А. М. Падалка

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ РОЗСЛІДУВАННЯ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ



Теоретико-методологічні засади розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

А. М. Падалка

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ РОЗСЛІДУВАННЯ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Монографія

Ірпінь
2020

УДК 343.985:336.22
ББК 67.62
П 12

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 13 від 20 грудня 2019 року)

Рецензенти:

Лук'янчиков Є. Д., доктор юридичних наук, професор, професор кафедри інформаційного права та права інтелектуальної власності Київського політехнічного інституту;

Слінько С. В., доктор юридичних наук, професор, професор кафедри кримінально-правових дисциплін Харківського національного університету внутрішніх справ;

Лисенко В. В., доктор юридичних наук, професор, професор кафедри кримінального процесу та криміналістики Університету державної фіскальної служби України.

Падалка А. М.

П 12 Теоретико-методологічні засади розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування : монографія / А. М. Падалка ; Університет ДФС України. – Ірпінь, 2020. – 368 с.

ISBN 978-966-337-584-7

У монографії висвітлено теоретичні положення та напрями підвищення ефективності розкриття, розслідування та запобігання організованій злочинній діяльності у сфері оподаткування. Визначено поняття та сутність організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, зокрема сформульовано авторське поняття «організована злочинна діяльність у сфері оподаткування». Запропоновано вдосконалити структуру криміналістичної характеристики організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. Досліджено криміналістичну характеристику кримінального правопорушення і її значення для розроблення методик розслідування організованої злочинної діяльності. З'ясовано механізм (процес) організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. Проаналізовано теоретичні концепції і принципи розроблення окремих методик розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Видання буде корисним для науковців, викладачів, студентів, а також для працівників правоохоронних органів.

УДК 343.985:336.22
ББК 67.62

© Падалка А.М., 2020
ISBN 978-966-337-584-7
© Університет ДФС України, 2020

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....5

РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ І КРИМІНАЛІСТИЧНА КЛАСИФІКАЦІЯ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....9

1.1. Стан наукового дослідження організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування 9

1.2. Поняття та сутність організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування 36

1.3. Криміналістична класифікація організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування 68

РОЗДІЛ 2. КРИМІНАЛІСТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....96

2.1. Поняття криміналістичної характеристики кримінального правопорушення і її значення для розроблення методик розслідування організованої злочинної діяльності 96

2.2. Структура криміналістичної характеристики організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування 120

2.3. Механізм (процес) організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування 143

РОЗДІЛ 3. НАУКОВІ ПЕРЕДУМОВИ РОЗРОБЛЕННЯ МЕТОДИКИ РОЗСЛІДУВАННЯ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....180

3.1. Теоретичні концепції і принципи розроблення окремих методик розслідування організованої злочинної діяльності.....180

3.2. Загальні і спеціальні завдання розслідування
організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування 223
3.3. Обставини, що підлягають встановленню
у процесі розслідування організованої
злочинної діяльності у сфері оподаткування 240

**РОЗДІЛ 4. КРИМІНАЛІСТИЧНИЙ АНАЛІЗ
ВИХІДНИХ СЛІДЧИХ СИТУАЦІЙ І
ВИЗНАЧЕННЯ НАПРЯМУ РОЗСЛІДУВАННЯ
ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ** 258
4.1. Оцінка первинної інформації на момент початку
досудового розслідування організованої
злочинної діяльності у сфері оподаткування 258
4.2. Висунення і перевірка загальних версій
щодо організованої злочинної діяльності
у сфері оподаткування 308
4.3. Аналіз типових слідчих ситуацій, постановка та
засоби вирішення тактичних завдань розслідування
організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування 323

ВИСНОВКИ..... 340

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... 347

ПЕРЕДМОВА

Зміни й тенденції в економіці України за роки незалежності досі ще не здатні суттєво вплинути на складну політичну, соціальну та криміногенну ситуацію в державі. Це викликає занепокоєння, визначається негативними показниками стану, динаміки та географії організованої злочинності, яка нині постала одним із дестабілізуючих факторів у політичній, соціальній, економічній, правовій тощо сферах, створюючи реальну загрозу національній безпеці та демократичному розвитку держави.

Економічні та політичні перетворення в Україні на початку 2000-х років супроводжувалися ніким неконтрольованою прогресуючою еволюцією організованої злочинності у сфері оподаткування. Нині організовану злочинність у сфері оподаткування невипадково порівнюють із постійно діючим кримінальним (нелегальним) підприємством, яке займається злочинною діяльністю (виробництвом, розподілом, обміном, споживанням як нелегальних, так і легальних товарів і послуг). Така діяльність потребує високої згуртованості, стійкості та впорядкованості дій злочинців, внутрішньої дисципліни, зумовлює розподіл функцій і завдань між ними та їх професіоналізацію і спеціалізацію, і визначається загальною метою – одержанням фінансової або іншої матеріальної вигоди, що досить часто потребує легалізації одержаних доходів.

Як правильно зазначають дослідники, соціальна феноменальність організованої злочинності в тому, що вона вийшла з прихованого стану, була легалізована, набула рис інституту соціального контролю, а саме «еволюціонувала від істотного кримінологічного фактора, що підсилює соціальну напруженість у суспільстві, до відносно самостійної соціально-політичної системи, яка намагається диктувати діяльність державної політики». Водночас проблема організованої злочинності у сфері оподаткування в незалежній Україні не стала предметом фундаментального кримінально-правового, кримінологічного, кримінально-процесуального та криміналістичного

дослідження. У нашій державі комплексні наукові дослідження податкової організованої злочинності не проводилися, що негативно відзначалося на діяльності правоохоронних органів, покликаних вести боротьбу із зазначеним видом злочинності.

Варто зазначити, що перехід України до нових ринкових відносин здійснювався без належного організаційного і правового забезпечення. Непродуманість одних законів (про підприємництво, підприємство та ін.) і запізнення інших (законів про внесення змін і доповнень до Кримінального, Кримінально-процесуального кодексів України, норми яких повинні сприяти своєчасному виявленню, припиненню організованої злочинної діяльності тощо), колізії норм у ряді законів податкового характеру, недосконаліть банківського законодавства та інші сприяли формуванню організованих злочинних груп, злочинних організацій у сфері оподаткування.

Звідси необхідність посилення протидії організованій злочинній діяльності у сфері оподаткування, підвищення значення та ролі в цьому процесі слідчих та оперативних апаратів, потреба в удосконаленні процесуальних, методичних, організаційних аспектів їх діяльності, обумовлюють актуальність і важливість глибокого та всебічного наукового дослідження широкого кола питань.

Проблеми протидії організованим злочинним угрупуванням у сфері оподаткування, криміналістичним засобам та методам були предметом досліджень вітчизняних науковців Ю. П. Аленіна, В. П. Бахіна, В. Д. Берназа, Т. В. Варфоломеєвої, А. Ф. Волобуєва, В. І. Галагана, В. Г. Гончаренка, О. Ф. Долженкова, Ю. М. Грошевого, В. А. Журавля, А. В. Іщенка, Н. С. Карпова, Н. І. Клименко, В. О. Коновалової, М. В. Костицького, В. С. Кузьмічова, В. К. Лисиченка, В. Г. Лукашевича, Г. А. Матусовського, О. Р. Михайленка, В. Т. Нора, М. В. Салтевського, М. Я. Сегая, С. В. Слінька, С. М. Стахівського, В. В. Тіщенка, В. Ю. Шепітька, М. Є. Шумила та інші.

Не применшуючи ролі та значущості результатів праці зазначених учених, необхідно визнати, що в Україні сьогодні важливим завданням у протидії організованій злочинній діяльності є активізація наукового і методичного забезпечення, зростання якісного рівня діяльності правоохоронних органів. Одним з актуальних напрямів підвищення ефективності розкриття, розслідування та запобігання організованій злочинності у сфері оподаткування є розроблення теоретико-методологічних засад, що дозволить оптимізувати діяльність правоохоронних органів та суттєво покращити результативність розслідування такої протиправної діяльності.

На підставі визначення загальних завдань у монографічному дослідженні встановлено та розроблено теоретичне обґрунтування положень використання сукупності методів і прийомів наукового пізнання, що дозволяє вивчати проблеми в єдності їх змісту та юридичної форми, здійснювати системний аналіз діяльності з розкриття, розслідування та запобігання злочинам у сфері оподаткування, вчиненим організованою злочинною групою. Робота передбачає досягнення зазначеної мети, яку необхідно запропонувати у такому:

– проаналізувати стан наукового дослідження організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування;

– визначити поняття та сутність організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування;

– сформулювати авторське поняття «організована злочинна діяльність у сфері оподаткування»;

– розкрити поняття криміналістичної характеристики кримінального правопорушення і її значення для розроблення методик розслідування організованої злочинної діяльності;

– вдосконалити структуру криміналістичної характеристики організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування;

– з’ясувати механізм (процес) організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування;

– розкрити теоретичні концепції і принципи розроблення окремих методик розслідування організованої злочинної діяльності;

– внести пропозиції щодо підвищення ефективності діяльності слідчої групи з розкриття, розслідування та запобігання злочинів у сфері оподаткування;

– охарактеризувати загальні і спеціальні завдання розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування;

– запропонувати оптимальні шляхи організації діяльності слідчого з розкриття, розслідування та запобігання злочинів у сфері оподаткування за територіальним принципом і спеціалізацією;

– охарактеризувати обставини, що підлягають встановленню під час розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування;

– з'ясувати процес висунення і перевірки загальних версій щодо організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування;

– показати сучасні можливості аналізу типових слідчих ситуацій під час розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування.

На основі проведеного дослідження сформульовано ряд положень, які відображають його наукову новизну, роблять внесок у розвиток науки кримінального процесу та криміналістики і є значним для правотворчої та правозастосовної діяльності.

Варто зазначити, що в цьому монографічному дослідженні неможливо розкрити всі доктринальні положення розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування.

У монографії зроблено акцент на теоретико-методологічні засади розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування.

