. 432 с.
196. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз : навчальний посібник. К., 2003. 196 с.
197. Шершеньова В. О. Слідчі ситуації у розслідуванні податкових злочинів. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. В. І. Вернадського. Серія «Юридичні науки»*. 2009. Том 22 (61). № 2. С.413-421
198. Шило О. Г. Правова система України: історія, стан та перспективи. Т 5. Х. : Право, 2018. 840 с.
199. Шкута О. Методика розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 1. С.262-266.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧКИ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації:

1. Падалка Л.О. Поняття аналітичної розвідки у діяльності правоохоронних органів. *Молодий вчений*. 2020. № 4 (80) квітень, 2020. С. 59–62. URL : <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/1880/1855>
2. Падалка Л.О. Застосування сучасних моделей діяльності правоохоронних органів під час розслідуванні злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. Вип. 1. С. 272–277. URL : <http://nvppp.in.ua/vip/2020/1/49.pdf>
3. Цехан Д.М., Падалка Л.О. Структура аналітичної діяльності під час протидії злочинності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. №3. С. 92–98. URL : <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/3/15.pdf>
4. Падалка Л.О. Функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №4. С. 598–601. URL : http://www.lsej.org.ua/4_2023/144.pdf
5. Падалка Л.О. Розвідувальна аналітика як засіб забезпечення формування та реалізації тактичних операцій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. №1. С. 93–98. URL : <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2023/1/16.pdf>

Публікації, що засвідчують апробацію матеріалів дисертації та додатково відображають її наукові результати:

6. Падалка Л.О. Кримінальний аналіз як метод протидії кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. *Актуальні питання судової експертології, криміналістики та кримінального процесу* : матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Київ, 19 листопада 2019 р.). / за заг. ред. О. Г. Рувіна, Н. В. Нестор; уклад. О. І. Жеребко, В. П. Колонюк, О. О. Садченко, О. В. Юдіна. Київ : Видавництво Ліра-К, 2020. С. 409–413.

7. Падалка Л.О. INTELLIGENCE-LED POLICING як ефективний новітній метод боротьби з транснаціональною організованою злочинністю. *Законодавче забезпечення діяльності Бюро економічної безпеки України* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків–Київ, 17 травня 2021 р.). Харків–Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. 212 с.

8. Падалка Л.О. Злочинність у сфері оподаткування як об'єкт аналітичного дослідження. *Кримінальне провадження в умовах воєнного стану: нормативно-правові, методологічні та праксеологічні аспекти* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 30 травня 2022 року). Одеса: ОДУВС, 2022. Ч.1 С. 72-75.

9. Падалка Л.О. Використання методології розвідувальної аналітики для забезпечення окремих тактичних операцій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синегрія наукових, освітніх та технологічних рішень* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 19 травня 2023 року). Одеса : НУ «ОЮА», 2023. С. 477-479.

10. Падалка Л.О. Система ризиків як об'єкт управління під час протидії злочинам у сфері оподаткування. *Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі* : матеріали VIII Міжнародної науково-

практичної конференції (м. Київ, 7-8 грудня 2023 року). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2021. С. 299-301.

ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ МАТЕРІАЛІВ ДИСЕРТАЦІЇ

Основні положення та результати дисертації доповідалися на міжнародних науково-практичних конференціях: «Актуальні питання судової експертології, криміналістики та кримінального процесу» (м. Київ, 19 листопада 2019 р.); «Законодавче забезпечення діяльності Бюро економічної безпеки України» (м. Харків–Київ, 17 травня 2021 р.); «Кримінальне провадження в умовах воєнного стану: нормативно-правові, методологічні та праксеологічні аспекти» (м. Одеса, 30 травня 2022 р.); «Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синегрія наукових, освітніх та технологічних рішень» (м. Одеса, 19 травня 2023 року); «Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі» (м. Київ, 7-8 грудня 2023 року).

Узагальнення результатів анкетування працівників Бюро економічної безпеки України щодо використання методології розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування

№	Запитання	Кількість	%
	Працівники Бюро економічної безпеки України	91	100
	Слідчі підрозділів Національної поліції України	86	
	Працівники Державної податкової служби України	102	
1.	Зважаючи на Ваш досвід, які проблеми дозволяє виокремити та прийняття яких відповідних управлінських рішень здійснює системна аналітична робота?		
	а) щодо структури та видів податкових платежів у бік розвитку стимулюючої функції, яка полягає у створенні таких умов оподаткування, які сприятимуть з одного боку, розвитку певних економічних процесів та явищ, а з іншого – підвищенню ступеня добровільності сплати податків у державі	223	80
	б) щодо перегляду усталеної системи адміністрування податків	184	66
2.	Що, на Ваш погляд, необхідно враховувати під час прийняття стратегічних управлінських рішень?		
	а) необхідність орієнтації відповідних підрозділів правоохоронних органів щодо необхідності посилення протидії за окремими напрямками роботи та акцентування пріоритетної уваги на виявленні та документуванні конкретних злочинів, які вчиняються у сфері оподаткування	162	58
	б) визначення кореляційних залежностей між окремими злочинами у сфері оподаткування та іншими кримінальними правопорушеннями у фінансово-економічній сфері, адже податкова злочинність є невід’ємною складовою більш складної системи – фінансово-економічної злочинності	220	79
	в) визначення залежностей між окремими формами злочинності у сфері оподаткування та ефективністю роботи державних інституцій, зокрема суб’єктів адміністрування податків та	212	76