РОЗДІЛ 1
ПОНЯТТЯ І КРИМІНАЛІСТИЧНА КЛАСИФІКАЦІЯ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Стан наукового дослідження організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

Дослідження організованої злочинності у сфері оподаткування неможливо без всебічного вивчення загального стану економічної організованої злочинності та організованої злочинності як особливого соціального феномену в державі. Організована злочинність – це глобальна соціальна проблема практично всіх економічно розвинених держав і великих міжнародних суб'єктів зокрема.

У юридичній літературі є чимало серйозних робіт, присвячених проблемам організованої злочинності, але в сфері економічної діяльності їх не так багато, де кожен злочин несе своє відображення в системі оподаткування. В Україні протягом ряду років домінували консервативні погляди серед учених кримінально-правового та криміналістичного циклів щодо організованих форм злочинності, але організована злочинна діяльність у сфері оподаткування фундаментально не досліджувалась.

Тим часом цілком очевидно, що сучасні вимоги та потреби практики боротьби зі злочинністю висувають на передній план завдання розробки таких криміналістичних методів і засобів виявлення, розкриття і розслідування злочинів, які враховували б специфіку саме організованої злочинної діяльності, визначали б не тільки методику розслідування характерних для неї проявів, а й тактику окремих слідчих дій.

Так, ще за радянських часів фундаторами дослідження цього негативного явища стали В. М. Биков, А. І. Гуров, Т. В. Досюкова, А. І. Долгова, С. В. Дьяков, І. В. Лукач, В. Н. Кудрявцев, В. І. Куликов.

В. М. Биков у своїй роботі «Криминалистическая характеристика преступных групп» (1986 р.) та дисертаційному дослідженні «Проблемы расследования групповых преступлений» (1992 р.) успішно досліджував еволюцію групової злочинної діяльності. В основу його роботи ввійшли: методологічні питання криміналістичного вивчення злочинних груп; поняття злочинної групи; особливості формування і функціонування злочинних груп; криміналістичні типи злочинних груп і їх структура; лідерство в злочинних групах; конфлікти в злочинних групах; загальні закономірності розслідування злочинів, скоєних групами[1].

На відміну від В. М. Бикова, який розглядав в основному організовану сторону групової злочинності та її зовнішні ознаки, до яких він відносив і професіоналізм, А. І. Гуров у своїй книзі «Профессиональная преступность: прошлое и современность»[2] (1990 р.) зосередив свою увагу повністю на феномен злочинного професіоналізму. Одним з нових напрямів діяльності правоохоронних органів в ті часи він визначив боротьбу з так званою професійною організованою злочинністю.

На думку А. О. Пінаєва, якщо організовану злочинність зобразити у вигляді піраміди, то її вершиною будуть впливові державні і політичні діячі; середину піраміди становлять економічні структури: банки, компанії, підприємства тощо (вони можуть бути легальними і тіньовими). Для нормального функціонування саме з цієї частини піраміди створюється вся піраміда організованої злочинності:

---

[1] Быков В. М. Криминалистическая характеристика преступных групп. Ташкент, 1986, С. 37–38.

[2] Гуров А. И. Профессиональная преступность: прошлое и современность. Москва: Юридическая литература, 1990. 442 с.

економічні структури забезпечують вилучення з державної сфери колосальних коштів. Низ піраміди становлять кримінальні елементи, які, як правило, організовуються в злочинні групи[3].

На початку 80-х років проблеми організованої злочинності були предметом вивчення вченими, слідчими працівниками правоохоронних органів, але вони не отримували широкого розголосу з ідеологічних мотивів тих часів. Окремі дисертаційні дослідження були присвячені проблемам виявлення та розслідування організованих групових розкрадань. Однак захист дисертацій із зазначеної проблематики відбувався у закритих спеціалізованих учених радах, автореферати на здобуття наукового ступеня оформлялися або під грифом «СС», тобто «Цілком таємно», або під грифом «СП», тобто «для службового використання». До такого типу була віднесена і робота В. П. Корж «Проблеми розслідування та запобігання розкрадань в промисловому будівництві». Вона досліджувала криміналістичну характеристику розкрадань і її структурний елемент – «організовану злочинну групу», тому її робота оформлена під грифом «СП».

Такий розвиток ситуації розглядався у разі протидії організованої групи загального кримінального спрямування. З часом форми організованої злочинної діяльності змінювались. Концентрація кримінального капіталу призвела до еволюційного переходу «підпільно-цехового» та «бандитського» формату до лідерів корпоративних бізнес-структур. Кримінально-олігархічна модель управління тіньовим сегментом ринку забезпечує формування економічного підґрунтя організованої злочинності та відтворення його як «кримінального бізнесу». Надалі тривала корпоратизація та легітимізація організованої економічної злочинності, а також проникнення її

[3] Пінаєв А. О. Співвідношення понять «організована злочинність» і «організована злочинна група». Теневая экономика, проблемы борьбы с организованной преступностью и коррупцией в сфере экономики. Луганск, 1997. С. 68–69.

представників до інститутів державної влади. Взаємозв'язок криміналізованих бізнес-груп, корупційного чиновництва, ділки тіньового капіталу є прогресуючим видом організованої злочинної діяльності.

Дж. Сорос в одній зі своїх книг зазначає: «Якщо раніше головними завойовниками були держави, то тепер ними стали підприємства, конгломерати, приватні промислові та фінансові групи, що претендують на роль вершителів долі Світу. До цього їх вплив ніколи не був таким всеосяжним і потужним»[4].

У діяльності корпоративних структур, як зазначає І. В. Лукач, є ряд переваг порівняно з окремими компаніями, що діють на ринку. Ці преференції реалізуються, зокрема, у полегшенні процесу виробництва від видобутку сировини до випуску кінцевого продукту; контролі за рухом товару; об'єднанні фінансової звітності для формування єдиної стратегії мінімізації податків; реалізації монополії щодо напрямів діяльності та перспектив її розширення[5].

Разом з цим і виникли труднощі суто організаційного характеру під час розмежування компетенції між підрозділами й апаратами карного розшуку та боротьби зі злочинністю у сфері економіки. Ці труднощі долалися емпіричним шляхом, без особливих зусиль, у конкретних ситуаціях. Однак їх подолання в науковому плані зажадало визначення організованої злочинності і її відмінностей від групової або професійної злочинності, оскільки загальновизначених понять на той час не було.

Комплексному дослідженню та аналізу організованої злочинності у ті часи перешкоджала фактична відсутність офіційних даних, що розкривають реальні масштаби злочинної діяльності організованих злочинних угруповань як в Україні, так і за кордоном. Незважаючи на те, що офіційні дані в публічному доступі відсутні 1990 року

[4] Сорос Дж. Кризис мирового капитализма. М., 1999. С. 114.
[5] Лукач І. В. Правове становище холдингових компаній: монографія. Київ, 2008. С. 22.

під рецензуванням А. І. Долговой і С. В. Дьякова, було видано книгу круглого столу «Организованная преступность»[6], де на основі досліджень авторів, які професійно займалися проблемами боротьби з організованою злочинністю, аргументуються висновки з конкретними даними статистики, матеріалів кримінальних справ, опитувань. Досить значними стали додатки, в яких наводяться основні терміни, пов'язані з організованою злочинністю, система показників, що характеризують розвиток організованої злочинності в СРСР у 1983–1989 рр., та інші матеріали.

Дослідники цього негативного феномену констатують, що організована злочинність упродовж століть супроводжувалась існуванням держави, розвиваючись і набуваючи основні властиві їй риси: організованість і керованість організованих груп, ускладнення їх структури, узгодженість, плановість, масштабність і багатоаспектність їх діяльності, особливо в економічній сфері.

Наголошуючи про економічну організовану злочинність як прояв загальнокримінальної організованої злочинності, на думку Т. В. Досюкової, вона проявляє гнучкість і пристосовність.

У своєму спеціалізованому курсі «Организованная преступность в сфере экономической деятельности: проблемы квалификации» (1995 р.)[7] вона зазначала, що організована злочинна діяльність у сфері економічної діяльності реалізується у формах найбільш ефективних і прийнятних для конкретних умов місця і часу. Вона може бути системою взаємозалежних організованих злочинних діянь у сфері економічної діяльності або одного суб'єкта (групи осіб за попередньою змовою або організованою групою).

---

[6] Организованная преступность: материалы круглого стола / за ред. А. І. Долговой і С. В. Дьякова. М.: Юрид. лит., 1989. 352 с.

[7] Досюкова Т. В. Организованная преступность в сфере экономической деятельности: проблемы квалификации. Специализированный курс. 1995. 88 с.

Одночасно науково-дослідні роботи вчених, практична діяльність правоохоронних органів, громадянська позиція та активність засобів масової інформації, які висвітлюють суспільне усвідомлення серйозності кримінальної ситуації з організованою злочинністю, не могли не призвести до необхідності державного визнання факту існування організованої злочинності.

Факт існування організованої злочинності на державному рівні визнавав і В. І. Куликов, що вимагало прийняття швидких і ефективних заходів протидії їй, створення спеціальних законодавчих, організаційно-фінансових можливостей для роботи правоохоронних органів у цій сфері та вироблення спеціальних криміналістичних методів діяльності, спрямованих безпосередньо проти організованої злочинності[8]. Незважаючи на актуальність цього питання, зазначені заходи не були прийняті у зв'язку з істотними політичними й економічними змінами, що відбулися в радянській державі наприкінці 1991 р. До основної причини розвитку організованої злочинності в перебудовних і подальших періодах В. Н. Кудрявцев відносить зміну суспільного ладу, тобто відновлення приватної власності, перехід до ринкової економіки, руйнування командно-адміністративної системи[9].

Якщо розглядати соціальні причини організованої злочинності у сфері оподаткування, варто враховувати й інші початкові аспекти цієї проблеми. Зокрема, А. І. Долгова під час аналізу соціальних причин запропонувала враховувати:

1) особливості соціального середовища в різних регіонах до початку перебудови, в період перебудови і в період реформ;

2) характеристику населення регіонів у різні періоди, їх соціальні типи;

---

[8] Куликов В. И. Организованная преступность как наиболее развитая и опасная форма групповой преступности: Содержание, понятие и структура организованной преступной деятельности. *Основы борьбы с организованной преступностью.* Москва, 1996. С. 152–154.