	інших органів, які уповноважені здійснювати контроль за фінансовою системою держави		
3.	Які структурні елементи злочинної діяльності у сфері оподаткування, на Ваш погляд, можна виокремити?		
	а) дії особи, які не є кримінально караними	140	50
	б) кримінально карані діяння, які не відносяться до злочинів у фінансово-економічній сфері, але забезпечують досягнення загальної злочинної мети	220	79
	в) злочинні дії, які є самостійними різновидами злочинів у сфері оподаткування	193	69
	г) інфраструктура відповідної злочинної діяльності у сфері оподаткування	131	47
4.	З якою метою у контексті вирішення стратегічних завдань злочинна діяльність у сфері оподаткування може бути об'єктом аналітичного дослідження?		
	а) для виявлення нових способів і технологій вчинення кримінальних правопорушень	176	63
	б) для узагальнення типових елементів інфраструктури злочинної діяльності у сфері оподаткування з метою вжиття управлінських заходів, спрямованих на нейтралізацію їх впливу	184	66
	в) для визначення відповідної системи правових, економічних, управлінських та інституційних моделей трансформацій, спрямованих на нейтралізацію функціонування окремих технологій злочинної діяльності у сфері оподаткування та зменшення ризиків від їх функціонування та подальшої можливої трансформації	278	100
5.	Як Ви вважаєте, на вирішення яких типових задач на тактичному рівні застосовуються аналітичні дослідження?		
	а) складання профілю особи потенційного злочинця або групи осіб, які вчиняють злочини у сфері оподаткування	215	77
	б) аналітична оцінка технології злочинної діяльності, яка була використана для вчинення конкретного кримінального правопорушення	201	72
6.	Зважаючи на Ваш практичний досвід, що охоплює зміст кримінального аналізу?		
	а) визначення залежностей та рівня їх інтенсивності між елементами механізму кримінальних правопорушень	114	41

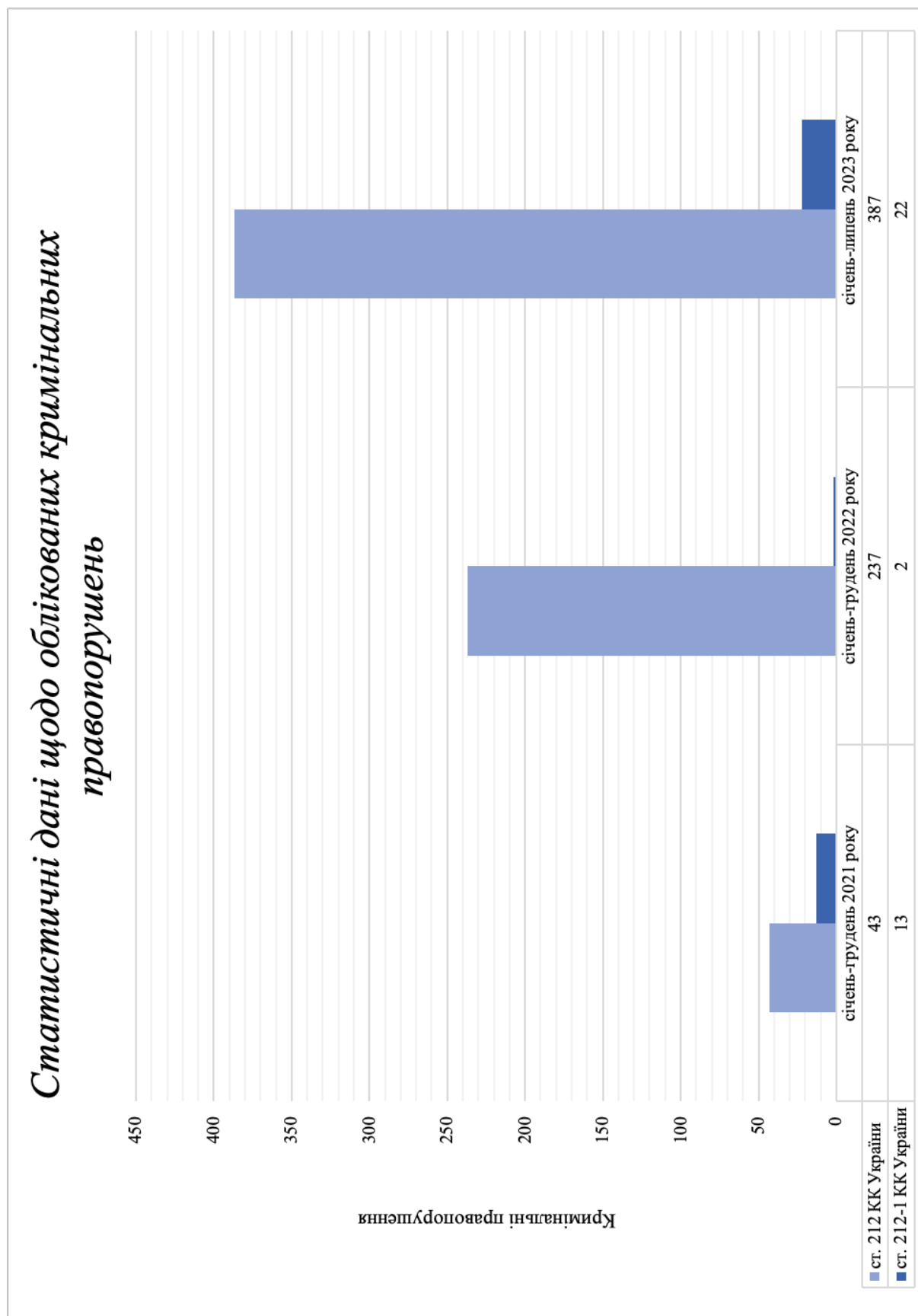
	б) визначення особливостей, інтенсивності взаємодії та комунікації між особами, причетними до вчинення кримінального правопорушення	279	100
	в) побудова ймовірної моделі технології злочинної діяльності на основі зібраних фактичних даних у межах оперативно-розшукової справи та кримінального провадження	218	78
	г) аналіз взаємозв'язків між елементами інфраструктури конкретної системи кримінальних правопорушень	195	70
7.	Як Ви вважаєте, чи потребує нормативного закріплення визначення аналітичної розвідки як самостійного структурного елемента оперативно-розшукової діяльності?		
	а) так	278	100
	б) ні	1	0
	в) важко визначитися	0	0
8.	Зважаючи на Ваш практичний досвід, яка інформація має важливе значення для формування аналітичних продуктів (щодо накопичення, аналіз та подальше зберігання значної кількості інформації щодо особистого життя фігурант)?		
	а) система соціально-корисних зв'язків особи, яка вчиняє відповідні злочини у сфері оподаткування	212	76
	б) особливості організації життя особи, яка становить відповідний оперативний інтерес, що також передбачає здобуття та отримання особистих даних, які не містять кримінально-релевантної інформації, але є необхідними для здійснення належного оперативно-розшукового документування злочинної діяльності та подальшого досудового розслідування відповідного виду злочинної діяльності	223	80
9.	За яких умов, зважаючи на Ваш професійний досвід, ризики прямо корелюють із несвоєчасністю початку кримінального провадження?		
	а) виїзд учасника злочинної діяльності за межі України після завершення реалізації певної частини злочинного задуму, що ускладнює, а у випадку відсутності правових екстрадиційних механізмів, – унеможлиблює притягнення такої особи до кримінальної відповідальності	193	69
	б) неможливість належного документування дій фігуранта (учасника злочинної діяльності) у межах комплексу оперативних та агентурно-оперативних заходів через відсутність оперативних підходів до	223	80