[9] Кудрявцев В. Н. Социальные причины организованной преступности и коррупции. Чиновник. 2000. № 1. С. 7.

3) зміни соціальної сфери і типів особистості, а також характеристики різних соціальних груп у регіонах;

4) трансформацію умов взаємодії середовища і населення, типів особистості;

5) сучасну характеристику соціального середовища, типів особистості і відповідних соціальних груп, а також їх взаємодію[10].

Зокрема, Н. Ф. Кузнєцова до причин злочинності відносить вади суспільної психології населення, а саме «причини в соціальній детермінації, завжди суб'єктивні, що належать до сфери свідомості і соціальної психології»[11].

До причин розвитку організованої злочинності М. Ю. Валуйська, І. М. Даньшин, В. В. Голіна та інші відносять наявність «багаторівневих, стійких злочинних зв'язків, які призводять до концентрації суспільно небезпечних діянь, зокрема: скнарість, жадібність, жага збагачення»[12].

Погоджуємося з такими слушними думками і вважаємо, що такі закономірності і тенденції стали початком організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування як складному соціальному явищі.

Разом з тим заслуговує на увагу точка зору В. Г. Гриба, який розглядає організовану злочинність як вид протиправної діяльності, сутність якої становить процес обігу капіталу, набутого протиправними методами, в легальних і нелегальних сферах суспільного життя, що супроводжується залученням до нього значної кількості населення[13].

---

[10] Долгова А. И. Преступность и общество: монография. Рос. акад. наук. ИНИОН, *Гл. информ. Центр МВД России, Журн «Законность»*. Москва. 1992. 47 с.

[11] Кузнецова Н. Ф. Проблемы криминологической детерминации. Москва, 1984. С. 29.

[12] Даньшин І. М., Голіна В. В., Валуйська М. Ю. та ін. Кримінологія: Загальна та Особлива частини: підручник / за заг. ред. В. В. Голіни. 2-ге вид. перероб. і доп. Харків: Право, 2009. С. 238.

[13] Гриб В. Г. Организованная преступность — различные подходы к пониманию / за ред. В. Г. Гриба, В. Д. Ларичева, А. Н. Федотова. *Государство и право*. 2000. № 1. С. 48–53.

З наукових поглядів дослідників можна вважати, що організована злочинність визріла в наших соціально-економічних умовах, і якщо злочинність – своєрідний показник недосконалості суспільних відносин, то організована злочинність – результат загострення соціальних проблем, виникнення яких має глибокі соціально-історичні коріння, і її прогресуючий розвиток набув певних своїх ознак.

Варто зазначити, що за часів СРСР криміналістичному дослідженню організованої злочинності, у тому числі економічного характеру, приділялось небагато уваги, оскільки вважалося, що ця проблема не є актуальною для радянського права і соціалістичного ладу, відгородженого від світу «темною завісою». Водночас організована злочинність – феномен для радянського простору неновий.

У подальшому процеси демократизації суспільства, падіння так званої «темної завіси», послаблення та реформування правоохоронної системи, лібералізації зовнішньоекономічної діяльності стали каталізатором інтеграції вітчизняної організованої злочинності до економічної організованої злочинності. Іншими факторами стрімкого поширення економічної організованої злочинності в Україні стали кризова соціально-політична ситуація, наявність суттєвих прогалин у кримінальному, кримінально-процесуальному, господарському, податковому законодавстві та відсутність ефективних методичних розробок з питань протидії новому суспільно-небезпечному явищу.

Незважаючи на певну кількість досліджень у правовій науці з цієї проблематики, комплексні всеохоплюючі дослідження феномену організованої злочинності саме у сфері оподаткування в Україні досі ще відсутні. Криміналістичні аспекти протидії цьому явищу ще не отримали комплексного вирішення на дисертаційному та монографічному рівні, хоча деякі з цих питань і привертали увагу вчених.

За останні 15–20 років у кримінально-правовій, кримінологічній і криміналістичній літературі з’явилися деякі праці вчених, які

певною мірою мають значення і для вирішення нашого питання. Так, були зроблені спроби осмислення причин організованої злочинної діяльності, розробки єдиного термінологічного апарату, структури і механізму діяльності організованих злочинних груп і співтовариств, а також рекомендацій щодо запобігання, розкриття та розслідування цієї діяльності, в тому числі з урахуванням методів їх протидії.

Говорячи про термінологічний апарат, перш за все слід зупинитися на таких поняттях, як «злочинна група», «організована злочинна група», «організована злочинність», «злочинна організація» тощо, оскільки за справедливим зауваженням В. І. Куликова і правова наука і слідча практика потребують досить точних і гранично ємних понять, що, в свою чергу, дозволить «зорієнтувати правоохоронні органи в безлічі різновидів організованої злочинної діяльності і прийняти заходи по боротьбі з нею»[14].

Звідси на думку деяких авторів під злочинною групою варто розуміти малу неформальну групу, яка об'єднує на основі вчинення суспільно небезпечних, протиправних дій людей, що прагнуть досягнути спільної мети, організованих певним чином в один суб'єкт діяльності. Аналізуючи це визначення, В. М. Биков визначив злочинну групу як «антигромадське об'єднання людей, які певним чином організовують і виступають, як єдиний особливий суб'єкт діяльності». При цьому він спробував класифікувати ці групи, взявши за основу такий критерій, як ступінь їх організованості. У результаті ним були виділені такі криміналістичні типи злочинних груп:

– випадкова група, яка включає осіб, випадкового або ситуативного характера для вчинення групового злочину. У таких групах відсутні чіткі психологічні або функціональні структури, немає лідера, не розподілені ролі і функції співучасників злочину, мала ступінь згуртованості;

[14] Куликов В. И. Основы криминалистической теории организованной преступной деятельности. Ульяновск: Филиал МГУ, 1994. 256 с.

– компанія (більш організований характер), в якій певною мірою стабілізовано особовий склад, є яскраво виражена антисуспільна установка. Злочинна діяльність займає значне місце, відіграє провідну роль, але ще відсутні чіткі плани цієї діяльності;

– організована злочинна група, яка характеризується стабільністю особового складу, в ній виробляються свої власні погляди, норми поведінки, ціннісні орієнтації. Зокрема, сформована і чітко виражена психологічна структура, є лідер, хоча може існувати й «опозиціонер», що бореться за висунення в лідери; чітко розподілені ролі між членами такої злочинної групи. У типах таких злочинних груп функціональна структура досить розвинена, може існувати спеціальний грошовий фонд, яким розпоряджається лідер. Члени злочинної групи володіють злочинним досвідом і досвідом спілкування зі слідчими та оперативними працівниками правоохоронних органів. Ці групи в подальшому набувають характеру професіоналізму;

– злочинна організація, яка характеризується високим ступенем організованості і згуртованості, складається з окремих блоків і ланок. На чолі всієї організації – єдиний лідер; жорстка дисципліна; існування спеціальних блоків захисту і груп прикриття, що включають у свій склад деяких представників адміністрації підприємства або відомства, працівників контролюючих та правоохоронних органів[15].

На відміну від позиції В. М. Бикова, автори роботи «Боротьба з організованою злочинністю (кримінологічні та криміналістичні аспекти)» розглядають організовану злочинну групу як «найпростішу форму зв'язку злочинців для спільного вчинення злочинів, що не має вираженого лідера, в зв'язку з нечисленністю, складної структури. Ролі учасників розподіляються при вчиненні конкретних злочинів»[16].

---

[15] Быков В. М. Криминалистическая характеристика преступных групп. Ташкент, 1986. 72 с.

[16] Ерохин А. А., Короткевич А. А., Нургалиев Б. М. Борьба с организованной преступностью (криминологические и криминалистические аспекты). Караганда, 1993. С. 28.

При цьому вони також, як і В. М. Биков, пропонують свою класифікацію – об'єднання злочинців, а саме: організовані групи, організовані угруповання, бандитські формування, злочинні організації. Основними ознаками організованого угруповання на їхню думку є: стійке об'єднання осіб, що мають певну підпорядкованість на чолі з лідером, і чіткий розподіл ролей. Причому автори зазначають, що «злочинна діяльність угруповання найчастіше пов'язана з вчиненням майнових злочинів, зокрема пов'язана з певними кримінальними ролями співучасників – злодійською розвідкою, збутом викраденого, технічним забезпеченням», що, в свою чергу, «визначає велику кількість учасників і створює досить велику периферію: зв'язки з перекупниками краденого, торговцями наркотиків, підроблювачів документів, технічними працівниками та ін.»[17].

Не виключаючи можливості вчинення організованими злочинними угрупованнями майнових злочинів, варто зазначити, що такий підхід до організованої злочинної діяльності, на нашу думку, досить вузький. Погоджуючись з тим фактом, що деякі з організованих злочинних груп мають певну спрямованість своєї злочинної діяльності (машинобудування, автобізнес, лісозаготівельна промисловість, кольорові метали тощо), було б абсолютно неправильним вважати, що всі вони або більшість з них виявляють інтерес саме до майнових злочинів. Практика показує, що діяльність організованих злочинних груп охоплює всі сфери суспільних відносин, де можливо отримати неконтрольований державою прибуток, унаслідок чого напрями докладання зусиль кримінальних співтовариств перерахувати практично неможливо.

Водночас В. С. Мєшкова пропонує свою класифікацію, що складається з організованої злочинної групи, організованого злочинного

[17] Ерохин А. А., Короткевич А. А., Нургалиев Б. М. Борьба с организованной преступностью (криминологические и криминалистические аспекты). Караганда, 1993. С. 29.

угрупування і злочинної організації. При цьому під організованою злочинною групою вона розуміє «найпростішу форму організації злочинців, створену для тимчасового або систематичного вчинення злочинів, не характеризується яскраво вираженим лідером, чисельність яких становить 2–3 особи; ділові якості приблизно однакові (кишенькові, квартирні злодії тощо)»[18]. Зокрема, до основних ознак таких груп вона відносить стійкість і цільову установку – об'єднання для вчинення одного або декількох злочинів.