	такої особи та/або складності документування конкретних дій негласними методами та засобами		
10.	Які різновиди ризиків можна виокремити у структурі групи ризиків, пов'язаних із організацією досудового розслідування кримінального провадження, розпочатого за фактами злочинної діяльності у сфері оподаткування?		
	а) ризики, пов'язані з плануванням розслідування	164	59
	б) ризики, пов'язані з кадровим забезпеченням розслідування злочинної діяльності	198	71
	в) тактичні ризики, пов'язані з проведенням окремих слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій чи певних їх тактичних комплексів	218	78
11.	Які типові слідчі ситуації зустрічаються під час виявлення ознак податкового злочину?		
	а) платник податків явно ухиляється від сплати податків та інших обов'язкових платежів, тобто ознаки протиправної дії суб'єкта очевидні	193	69
	б) платник податків справно сплачує податки та обов'язкові платежі, але значно меншу суму, ніж передбачено законодавством	165	59
12.	Які групи ризиків, які мають бути об'єктом управління у межах функціонування інтегрованої системи управління ризиками, можуть бути, на Ваш погляд виокремлені?		
	а) інституційні ризики, які пов'язані зі збалансованим формуванням відповідної системи державних інституцій, які забезпечують протидію злочинності у сфері оподаткування	212	76
	б) управлінські ризики, які пов'язані з відсутністю розроблених сучасних управлінських практик щодо керування та організації роботи окремих процесів та сфер протидії злочинності	195	70
	в) правові ризики, які пов'язані з неефективністю нормативно-правових актів, спрямованих на регулювання протидії злочинності у сфері оподаткування	201	72
	г) соціально-економічні ризики, які пов'язані зі слабо контрольованими та непередбачуваними змінами соціальних процесів та економічної ситуації під впливом зовнішніх факторів, прогнозування розвитку та трансформації яких ускладнене, зокрема військовими діями	218	78

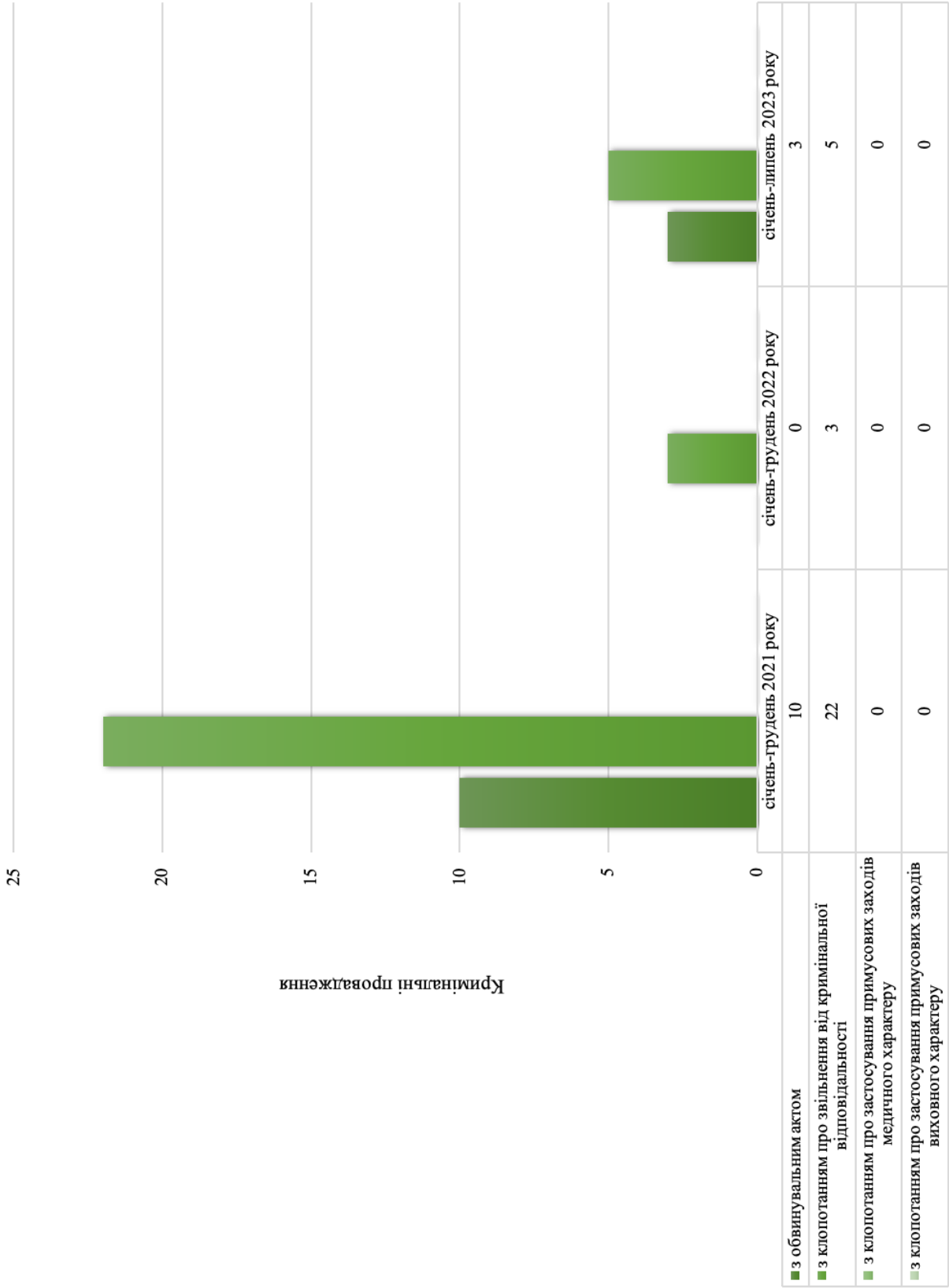
13.	Які питові слідчі ситуації початкового етапу розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування, зважаючи на Ваш практичний досвід, можна виокремити?		
	а) кримінальне провадження розпочато за результатами планових та позапланових перевірок суб'єктів господарської діяльності фіскальними органами	279	100
	б) кримінальне провадження розпочато за матеріалами реалізованих оперативних розробок	212	76
	в) кримінальне провадження розпочато внаслідок виділення матеріалів із поточного кримінального провадження щодо злочинів у сфері господарської чи службової діяльності	165	59
	г) кримінальне провадження розпочато за інформацією, оприлюдненою у засобах масової інформації	198	71
14.	На що, на Ваш погляд, спрямовується методологія розвідувальної аналітики у випадку слідчої ситуації, коли кримінальне провадження розпочато за матеріалами реалізованих оперативних розробок?		
	а) встановлення всіх елементів технології злочинної діяльності	220	79
	б) розроблення типової схеми суб'єктів, які могли бути задіяні у реалізації конкретної технології злочинної діяльності у сфері оподаткування, зважаючи на сутність останньої	165	59
	в) визначення типового переліку інфраструктурних елементів, які, на думку аналітиків, на підставі проведеного комплексного аналізу, мають бути залучені для забезпечення відповідної злочинної діяльності	103	37
	г) розроблення типових моделей окремих елементів злочинної діяльності, наприклад, схем виведення та легалізації прибутків, отриманих за результатами злочинної діяльності, тощо	159	57
15.	Які, на Вашу думку, можна виокремити функції розвідувальної аналітики?		
	а) інтегруюча	220	79
	б) координуюча	176	63
	в) діагностична	184	66
	г) коригуюча	123	44
16.	Які блоки обставин, що підлягають встановленню під час розслідування окресленої категорії злочинів, на Ваш погляд, необхідно виокремити?		

	а) обставини, що стосуються кримінально-релевантної події як процесу змістовної діяльності	218	78
	б) обставини, що стосуються особи злочинця	195	70
	в) обставини, які стосуються об'єкта злочинного посягання, зокрема відповідного різновиду суспільних відносин у сфері оподаткування	212	76
	г) обставини щодо елементів інфраструктури злочинної діяльності у сфері оподаткування, щодо якої здійснюється розслідування	218	78
17.	Яке завдання надає можливість вирішити використання методу мозкового штурму?		
	а) визначення обставин об'єктивної сторони кримінального правопорушення, зважаючи на його наявну модель, які підлягають встановленню для формування цілісного уявлення щодо структури злочинної діяльності	184	66
	б) конкретизація системи обставин, які стосуються суб'єктів, причетних до злочинної діяльності	165	59
	в) формування відповідної системи інструментів та алгоритмів їх застосування для встановлення конкретних обставин кримінального правопорушення	126	45
18.	Які базові вихідні моделі можна виокремити в межах тактичної операції «Встановлення усіх учасників злочинної діяльності»?		
	а) відсутність будь-якої інформації щодо осіб, причетних до злочинної діяльності, наявність розуміння моделі технології злочинної діяльності	218	78
	б) наявність достатньої інформації щодо сутності технології злочинної діяльності та інформації щодо однієї особи, причетної до вчинення кримінального правопорушення у сфері оподаткування	153	55
	в) наявність достатньої інформації щодо сутності технології злочинної діяльності та інформації щодо усіх осіб, причетних до вчинення конкретного епізоду кримінального правопорушення у сфері оподаткування	198	71
19.	На вирішення яких задач спрямовується методологія розвідувальної аналітики У межах тактичної операції «Встановлення елементів інфраструктури злочинної діяльності»?		
	а) встановлення інфраструктурних елементів конкретної технології злочинної діяльності, які мають значення для розслідування конкретного кримінального провадження	212	76