Організованим злочинним угрупованням, на її думку, є: певна структура на чолі з лідером, який бере участь у злочинних замислах; чисельність до 10 осіб; наявність зв'язку з іншими кримінальними формуваннями на «території обслуговування правоохоронного органу».

До злочинної групи осіб вона відносить «групу осіб, які здійснюють інтелектуальну розробку, фінансування майбутніх кваліфікованих злочинів, забезпечує приховування слідів злочинної діяльності, збут майна, підтримує зв'язки з місцями позбавлення волі; створює громадську думку шляхом здійснення впливу на журналістів, юристів, письменників, забезпечує безпеку всіх злочинних угруповань, перебуває під її впливом». При цьому вона зазначає, що поряд з розглянутими нею поняттями припустимо вживати і такі, як «злочинне співтовариство», «кримінальне формування».

Аналізуючи наведені класифікації і порівнюючи її, зокрема, з класифікацією, яку запропонував В. М. Биков, хотілося б зазначити наступне. Визначення організованої злочинної групи, дане авторами роботи «Боротьба з організованою злочинністю» та В. С. Мєшкової, швидше характеризує просто злочинну групу, і жодним чином не відображають її організовану сторону. Користуючись класифікацією В. М. Бикова, такі групи можна віднести до злочинних груп

[18] Мешкова В. С. Тактические особенности отдельных следственных действий при привлечении организатора (лидера) преступной группы к уголовной ответственности: учебное пособие. Калининград: КЮИ МВД РФ, 1998.

типу «корпорація». Що ж стосується основних характеристик організованої злочинної групи, то і тут нам набагато ближче позиція В. Н. Бикова, оскільки саме від стабільності особового складу, злагодженості їх дій, чіткого розподілу ролей, наявності лідера тощо залежить, на наш погляд, ступінь організованості такої групи.

Разом з тим заслуговує на увагу і загальне розуміння організованої економічної злочинності, оскільки вона фактично зводиться зі злочинністю у сфері оподаткування. Перші її понятійні і методологічні основи як апарату правової науки почали знаходили адекватного відображення в 60-х роках XIX століття одним із провідних французьких дослідників цієї проблематики М. Патен у роботі «Загальна частина кримінального права і кримінальне законодавство в сфері бізнесу» (1861 р.). У цій роботі він зазначав, що питання настільки твердо проклали шлях в науку, що стали мало не найголовнішими. Зокрема, він виводив на обговорення такі питання, які потребують термінового вирішення:

– економічні злочини, в тому числі злочини в сфері підприємництва;

– кримінально-правове регулювання в цій сфері, в тому числі податкове регулювання;

– кримінально-правовий захист підприємців;

– кримінальна відповідальність підприємців, які займаються нелегальною діяльністю[19].

Уже в той час провідні фахівці сприймали проблему економічної злочинності та злочини у сфері оподаткування як велику соціальну проблему майбутнього, яку неминуче доведеться вирішувати, яка стане «на повен зріст» і зажадає спеціального розгляду.

Найбільш яскравий прояв викладеного про економічну злочинність спостерігається і у роботі кримінолога Е. Сатерленда, який

[19] Патэн М. Общая часть уголовного права и уголовное законодательство в сфере бизнеса (1861 г.).

вперше здійснив систематичне дослідження злочинності корпорацій. Створена ним кримінологічна концепція мала досить великий ідейний вплив на подальший вибір способів розуміння цієї актуальної проблеми. У його концепції увага була акцентована на щось нове, що суб'єктами найбільш небезпечних економічних злочинів є особи, що займають високе соціальне становище у сфері бізнесу і які вчиняють злочини в процесі професійної діяльності в інтересах юридичних осіб та власних інтересах. Введений ним у науковий обіг термін «білокомірцева злочинність» досить точно відображає цю особливість його концепції[20].

На основі концепції «білокомірцевої злочинності» Е. Сатерлендом було сформульовано визначення організованої злочинності економічного спрямування як злочинність корпорацій. Це найбільш вузьке визначення і, на жаль, при всій його корисності воно не описує адекватно вагомість проблеми. Вузькість такого підходу пов'язана з тим, що економічні злочини скоюються не тільки від імені, а й в інтересах підприємства.

У процесі розвитку концепції Е. Сатерленда і сприйняття новітніх тенденцій у кримінальній практиці були запропоновані розширювальні трактування цього поняття. Тенденція до розширення поняття виявлялася в двох взаємопов'язаних аспектах.

По-перше, розширення кола суб'єктів економічних злочинів. Поступово до цієї категорії стали відносити не тільки вищих керівників корпорацій, а й інших службовців. А пізніше обмеження за суб'єктами взагалі не використовувалося. Незмінним, однак, залишалася ознака вчинення злочину в процесі професійної діяльності, ключовим критерієм для визначення економічної злочинності є мета, яку переслідує правопорушник.

[20] Sutherland, Edwin H. White Collar Crime / Foreword by Donald R. Cressey. Westport, Conn.: Greenwood Press, 1983. 272 p.

По-друге, змінився і перелік злочинів, що належали до економічних. Пізніше до цих злочинів стали відносити ухилення від сплати податків, яке займає особливе місце в стабільності економіки, її окремим секторам, підприємницької діяльності, а також економічним інтересам окремих груп громадян; злочинна діяльність у кредитно-фінансовій сфері; службові злочини та інші. Перелік цих злочинів з певними особливостями розширився до 15–20 складів.

Ці зміни, з наукової точки зору, в різних країнах були обумовлені не тільки внутрішньою логікою розвитку наукового знання, а й еволюцією самого досліджуваного явища – економічної злочинності.

Гранично широке розуміння потребує податкова злочинність, оскільки будь-який злочин, який зачіпає суспільні відносини у сфері економіки, пов'язаний з надходженням або ненадходження обов'язкових платежів до бюджету.

Так, Л. Д. Гаухман у групі злочинів, які зазіхають на суспільні відносини, що забезпечують інтереси економічної діяльності у сфері фінансів (злочини у сфері фінансів), виділяє підгрупу злочинів, які зазіхають на сферу фінансів у частині формування бюджету і державних позабюджетних фондів від збору податків, страхових внесків та митних платежів, а також здачі державі дорогоцінних металів і природних дорогоцінних каменів. Він визначає їх як злочини в сфері формування бюджету і державних позабюджетних фондів. До них Л. Д. Гаухман відносить організовані групи, які на основі фіктивних підприємств ухиляються від сплати податку або страхового внеску в державні або позабюджетні фонди[21].

Мінливість ринкової економіки, реформування політичної структури влади спричинили за глибокі зміни в сфері економічної діяльності української держави. Недержавний сектор зайняв домінуюче становище в економіці і значною мірою формує економічний

[21] Гаухман Л. Д. Квалификация преступлений: закон, теория, практика. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Центр ЮрИнфоР, 2005. 455 с.

потенціал країни. У зв'язку з цим закономірно і відбувається зміна податкової політики держави. Уже з перших етапів формування ринку держава зіткнулася з проблемою масового ухилення від сплати податків, і як наслідок цього – значних витрат дохідної частини бюджету. Ухилення від сплати податків набуло значного поширення серед організованих груп, носить масовий характер і є головною причиною неналежного наповнення державної скарбниці.

Для визначення ефективної державної політики контролю над злочинністю, також як і для самої криміналістичної науки, особливого значення набуває завдання вивчення взаємного зв'язку і зумовленості податкової та організованої злочинності. Цій проблемі українські фахівці приділяють досить мало уваги. Як вже зазначали, серед перших дослідників, хто звернув на неї увагу, були російські юристи В. М. Биков, А. І. Долгова, Л. Д. Гаухман, Я. І. Гилинский, О. І. Гуров, В. Г. Гриб, В. С. Овчинский, Ю. Г. Козлов, А. М. Яковлєв, І. І. Рогов та ін., економісти О. В. Осипенко, А. А. Крилов, В. М. Єсіпов, А. В. Нестеров та інші.

З вітчизняних хочемо зазначити Л. І. Аркушу, Л. В. Борисова, В. І. Василинчука, Л. В. Дергач, Л. Ф. Гула, А. Я. Дубинського, В. С. Зеленецького, Н. С. Карпова, В. П. Корж, А. А. Крилова, В. В. Лисенка, Є. Д. Лук'янчикова, М. І. Мірошниченка, Ю. А. Олійник, А. В. Хірсіна, П. В. Цимбала С. С. Чернявського, К. О. Чаплинського, С. А. Шепетько, О. Ю. Шостко та інших.

Серед вітчизняних вказаних науковців можемо виділи декілька значних кандидатських робіт. Так, у своєму дисертаційному дослідженні «Основи методики виявлення і розслідування організованої злочинної діяльності при наявності корумпованих зв'язків» (2002 р.) Л. І. Аркуша наводить удосконалене поняття організованої злочинної діяльності, визначає поняття її криміналістичної характеристики і структуру загальної та окремої криміналістичної характеристики організованої злочинної діяльності з висвітленням окремих елементів, що систематизовані в блоки.

Зокрема, автором сформульовано поняття методики виявлення і розслідування організованої злочинної діяльності за наявності корумпованих зв'язків, представлена рівнева система цієї методики і структура її складових, що включає специфічні елементи[22].

З означеною проблемою тісно пов'язана дисертаційна робота А. В. Хірсіна «Криміналістичне забезпечення розслідування корисливо-насильницької організованої злочинної діяльності» (2006 р.), де автор концентрує модель корисливо-насильницької організованої злочинної діяльності на основі інформаційних блоків. Перший блок – технологічний, характеризує об'єктно-цільову спрямованість такої діяльності, особливості процесу її здійснення. Другий блок – структурно-організаційний, описує злочинне угруповання з метою аналізу його організаційно-структурної побудови, функціонального розподілення ролей між членами, методи управління тощо. Третій блок – особистісних елементів, включає інформацію про якісно-психологічні риси членів злочинної групи і побічних учасників злочинної діяльності, психологічну атмосферу всередині самого угруповання.