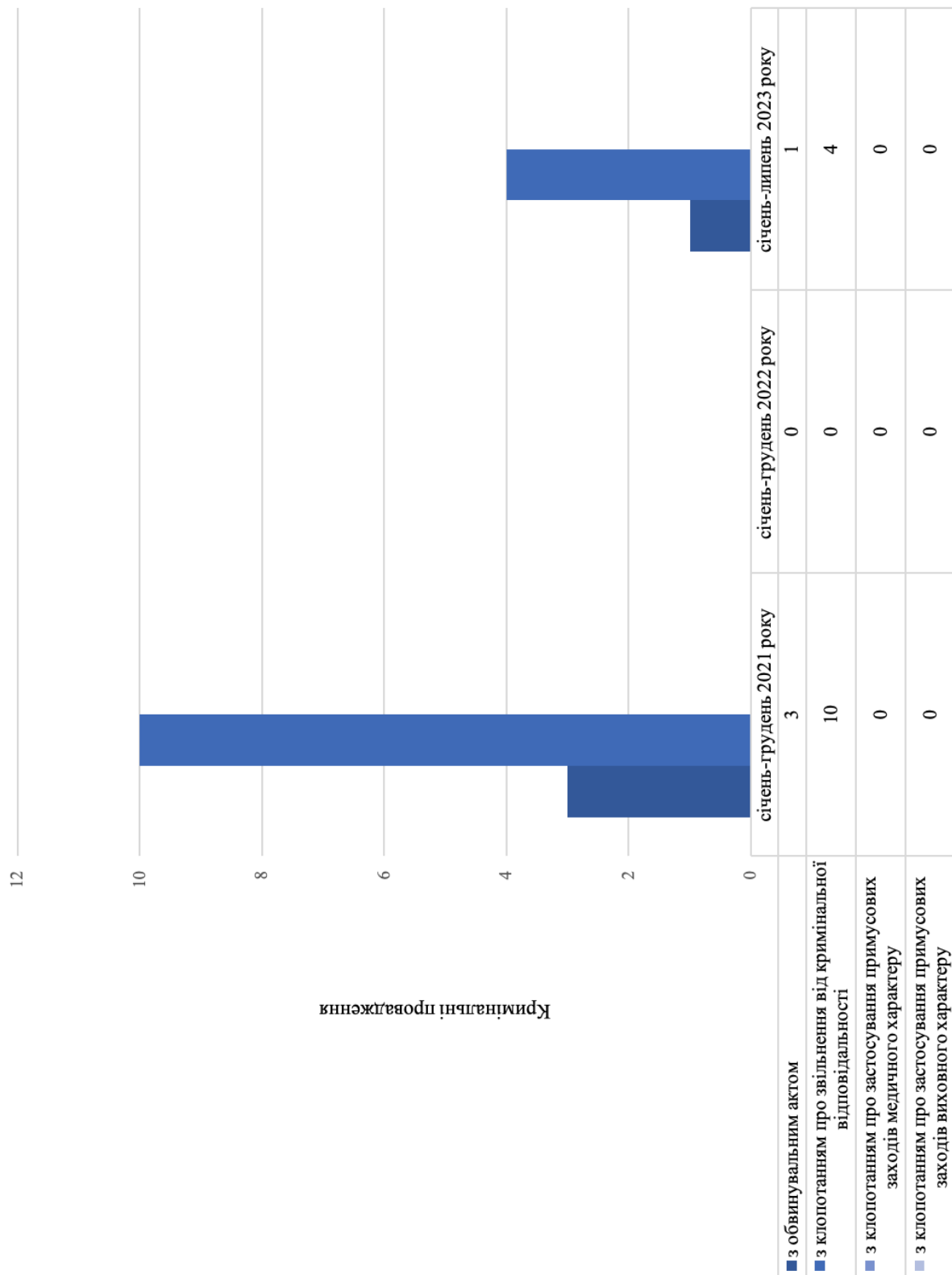
	б) встановлення системи інфраструктури конкретної злочинної діяльності та формування аналітичного звіту для управлінської ланки правоохоронного органу	156	56
	в) виокремлення легальних економічних інституцій та механізмів, які стали складовою частиною реалізації конкретної технології злочинної діяльності	201	72
20.	Які функції розвідувальної аналітики під час проведення обшуку, зважаючи на Ваш професійний досвід, доцільно виокремити?		
	а) орієнтуюча	206	74
	б) діагностична	190	68
	в) конкретизуюча	223	80
	г) прогностична	209	75