Водночас у роботі розроблено криміналістичну програму розслідування корисливо-насильницької організованої злочинної діяльності, визначено послідовність дій слідчого на кожному етапі реалізації такої програми[23].

Дисертація С. С. Мірошниченко «Головні напрямки діяльності органів прокуратури України з попередження організованої злочинності»[24] (2007 р.) присвячена вдосконаленню організації

---

[22] Аркуша Л. І. Основи методики виявлення і розслідування організованої злочинної діяльності при наявності корумпованих зв'язків: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2002. 196 с.

[23] Хірсін А. В. Криміналістичне забезпечення розслідування корисливо-насильницької організованої злочинної діяльності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Київський національний ун-т внутрішніх справ. Київ, 2006. 291 с.

[24] Мірошниченко С. С. Головні напрямки діяльності органів прокуратури України з попередження організованої злочинності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2007. 221 с.

попереджувальної роботи, інформаційно-аналітичного й наукового її забезпечення, проведенню аналізу й узагальнення практики діяльності прокуратури, здійсненню кримінологічного прогнозування, планування й координації останньої з протидії організованій злочинності, налагодженню міжнародного співробітництва, що є змістовним підґрунтям для всебічних подальших досліджень.

Проблемам протидії організованій злочинності приділяється увага у дисертації Л. В. Дергач «Розслідування вимагань, вчинених організованими злочинними групами, у сучасних умовах» (2011 р.). У роботі досліджені види вимагань, що вчиняють організовані групи у сучасних умовах. Охарактеризована структура організованої групи вимагачів, визначено зміст тактичних операцій «Затримання організованої групи вимагачів» та «Виявлення організатора злочинної групи вимагачів і доказування його вини» як тактичних комплексів з ефективної нейтралізації організованої злочинної групи.

Автор доводить, що протидія розслідуванню вимагань, вчинених організованими групами, здійснюється під час створення угруповання, вчинення вимагань, у процесі розслідування вимагань, виконання обвинувального вироку суду. Результатом дослідження є формування криміналістичних рекомендацій, які є основою методики розслідування вимагань, вчинених організованими злочинними групами.

Водночас є цікавою робота В. С. Буркаль «Протидія транснаціональній організованій злочинності у сфері економіки» (2019 р.). У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове розв’язання наукового завдання, що полягає в комплексному дослідженні протидії транснаціональній організованій злочинності у сфері економіки в Україні.

Автором досліджено, що ознаками транснаціональних організованих злочинних угруповань економічної спрямованості є: наявність одноособового лідера або колегіального органу керівництва, при якому управління здійснюється групою осіб (радою); ієрархічність та

розподіл ролей учасників за функціональною ознакою, поділ угруповання на складові групи, наявність «охоронців», «контролерів» тощо; наявність матеріальної бази, що виявляється у створенні спільних грошових фондів; наявність офіційно зареєстрованих підприємств, акціонерних товариств, громадських організацій, фондів та інших структур, під прикриттям яких діють злочинці; високий рівень технічного забезпечення та кримінальний професіоналізм учасників; налагоджені контакти з кримінальними угрупованнями інших держав; наявність корумпованих зв'язків в органах державної влади та місцевого самоврядування, судовій та правоохоронній системах як України, так і інших країн, на які поширюється їхня злочинна діяльність; створення системи захисту від соціального та правового контролю, конспірація, розвідувальна та контррозвідувальна діяльність[25].

На відміну від більшості робіт, присвячених питанням протидії організованій злочинності, ця робота виконана в основному з позицій міжнародного кримінального права. Автор наголошує на важливості гармонізації кримінально-правової заборони та кримінологічного прогнозування з протидії транснаціональної організованої злочинності економічного спрямування.

Серед докторських дисертацій слід виділити роботу Л. Ф. Гули «Організаційно-правові та тактичні основи діяльності підрозділів ОВС у протидії злочинам, що вчиняються організованими злочинними групами» (2014 р.). Дисертацію присвячено криміналістичним проблемам методики виявлення і розслідування організованої злочинної діяльності. Надано визначення протидії організованій злочинності як комплексу заходів впливу на таку злочинність, включаючи вплив на соціальні передумови виникнення економічної

[25] Буркаль В. С. Протидія транснаціональній організованій злочинності у сфері економіки: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2019. 234 с.

злочинності, причини та умови її поширення, правоохоронну діяльність щодо виявлення, розкриття та розслідування таких діянь, притягнення винних у їх вчиненні осіб до відповідальності[26].

Дисертація Л. І. Аркуши «Основи виявлення та розслідування легалізації доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності» (2011 р.)[27] містить комплексний аналіз основ виявлення та розслідування легалізації доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності. Автором розкрито зміст та поняття легалізації доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності; на основі аналізу взаємообумовленості й співвідношення з іншими суспільно-небезпечними соціальними явищами, такими як: тіньова економіка, ухилення від сплати податків, організована злочинність, корупція тощо; науково обґрунтовано теоретико-методологічні засади дослідження джерел та умов, що сприяють легалізації доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності. Концептуально у межах теорії криміналістики, а також з метою подальшого методологічного використання, автором узагальнено сучасні тенденції нормативно-правового забезпечення протидії легалізації доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності, з визначенням пріоритетності криміналістичних та оперативно-розшукових методів протидії.

У дисертаційному дослідженні О. Ю. Шостко «Теоретичні та прикладні проблеми протидії організованій злочинності в європейських країнах» (2011 р.)[28], досліджуючи теоретичні та прикладні

[26] Гула Л. Ф. Організаційно-правові та тактичні основи діяльності підрозділів ОВС у протидії злочинам, що вчиняються організованими злочинними групами: дис. ... д-ра юр. наук: 12.00.09. Львів, 2014. 523 с.

[27] Аркуша Л. І. Основи виявлення та розслідування легалізації доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.09. Одеса, 2011. 542 с.

[28] Шостко О. Ю. Теоретичні та прикладні проблеми протидії організованій злочинності в європейських країнах: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.08 / Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2010. 508 с.

проблеми протидії організованій злочинності в європейських країнах, розглядаються основні підходи до визначення поняття «організована злочинність», зокрема досліджується система статистичного обліку організованої злочинності в окремих країнах – членах ЄС, за якою подано характеристику стану організованої злочинності на Європейському континенті. У роботі автором враховано позитивний і негативний досвід європейських країн та загальні тенденції європейського права у сфері протидії організованої злочинності.

Зокрема, є досить вагомою за нашим напрямом дисертаційне дослідження В. В. Лисенка «Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів» (2005 р.)[29], де у підрозділі 2.2. розглянуто особливості організації взаємодії органів державної податкової служби під час планування контрольно-перевірочної роботи, відбору платників податків для документального дослідження та проведення документальних перевірок діяльності суб'єктів підприємництва, які мають ознаки організованої злочинності.

Водночас є досить цікавими дослідження Г. П. Жаровської, хоч і не зовсім наш напрям дослідження, але в дисертації «Теорія та практика протидії транснаціональній організованій злочинності в Україні»[30] (2019 р.) з'ясовано сучасний стан наукових досліджень та обґрунтовано наукові підходи до визначення транснаціональної організованої злочинності. Розкрито еволюцію глобалізаційних процесів та зміст детермінант, що сприяють криміналізації цієї сфери суспільних відносин. Охарактеризовано структуру та динаміку злочинів, виокремлено моделі злочинних угруповань. Запропоновано концептуальне бачення шляхів реалізації правових та організаційних заходів протидії на загальнодержавному та спеціально-

[29] Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.09 / Національна академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2005. 499 с.

[30] Жаровська Г. П. Теорія та практика протидії транснаціональній організованій злочинності в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2019. 592 с.

кримінологічному рівнях. Як науковий матеріал, є досить вагомим для розробки криміналістичної методики розслідування організованої злочинності.

Серед монографій перш за все слід зазначити праці В. П. Корж, С. А. Шепетько, О. М. Юрченко та ін.

Так, В. П. Корж вперше за таким напрямом видала монографію «Теоретические основы методики расследования преступлений, совершаемых организованными преступными образованиями в сфере экономической деятельности» 2002 року[31]. У монографії розглядаються важливі теоретичні проблеми науки криміналістики: сутність та поняття економічної організованої злочинності; криміналістична класифікація економічних злочинів, скоєних організованими злочинними утвореннями; проблеми формування методик розслідування зазначених злочинів; криміналістична характеристика економічних злочинів, скоєних організованими злочинними утвореннями, і її основні елементи; основи методики розслідування; наукові основи розслідування зазначених злочинів і проблеми подолання протидії розкриттю і розслідуванню економічних злочинів, скоєних організованими злочинними утвореннями.

З урахуванням викладеного ця тема дослідження представляється актуальною для подальшого розвитку криміналістичної теорії і вдосконалення судово-слідчої практики. У роботі реалізований новаторський підхід до вирішення ряду проблем організації, правового регулювання, методичного забезпечення розслідування злочинів, скоєних організованими злочинними формуваннями у сфері економіки. Автор виділила ряд основних закономірностей, властивих організованій злочинній діяльності у сфері економіки, таких як:

– спільність мети у членів організованого злочинного утворення на створення і нарощування незаконних доходів і надприбутків

[31] Корж В. П. Теоретические основы методики расследования преступлений, совершаемых организованными преступными образованиями в сфере экономической деятельности: монография. Харьков: Изд-во Нац. ун-та внутр. дел, 2002. 412 с.

у разі попереднього їх об'єднання для взаємообумовленої, цілеспрямованої злочинної діяльності;

– соціально-кримінальна, професійна і психофізична сумісність членів організованих злочинних утворень під час їх формування (створення, виникнення);

– типологічні особливості організатора, керівника організованого злочинного утворення (підприємливість, службово-посадові повноваження, організаторські здібності, інтелектуальний, кримінальний авторитет);

– корисливо-господарська спрямованість організованої злочинної діяльності;

– офіційна чи тіньова підприємницька діяльність юридичних осіб незалежно від форм власності;

– фіктивне підприємництво як першооснова процесу формування організованого злочинного утворення у сфері економіки[32].