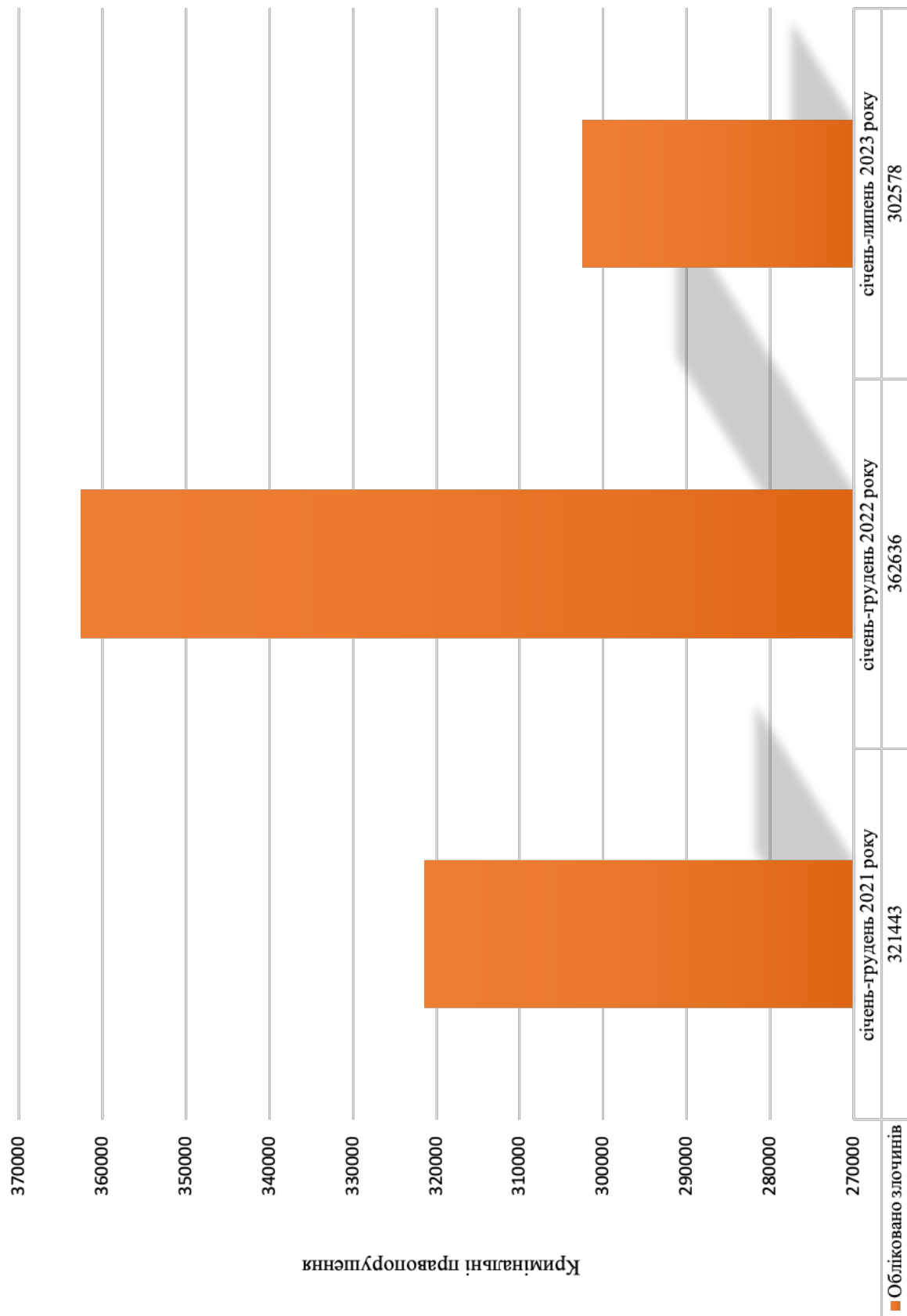
Форми закінчення кримінальних проваджень (ст. 212 ККУ України)



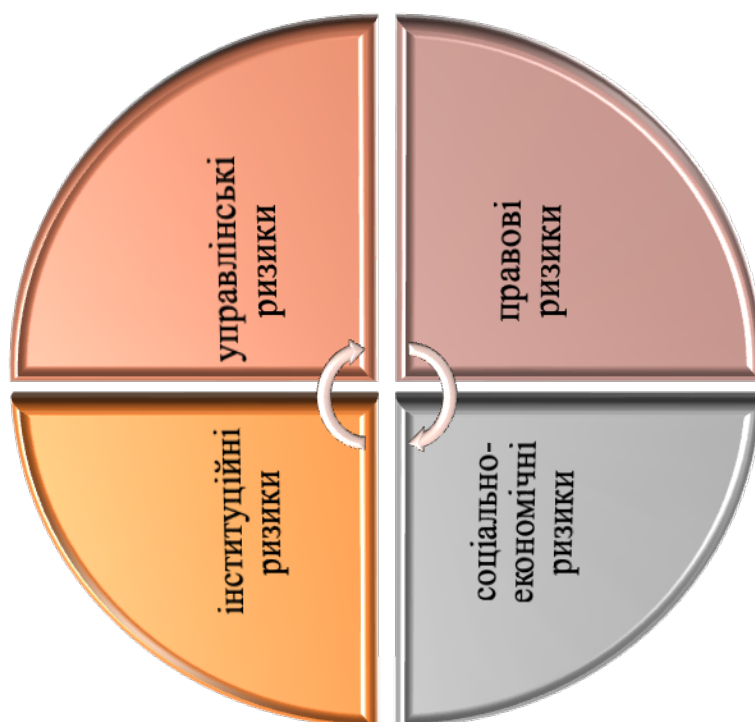
Форми закінчення кримінальних проваджень (ст. 212¹ КК України)