Подібні позиції відображуються і в роботі І. Рогова, називаючи основою організованої злочинності «брудний прибуток», при цьому він вважав, що, власне, організована злочинність – більш широке явище, що включає, як злочини в сфері економіки, і передбачає зрощення з професійною загальнокримінальною злочинністю[33].

На цей рахунок існують і інші точки зору. Так, С. А. Шепетько вважав, що організована злочинність є частиною податкової злочинності, тому що певні сегменти податкової злочинності дійсно мають явно організований характер, які в більшій мірі спостерігаються у разі приховування прибутку[34].

---

[32] Корж В. П. Теоретические основы методики расследования преступлений, совершаемых организованными преступными образованиями в сфере экономической деятельности: монография. Харьков: Изд-во Нац. ун-та внутр. дел, 2002. С. 125.

[33] Рогов И. И. Экономика и преступность. Алма-Ата; Казахстан, 1991. С. 10.

[34] Шепетько С. А. Вплив організованої злочинності на соціально-економічну ситуацію в державі. *Міжвідом. н.-д. центр з проблем боротьби з орг. злочинністю при Раді нац. безпеки і оборони України*. Київ, 2015. 252 с.

Автор, зокрема, наводить характеристику ряду проявів організованої злочинної діяльності у зовнішньоекономічній сфері, аналізує її основні форми та види.

Привертають також увагу дослідження, які розглядають процеси криміналізації економіки через призму формальних та неформальних соціально-економічних інститутів. Серед наукових робіт у цьому напрямі, виконаних на рівні монографій в Україні, варто зазначити роботу В. М. Дрьоміна «Преступность как социальная практика: институциональная теория криминализации общества»[35]. У вказаній роботі піддана науковому аналізу проблематика інституціалізованих кримінальних практик, а саме інституціоналізація тіньової та кримінальної економіки, корупція, інституціоналізовані форми організованої злочинності.

Розглядаючи стан дослідження аналізованої проблеми в монографічних роботах, не можна залишити поза увагою ряд наукових статей вітчизняних вчених, опублікованих протягом останніх років і присвячених її окремим аспектам. Це насамперед статті М. І. Мірошниченка «До питання розмежування явищ і понять групової, економічної, організованої злочинності в контексті вирішення проблеми криімнально-правового забезпечення протидії організованій злочинності»[36], Л. В. Борисової «Криміналістична характеристика організованої комп'ютерної злочинності»[37], Л. Ф. Гула «Організована злочинна група – основа організованої злочинності»[38], Д. Лазарєва

---

[35] Дрёмин В. Н. Преступность как социальная практика: институциональная теория криминализации общества: монография. Одесса: Юрид. лит, 2009. 613 с.

[36] Мірошниченко М. І. До питання розмежування явищ і понять групової, економіної, організованої злочинності в контексті вирішення проблеми криімнально-правового забезпечення протидії організованій злочинності. Київ: Національна академія прокуратури України, 2018. С. 295–297.

[37] Борисова Л. В. Криміналістична характеристика організованої комп'ютерної злочинності. *Безпека людини, суспільства, держави: правові, криміналістичні і психофізіологічні засади*: зб. матеріалів V Міжнар. наук.-практ. конф., 17 листоп. 2015 року. Київ: Галицька видавнича спілка, 2016. С. 46–51.

[38] Гула Л. Ф. Організована злочинна група – основа організованої злочинності. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ: збірник наукових праць*. Львів, 2015. С. 365–375.

«Організована злочинність та протидія їй як об'єкт міжнародної взаємодії»[39], В. Ф. Ущаповського «Організована корислива злочинна діяльність як невід'ємна ознака предмета організованої злочинності»[40], О. Є. Користіна «Оцінювання ризиків організованої злочинності»[41], Н. Міняйла «Соціально-економічні передумови формування організованої злочинності в Україні»[42], С. С. Чернявського «Тіньова економіка як підгрунтя організованої економічної злочинності в Україні: аспекти співвідношення»[43].

З вищевикладених досліджень бачимо, що на цей час вітчизняною правовою наукою не розроблено єдиного поняття організованої злочинності у сфері оподаткування, не систематизовано її ознаки, не розкрито стан, структуру, динаміку й інші характеристики. Відповідно, не напрацьовано і єдиних підходів до визначення стратегії і тактики протидії організованим злочинам, що вчиняються у сфері оподаткування. У зв'язку з цим цілісне криміналістичне дослідження організованої злочинності у сфері оподаткування уявляється вкрай актуальним як для теорії правової науки, так і для практики.

Досліджуючи різні точки зору вчених, цікавим вбачається поєднання злочинного елементу загальнокримінальної організованої злочинності і кримінальної економічної діяльності.

---

[39] Лазарєв Д. Організована злочинність та протидія їй як об'єкт міжнародної взаємодії. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Київ, 2012. С. 32–34.

[40] Ущаповський В. Ф. Організована корислива злочинна діяльність як невід'ємна ознака предмета організованої злочинності. *Бюлетень Міністерства юстиції України: Офіційне видання.* Київ, 2006. № 5. С. 76–83.

[41] Користін О. Є. Оцінювання ризиків організованої злочинності. *Наука і правоохорона: науковий журнал.* Київ, 2016. № 4 (34). С. 127–131.

[42] Міняйло Н. Соціально-економічні передумови формування організованої злочинності в Україні. *Підприємництво, господарство і право: щомісячний науково-практичний юридичний журнал.* Київ, 2016. № 8 (246). С. 155–159.

[43] Чернявський С. С. Тіньова економіка як підгрунтя організованої економічної злочинності в Україні: аспекти співвідношення. *Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ: науково-теоретичний журнал.* Київ, 2009. № 1 (62). С. 113–126.

У цьому відношенні може стати фундаментом, наприклад, пропозиція проф. А. А. Крилова розмежувати два різнорідних явища – організовану загальнокримінальну злочинність і кримінальну економічну діяльність. Інтерес може уявити і наукове опрацювання (доказ або спростування) пропонованого нами аксіоматичного твердження про наявність прямо пропорційної залежності між зростанням ентропії в економічному житті суспільства і підвищенням рівня організованої злочинності в сфері оподаткування[44].

Зокрема, К. В. Привалова у своїй роботі, присвяченій теоретико-правовому аналізу тіньової економіки із зазначеними ознаками податкових злочинів, також розглядає відмінності організованої злочинності від звичайної економічної злочинності[45]. У цій роботі підкреслюється, що організованій злочинності притаманна найскладніша організація: по-перше, організована злочинність як складна організація має набір взаємопов'язаних цілей: максимізації злочинних доходів, відмивання так званих брудних грошей, підтримка засуджених або переховування від правосуддя членів організації, зрощування з державною владою. Податкова злочинність має, як правило, одну мету – ухилення від сплати податків (збагачення шляхом спричинення шкоди державним інтересам у вигляді значних, великих та особливо великих збитків). Друга відмінність – у характері розподілу праці всередині злочинної організації. Водночас в економічній злочинності домінуючі позиції має горизонтальний поділ виконавської праці. Функцію організатора і координатора дій учасників різних складових злочинної роботи може виконувати навіть один з виконавців. У загальнокримінальній організованій злочинності, навпаки, домінуючі позиції займає вертикальний поділ праці.

---

[44] Крылов А. А. Социально-экономические основы деятельности милиции в обществе рыночного типа: автореф. дисс. ... д-ра. экономич. наук. Москва, 1993. 39 с.

[45] Привалов К. В. Теневая экономика (теоретико-правовой аспект): учеб. пособие. СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2012. 160 с.

Акцент переноситься на створення і забезпечення ефективного функціонування складної підсистеми організованою злочинністю. Провал однієї або навіть декількох груп виконавців не змінить істотної позиції організованої злочинності, якщо зберігається управлінська вертикаль, оскільки наявний капітал, зв'язки, організаторські навички «керуючих» дозволяють досить швидко відновити втрачені виконавські ланки. Тому відмінність економічної організованої злочинності від звичайної існує і за соціальним складом учасників. В економічній злочинності головні учасники – представники підприємств, установ, організацій, яких називають «білими комірцями». Втім організована злочинність, крім представників «білих комірців», включає осіб з кримінально-злочинного середовища, чиновників державних органів влади, в тому числі співробітників усіх гілок правоохоронних органів.

Так, можна стверджувати, що суміжні асоціальні явища податкової організованої злочинності взаємопов'язані із загальними засадами економічної організованої злочинності. Складність цього об'єкта досліджень породила і різноманіття уявлень про його сутність.

З огляду на вищевикладене бачимо, що організована злочинність як об'єкт наукового дослідження тривалий час привертає до себе увагу вчених-юристів. Якщо кримінологів цікавлять причини виникнення злочинних груп, вчинення ними злочинних дій і розробка заходів, направлених на їх профілактику, то криміналістичне вивчення організованої злочинності має на меті розробити рекомендації щодо викриття і розслідування організованих злочинних груп.

Вивчення наукових поглядів дозволило нам дійти висновку про те, що сутність організованої злочинності у сфері оподаткування може бути пізнана за сукупністю її зовнішніх властивостей і відносин як єдність соціальних, правових, кримінологічних, криміналістичних явищ. І її з'ясування вимагає глибокого аналізу соціальних причин, умов і механізмів, які є стабільним джерелом формування і функціонування організованих кримінальних структур, та розвитку їх злочинної діяльності.

1.2. Поняття та сутність організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

Наукове пізнання феномену організованої злочинності у сфері оподаткування викликає необхідність збільшення обсягу інформації з метою з'ясування сутності цього виду злочинності, встановлення закономірностей виникнення, формування, функціонування організованих злочинних груп, розвитку їх кримінальної діяльності й організації ефективного розслідування злочинів, скоєних організованими групами, злочинними організаціями, спільнотою. Пізнати організовану злочинність, відповідно до теорії соціальних систем, це означає з'ясувати її якісну специфіку, тільки їй притаманну; її склад, структуру, які об'єднують окремі частини в одну систему чинників; комунікації із зовнішнім середовищем і, нарешті, її історію, початок і джерело виникнення, становлення, тенденції та перспективи розвитку як системи.

Криміналістичне пізнання сутності організованої злочинності і встановлення закономірностей, пов'язаних зі специфікою злочинного колективу, дій, методів, способів вчинення злочинів має певне наукове і практичне значення. Безсумнівно, сучасна організована злочинність істотно відрізняється від організованої злочинності 80–90-х років. У зв'язку з цим вважаємо, що з'ясуванню сутності сучасної організованої злочинності у сфері оподаткування, її характерних ознак повинні передувати вивчення і наукового осмислення об'єктивних закономірних процесів виникнення організованої злочинності, причин її розвитку, економізації і політизації; стійкості кримінальних колективів і тривалості їх функціонування; професіоналізму членів організованої злочинної групи та інші особливості даного виду злочинності.

Так, аналіз практики та наукові дослідження дозволили виділити ряд закономірних криміналістично-значущих властивостей,

притаманних кримінальним колективам корисливо-господарської спрямованості. Зокрема, їх закономірною метою є формування (створення) організованих груп, злочинних організацій у сферах і галузях економічної діяльності для отримання кримінальних доходів та їх подальшої легалізації.

Організована злочинність у сфері оподаткування для нашої країни – явище, безумовно, нове, хоча окремі її ознаки, такі як організований характер злочинів, факти підкупу службових осіб, відзначилися у всі часи. Певне зростання податкової злочинності в організованих формах припадає на кінець 80-х та початок 90-х років. У ці часи в країні спостерігається ряд злочинних співтовариств з елементами організованої злочинності, головною метою існування яких було збільшення капіталу за рахунок вчинення загальнокримінальних злочинів: грабежів, крадіжок, шахрайств, розбійних нападів, вбивств.

Системний розгляд цих злочинів не міг не привернути увагу правоохоронних органів. Так, у середині 90-х років робота правоохоронних органів багато в чому визначалася проведенням відповідних заходів, спрямованих на посилення охорони громадського порядку, боротьби з кримінальною злочинністю. Хоч вони і мали тиск, але з часом зусилля правоохоронних органів у боротьбі зі злочинними угрупуваннями послабились і був зроблений передчасний висновок про ліквідацію в СРСР і Україні професійної злочинності, що потім організувалася. Розвиток злочинності об'єктивно виділив в її середовищі лідерів, так званих злочинних авторитетів «злодії в законі». Ці особи були популярними в ідеї об'єднання й організації злочинного світу. Він передусім був пов'язаний зі станом економіки. Саме в ній міститься причина кримінальної корпоративності.

Відсутність контролю за мірою праці і споживання, грубі порушення розподільних відносин призвели до того, що в країні почався стихійний і кримінально-організований процес перерозподілу

національного доходу. У подібних умовах набули широкого розмаху корисливі зловживання, злочини у сфері економіки: крадіжки, хабарництво, корупція тощо.

Взагалі розуміння організованої злочинності як одного з найбільш складних і високо суспільно небезпечних явищ почало формуватися в часовому вимірі давно. Перші спроби визначення поняття «організована злочинність» були зроблені у США в 1950–1960-х рр., коли з'явилися докази існування таємного злочинного співтовариства, або картелі, під назвою «Мафія», або «Коза ностра». Вже тоді були сформульовані її відмінні та характерні ознаки: самозбереження, тоталітарність, тривалі злочинні змови; розрахунок на отримання прибутків і могутність за рахунок людських слабкостей; застосування залякування чи підкупу; прагнення убезпечити себе з боку закону[46].

Усі визначення організованої злочинності спочатку носили описовий характер і являли собою спробу виразити існуючі організовані злочинні формування, які підпадають під зазначені загальні ознаки.

Однак з часом дослідники стали зазначати, що суспільство, держава мають справу не просто з масою організованих злочинних формувань і їх широкомасштабною діяльністю. Вони змушені протистояти певній кримінальній системі. Ця обставина, а також інше знову проявлялися характеристикою організованої злочинності та стали знаходити своє відображення в більш пізніх термінах поняття цього явища.

Наприкінці 80-х років минулого століття вітчизняними дослідниками обґрунтовується існування і функціонування організованої злочинності в СРСР і починають проводитися наукові дослідження

[46] Номоконов В. А. Транснациональная организованная преступность: дефиниции и реальность: монография. Владивосток: Изд-во Дальневост. ун-та, 2001. 375 с.

цього явища[47, 48]. 1989 року ця проблема вперше була відкрита для обговорення в рамках наукового форуму – круглого столу видавництва «Юридична література». Пізніше відбувся ряд аналогічних наукових форумів, але вже під егідою створеної 1998 року Кримінологічної Асоціації, а нині – Загальноукраїнської громадської організації «Кримінологічна асоціація України»[49].

Зокрема, ще раніше на світовому рівні до цієї проблеми 1975 року змушена була вперше звернутися Організація Об'єднаних Націй, де на своєму п'ятому конгресі в м. Женева було зазначено, що організована злочинність набула на той час транснаціонального характеру, а також було визнано, що злочинність у формі міжнародного бізнесу має більш серйозну загрозу, ніж традиційні форми злочинної поведінки. Надалі ООН зверталася до проблеми організованої злочинності на кожному своєму черговому конгресі, аж до тринадцятого конгресу, який відбувся в місті Доха 2015 року, коли підсумком цієї зустрічі стала «... необхідною умовою розробка програм з попередження злочинності, дослідження проблем корупції, її причин, характеру, наслідків, взаємозв'язку з організованою злочинністю і заходів для боротьби з нею»[50].

У найбільш широкому сенсі організовану злочинність (далі – ОЗ) прийнято розглядати як форму незаконного підприємництва, підпільну економічну систему. У цьому плані експерти ООН визначають ОЗ як «кожне підприємство або групу осіб, що займається, незважаючи на державні кордони, тривалою незаконною діяльністю з переважною метою отримання прибутку і взаємозв'язків з владою».

---

[47] Куликов В. И. Основы криминалистической теории организованной преступной деятельности. Ульяновск: Филиал МГУ, 1994.

[48] Быков В. М. Криминалистическая характеристика преступных групп. Ташкент, 1986. 72 с.

[49] Кримінологічна асоціація України. URL: http://logos-ukraine.com.ua/project/index.php?project=peu2018&load=pa6.html

[50] Сборник стандартов и норм Организации Объединенных Наций в области предупреждения преступности и уголовного правосудия. Нью-Йорк, 2016. 533, [271] с.

З інших позицій це явище характеризується як «форма економічного підприємництва, здійснюваного за допомогою протизаконних засобів, пов'язаних із загрозою застосування фізичної сили (корупцією, шантажем тощо)»[51].

У криміналістичній літературі з перших увійшло в науковий обіг визначення, запропоноване О. І. Гуровим: ОЗ – «це відносно масове функціонування стійких керованих співтовариств (злочинців), що займаються скоєнням злочинів, як промислом (бізнесом) і які створюють за допомогою корупції систему захисту від соціального контролю»[52].

С. В. Дьяков конкретизує визначення цього поняття за рахунок включення до нього більшої кількості ознак. З його точки зору, ОЗ – це «діяльність стійких злочинних співтовариств (організацій), що відрізняються ієрархічною побудовою і згуртованістю на конкретній злочинній платформі, відпрацьованою системою конспірації та захисту від правоохоронних органів; корумпованістю, масштабністю злочинної діяльності, включаючи виїзд за кордон і зв'язок з міжнародною мафією»[53].

Ю. Ф. Іванов, О. М. Джужа розкривають ОЗ як системно пов'язану сукупність злочинів, учинених учасниками стійких, ієрархізованих, таких що діють планомірно, злочинних структур (груп, співтовариств, асоціацій), діяльність яких прямо чи опосередковано взаємно підтримується та узгоджується, будучи спрямованою на отримання максимального прибутку зі злочинного бізнесу на визначеній території або у визначеній сфері, що взята під її контроль[54].

---

[51] Mechanisms ofinternational cooperation incombating organized crime andreducingits economic implications Darius Ilincuța Ph.D Student. URL: http://feaa.ucv.ro/AUCSSE/0040v1-018.pdf.

[52] Гуров А. И. Организованная преступность – не миф, а реальность (социальные, правовые и криминологические аспекты борьбы с организованной преступностью). Москва: Знание, 1992. С. 28.

[53] Организованная преступность / под ред. А. И. Долговой, С. В. Дьякова. Москва: Юридическая литература, 1989. 351 с.

[54] Іванов Ю. Ф., Джужа О. М. Теоретичні та прикладні проблеми протидії організованій злочинності. Київ: Вид. ПАЛИВОДА А.В., 2006. 264 с.

Бачимо, що в юридичній літературі запропоновано ряд взаємопов'язаних понять, які характеризують різні форми прояву ОЗ. Правильне їх з'ясування можливо тільки у разі зіставлення один з одним, оскільки вони носять взаємопов'язаний характер.

Якщо розглянути Закон України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю», то на законодавчому рівні ОЗ визначається лаконічно, як «сукупність злочинів, що вчиняються у зв'язку з створенням та діяльністю організованих злочинних угруповань, банд, злочинних організацій і злочинних співтовариств». Звідси злочинна діяльність, відповідно, визначається як система діянь із заздалегідь обдуманим умислом; з приготування замаху; вчинення одного чи більше злочинів, передбачених статтями Особливої частини Кримінального кодексу України, а також щодо легалізації та примноження злочинних доходів[55].

Соціальну значимість сучасної української організованої злочинності, яка характеризується зростанням активного впливу на динаміку розвитку криміногенних процесів у сфері економіки, не можна недооцінювати. Організована економічна злочинність набула домінуючого впливу на формування кримінального середовища, стала невід'ємним соціальним чинником суспільного життя, вона негативно впливає на формування суспільної свідомості, має свої моральні цінності та моральні підвалини. При цьому ефективність правоохоронної діяльності держави у сфері запобігання організованої економічної злочинності залишається невирішеною проблемою. З цього приводу є цікавими думки зарубіжних вчених.