Обліковані кримінальні правопорушення



Групи ризиків, які мають бути об'єктом управління у межах функціонування інтегрованої системи управління ризиками



1. *Інституційні ризики*, які пов'язані зі збалансованим формуванням відповідної системи державних інституцій, які забезпечують протидію злочинності у сфері оподаткування.
2. *Управлінські ризики*, які пов'язані з відсутністю розроблених сучасних управлінських практик щодо керування та організації роботи окремих процесів та сфер протидії злочинності.
3. *Правові ризики*, які пов'язані з неефективністю нормативно-правових актів, спрямованих на регулювання протидії злочинності у сфері оподаткування.
4. *Соціально-економічні ризики*, які пов'язані з слабо контрольованими та непередбачуваними змінами соціальних процесів та економічної ситуації під впливом зовнішніх факторів, прогнозування розвитку та трансформації яких ускладнене, зокрема через військові дії.



ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань правоохоронної діяльності

01008, м.Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-35-06

АКТ

впровадження результатів дисертаційного дослідження

У Комітеті Верховної Ради України з питань правоохоронної діяльності розглянуто результати дисертаційного дослідження Падалки Лілії Олегівни на тему: «Застосування аналітичної розвідки під час розслідування злочинів у сфері оподаткування».

Сформульовані в дисертаційній роботі висновки, пропозиції до законодавства, отримані на основі проведеного комплексного дослідження, мають необхідний теоретичний та методологічний рівень, практичну значущість, їх буде враховано Комітетом при подальшому вдосконаленні чинного законодавства.

Голова Комітету

Д. Монастирський



СЕДО ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Підписувач: Монастирський Денис Анатолійович
Сертифікат: 58E2D9E7F900307B04000000ACDE2E00E7788200
Дійсний до: 16.03.2022 0:00:00

Апарат Верховної Ради України
№ 04-27/12-2021/5904 від 12.01.2021



315920



ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань правоохоронної діяльності

01008, м.Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-35-06

ДОВІДКА про впровадження результатів дисертаційного дослідження Падалки Лілії Олегівни

Довідка дана про те, що теоретичні розробки, висновки та практичні рекомендації, які містить дисертаційне дослідження аспіранта Національної академії внутрішніх справ Падалки Лілії Олегівни за темою: «Застосування аналітичної розвідки під час розслідування злочинів у сфері оподаткування», знайшли своє відображення у зареєстрованих законодавчих ініціативах і пропозиціях. Зокрема, у проекті Закону «Про внесення змін до адміністративного та кримінального законодавства щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України» (реєстр. № 3959-1 від 25.08.2020), проекті Закону «Про Бюро економічної безпеки України» (реєстр. № 3087-д від 02.07.2020), проекті Закону «Про внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України у частині забезпечення реалізації функцій прокуратури» (реєстр. № 3009а від 26.08.2020), проекті Закону «Про внесення змін до Закону України "Про прокуратуру" щодо підвищення ефективності діяльності органів прокуратури» (реєстр. № 3062 від 26.08.2020) тощо.

Особливо в питаннях, що стосуються організації та процесуального керівництва досудовим розслідуванням, планування розслідування кримінальних проваджень, надання доручень оперативним підрозділам при розслідуванні кримінальних правопорушень та координації діяльності правоохоронних органів у боротьбі зі злочинністю. Були враховані пропозиції щодо визначення понять «аналіз ризиків», «кримінальний аналіз», «ризик-орієнтований підхід», «управління ризиками», «ризик», обов'язкового застосування ризик-орієнтованого підходу у роботі Бюро економічної безпеки України.

Голова Комітету

Д. Монастирський



СЕДО ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Підписувач: Монастирський Денис Анатолійович
Сертифікат: 58E2D9E7F900307B04000000ACDE2E00E7788200
Дійсний до: 16.03.2022 0:00:00

Апарат Верховної Ради України
№ 04-27/12-2021/7309 від 13.01.2021



317394

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з навчальної роботи
Національного університету
«Одеська юридична академія»,
доктор юридичних наук, професор

Галина УЛЬЯНОВА

«01» 12 2023 року



АКТ

впровадження в освітній процес Національного університету «Одеська юридична академія» результатів дисертаційного дослідження Падалки Лілії Олегівни на тему «Використання методики розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування», поданого на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081-Право

Комісія у складі:

- 1) начальника навчально-методичного відділу Л.В. Кузнецової;
- 2) завідувача кафедри криміналістики, детективної та оперативно-розшукової діяльності доктора юридичних наук, професора Л.І. Аркуші;
- 3) професора кафедри криміналістики, детективної та оперативно-розшукової діяльності, доктора юридичних наук, професора Д.М. Цехана

склала цей акт з приводу того, що результати дослідження, викладені у наукових публікаціях за результатами дисертаційного дослідження Падалки Лілії Олегівни на тему «Використання методики розвідувальної аналітики під час виявлення та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування» використовуються в освітньому процесі Національного університету «Одеська юридична академія» під час викладання навчальних дисциплін: «Криміналістика», «Методика розслідування кримінальних правопорушень». Студентам у вигляді методичних матеріалів під час підготовки до практичних занять рекомендуються опубліковані автором наукові статті, а саме:

1. Падалка Л.О. Поняття аналітичної розвідки у діяльності правоохоронних органів. *Молодий вчений*. 2020. № 4 (80) квітень, 2020. С. 59-62. URL : <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/1880/1855>
2. Падалка Л.О. Застосування сучасних моделей діяльності правоохоронних органів під час розслідуванні злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. Вип. 1. С. 272-277. URL : <http://nvppp.in.ua/vip/2020/1/49.pdf>
3. Цехан Д.М., Падалка Л.О. Структура аналітичної діяльності під час протидії злочинності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. №3. С.92-98. URL : <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/3/15.pdf>
4. Падалка Л.О. Функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування

злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №4. С.598-601. URL : http://www.lsej.org.ua/4_2023/144.pdf

5. Падалка Л.О. Розвідувальна аналітика як засіб забезпечення формування та реалізації тактичних операцій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. №1. С.93-98. URL : <http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2023/1/16.pdf>.

Крім цього, результати дисертаційного дослідження Падалки Лілії Олегівни використовуються під час визначення напрямів наукових пошуків і тем дисертацій викладачів, аспірантів і здобувачів Національного університету «Одеська юридична академія».

Члени комісії:

Начальник навчального
відділу Національного університету
«Одеська юридична академія»



Людмила КУЗНЕЦОВА

Завідувач кафедри криміналістики,
детективної та оперативно-розшукової
діяльності

Національного університету
«Одеська юридична академія»,
доктор юридичних наук, професор



Лариса АРКУША

Професор кафедри криміналістики,
детективної та оперативно-розшукової
діяльності

Національного університету
«Одеська юридична академія»,
доктор юридичних наук, професор



Дмитро ЦЕХАН

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. Директора

Бюро економічної безпеки України

Андрій ПАЩУК



А К Т

про впровадження у практичну діяльність Бюро економічної безпеки України
результатів дисертаційного дослідження

Падалки Лілії Олегівни на тему:

«Використання методики розвідувальної аналітики під час виявлення та
розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування»

Комісія Бюро економічної безпеки України у складі: керівника Департаменту організаційного забезпечення діяльності БЕБ, доктора юридичних наук, професора О. Ю. Дрозда (голова комісії); керівника відділу Департаменту аналізу інформації та управління ризиками БЕБ, доктора юридичних наук, професора В. В. Арешонкова; головного спеціаліста Департаменту організаційного забезпечення діяльності БЕБ, доктора юридичних наук, старшого дослідника К. В. Шкарупи, склала цей акт про те, що результати наукових досліджень Л. О. Падалки використовуються в практичній діяльності Бюро економічної безпеки України.

Отримані в результаті дослідження положення, висновки та пропозиції відображені в опублікованих автором (у тому числі у співавторстві) працях:

1. Падалка Л. О. Поняття аналітичної розвідки у діяльності правоохоронних органів. Молодий вчений. 2020. Вип.4. С. 59-62.

2. Падалка Л. О. Застосування сучасних моделей діяльності правоохоронних органів під час розслідуванні злочинів у сфері оподаткування. Науковий вісник публічного та приватного права. 2020. Вип. № 1. С. 272-277.

3. Цехан Д. М., Падалка Л. О. Структура аналітичної діяльності під час протидії злочинності. Південноукраїнський правничий часопис. 2022. №3. С.61-64.

4. Падалка Л. О. Функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування. Юридичний науковий електронний журнал. №4. 2023. С.599-601.

5. Падалка Л. О. Розвідувальна аналітика як засіб забезпечення формування та реалізації тактичних операцій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. Південноукраїнський правничий часопис. 2023. №1. С.93-98.

6. Падалка Л. О. Кримінальний аналіз як метод протидії кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Актуальні питання судової експертології, криміналістики та кримінального процесу: матеріали II міжн.

наук.-практ. інтернет-конф. (Київ, 19 лист. 2019 р.). / за заг. ред. О. Г. Рувіна, Н. В. Нестор; уклад. О. І. Жеребко, В. П. Колонюк, О. О. Садченко, О. В. Юдіна. – Київ : Видавництво Ліра-К, 2020. С. 409-413.

7. Падалка Л.О. INTELLIGENCE-LED POLICING як ефективний новітній метод боротьби з транснаціональною організованою злочинністю. *Законодавче забезпечення діяльності Бюро економічної безпеки України* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків–Київ, 17 травня 2021 р.). Харків–Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. 212 с.

8. Падалка Л.О. Злочинність у сфері оподаткування як об'єкт аналітичного дослідження. *Кримінальне провадження в умовах воєнного стану: нормативно-правові, методологічні та праксеологічні аспекти*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 30 травня 2022 року). Одеса: ОДУВС, 2022. Ч.1 С. 72-75.

9. Падалка Л.О. Використання методології розвідувальної аналітики для забезпечення окремих тактичних операцій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 19 травня 2023 року). Одеса : НУ «ОЮА», 2023. С. 477-479.

Зазначені результати дисертаційного дослідження Л. О. Падалки мають високий науковий та практичний рівень розробки досліджуваної проблематики, дозволяють підвищити ефективність визначення, оцінювання та управління ризиками вчинення кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, а також здійснення досудових розслідувань кримінальних проваджень, пов'язаних із несплатою податків, зборів (обов'язкових платежів).

Члени комісії:



Олексій ДРОЗД

Віталій АРЕШОНКОВ

Костянтин ШКАРУПА