Один з них є Ю. Н. Адашкевич, який вказує на наявність потенційних джерел надприбутків як основну умову виникнення і функціонування ОЗ. (Під надприбутком розуміється рівень рентабельності,

[55] Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю: Закон України: від 30 червня 1993 року, станом на 5 січня 2017 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3341-12

що значно перевищує середній по країні або регіону прибуток). Економічно закономірною поява кримінальних структур є там, де реально здійснити отримання надприбутків[56].

Водночас соціально-політична сутність ОЗ точно охарактеризована С. І. Винокуровим. На його думку, ОЗ у кінцевому підсумку призначена для прихованого підпорядкування її протиправним корпоративним інтересам законослухняних фізичних і юридичних осіб шляхом нейтралізації (придушення) їх опору, а також самої протидії відповідним державним структурам за допомогою сформованої в надрах її кримінально-владної системи відносин[57]. У цьому плані ОЗ являє собою корпоративну злочинність, яка в якості кінцевої мети має встановлення прихованого панування, диктатури організованого злочинного середовища над законослухняним суспільством, його громадянами і легітимними структурами.

З цього приводу Доктор Феліче Існарді – заступник Генерального прокурора в Апеляційному суді Мілана, будучи членом італійської делегації на Всесвітній Міністерській Конференції Об'єднаних Націй з питань організованої транснаціональної злочинності зазначає як ключовий момент ОЗ, що це – влада, яка досягається за допомогою «механізму переплетення політики та бізнесу, що здійснюється таємно і безконтрольно»[58]. Зокрема, ідейно-організаційний зміст ОЗ, за правильним зауваженням С. Д. Бєлоцерковського, в тому, що вона являє собою об'єднання злочинного середовища. Йдеться про згуртування злочинців як організації, яка продукує кримінальну діяльність, про згуртування на загальній кримінальній ідеології загальних «правил гри» в рамках одного злочинного співтовариства.

---

[56] Адашкевич Ю. Н. Движущая сила организованной преступности. Организованная преступность: проблемы, дискуссии, предложения. Москва: Криминологическая ассоциация, 1996. С. 93–98.

[57] Винокуров С. В. Организованная преступность как она есть. *Российский следователь*. 1999. № 1.

[58] United Nations Convention against Transnational Organized Crime and the Protocols Thereto. URL: https://www.unodc.org/unodc/en/organized-crime/intro/UNTOC.html

Зокрема, вчений виділяє загальну ідейну платформу, яка об'єднує осіб, що входять в організовані злочинні групи, виражають наявні у них специфічні системи ціннісних орієнтацій. До найбільш значущих життєвих цінностей цих осіб відносить: гроші, за які можна купити все; необмежена влада в кримінальному світі; належність до злодійської касти і комплекс презирливих переваг над законослухняними громадянами; гострі відчуття, пов'язані з ризиком, адреналін до небезпеки, вірність злодійських «ідей»[59].

Небезперечна думка А. Н. Волобуєва, який визначає поняття ОЗ перш за все через ознаки консолідації злочинного середовища: «Це відносно самостійне негативне соціальне явище, що характеризується консолідацією злочинного середовища в рамках регіону, країни»[60]. На ознаки консолідації злочинного середовища на основі централізованої, розгалуженої багаторівневої системи стійких злочинних зв'язків вказують також Г. Г. Смирнов і М. П. Водько[61].

Ще більш чітко ця ознака підкреслена А. С. Ємельяновим, визначаючи ОЗ як «явище, що виражається в існуванні злочинного співтовариства і здійснюваної ним діяльності, що характеризується стійким загальнорегіональним і міжрегіональним зв'язком злочинних груп, формувань і напрямку злочинної діяльності, замкнутої на відносно велику соціальну групу. Це – певна структура, що тримає під своїм контролем певний регіон»[62].

---

[59] Бєлоцерковский С. Д. Криминологические основы правового регулирования борьбы с организованной преступностью: дис. ... д-ра юр. наук: 12.00.08. Россия, 2018. 499 с.

[60] Волобуев А. Н. Некоторые аспекты борьбы с организованной преступностью. *Вестн. Моск. ун-та*. Сер.11. 1990. № 4. С. 71–72.

[61] Смирнов Г. Г. Организованная преступность и меры ее предупреждения. Москва,1996 ; Водько Н. П. Уголовно-правовая борьба с организованной преступностью. Москва, 2000.

[62] Емельянов А. С. Понятие организованной преступности и проблемы борьбы с ней. *Вопросы организованной преступности и борьбы с ней*. М., 1993. С. 14.

З урахуванням зазначених істотних рис ОЗ останню можна визначити як згуртування, консолідацію злочинного середовища за допомогою придушення легітимних структур з метою отримання та примноження злочинного капіталу.

Разом з тим найбільш ємне і змістовне визначення ОЗ сформулювала А. І. Долгова. «Власне, організована злочинність – це складна система організованих злочинних формувань з їх широкомасштабною злочинною діяльністю і створенням для такої діяльності найбільш сприятливих умов. Вона використовує структури з управлінськими та іншими функціями з обслуговування цих формувань, їх діяльності і зовнішніх взаємодій, так і державні структури, інститути громадянського суспільства»[63].

А. І. Долгова підкреслює, що такого роду система – якісно нове явище порівняно навіть із злочинним співтовариством і злочинною організацією. Поняття «система» відображає зовсім не простий вимір організованих формувань, а їх органічну цілісність, наявність стійких взаємозв'язків між ними різного характеру на базі забезпечення злочинної діяльності і найбільш сприятливих умов для її розвитку, а саме легалізації та примноження злочинних доходів[64].

У цю систему залучена чимала частина населення, і, по суті, організована злочинність являє собою альтернативне суспільство зі своєю економікою, соціальною і духовною сферами, своїми системами управління, безпеки, формування молодого покоління, судами, зокрема своєю внутрішньою і зовнішньою політикою[65].

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що з більшості визначень організованої злочинності вона прагне до збільшення та легалізації своїх доходів шляхом проникнення через корумповані зв'язки в економіку і фінансову систему держави.

---

[63] Долгова А. И. Организованная преступность, ее развитие и борьба с ней. Организованая преступность. Москва, 1996. С. 20.
[64] Там само.
[65] Долгова А. И. Криминологические оценки организованной преступности и коррупции, правовые баталии и национальная безопасность. М.: Рос. криминолог. ассоц., 2011. С. 272.

Взагалі організована злочинність в Україні виникла і зміцнювалась на основі зростання всієї злочинності, конкретизації і монополізації різноманітних форм злочинної діяльності. Безперервні політичні реорганізації, відтоки кваліфікованих працівників, зміна кадрів молодим поколінням, нова політична заангажованість сприяли різкому зниженню фінансово-економічного контролю. Адміністративний контроль відмирав, а різні форми економічного контролю (податковий, валютний, фінансовий, митний) почали зазнавати частих реформ. Усі ці фактори і сприяли поширенню економічної організованої злочинності.

Основна мета організованої злочинності отримати прибутки та надприбутки, ігноруючи при цьому умисні корисливі злочини проти економічних відносин власності; умисні корисливі господарсько-економічні злочини; злочини посадових осіб, які завдають істотної шкоди у сфері економічної діяльності[66].

Таким чином, перше, що можна констатувати безумовно, це наявність тісного зв'язку організованої злочинності й економіки. Більш того, організована злочинність стає соціальним фактом лише за умови набуття власної економічної та фінансової основи, стійко формується за рахунок отримання доходів як у сфері кримінальної економіки (за рахунок забороненої економічної діяльності), так і в легальному господарстві в результаті використання дозволених форм підприємницької діяльності.

Можна свідчити про завершення процесу первісного накопичення власних капіталів, що дозволило організованій злочинності зайняти міцні позиції в легальній господарській системі і в певному сенсі володіти економічною владою в країні.

---

[66] Шеслер А. В. Групповая преступность: криминологические и уголовноправовые аспекты: дисс. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2000; Черепанова Е. В. Становление и развитие института уголовной ответственности за преступления, совершаемые в составе организованных групп: дисс. ... канд. юрид. наук. Москва, 2009 и некоторые другие.

Хочемо ще раз зазначити, що розуміння економічного аттрактору розвитку організованої злочинності вперше було окреслене членом Американської асоціації соціологів Едвіном Сазерлендом, який на щорічній зустрічі асоціації визнавав це явище як різновид нелегальної економічної діяльності, яка здійснюється респектабельними представниками соціуму в рамках їхньої професійної діяльності[67].

На сьогодні існує значна кількість різних визначень поняття «організована злочинність», сукупність яких зводиться до здійснення нелегальної економічної діяльності фізичними і юридичними особами, а також їх об'єднаннями з метою одержання максимальної економічної вигоди.

Так, наприклад у доповіді Генерального секретаря ООН була дана узагальнена характеристика організованої злочинної діяльності. Він визначив певний перелік ознак, який допомагає пояснити характер цього явища:

а) організована злочинність – це діяльність об'єднань злочинних осіб або угрупувань, що об'єдналися на економічній основі;

б) організована злочинність припускає конспіративну злочинну діяльність, у ході якої за допомогою ієрархічно побудованих структур координуються планування та здійснення незаконних діянь або досягнення законної мети за допомогою незаконних засобів;

в) організовані злочинні угруповання мають тенденцію встановлювати часткову або повну монополію на надання незаконних товарів і послуг споживачам, оскільки таким чином гарантується отримання більш високих доходів;

г) організована злочинність не обмежується лише здійсненням завідомо незаконної діяльності або наданням незаконних послуг. Вона включає також такі витончені види діяльності, як «відмивання» грошей через законні економічні структури і маніпуляції, здійснювані

[67] Сазерленд Э. Х. Являются ли преступления людей в белых воротничках преступлениями. *Социология преступности: современные буржуазные теории.* Москва: Прогресс, 1966. С. 45–59.

за допомогою електронних засобів. Незаконні злочинні угруповання проникають у багатодохідні законні види діяльності[68].

З огляду на це організована злочинність представлена у вигляді специфічної форми соціальних зв'язків у суспільстві, де спостерігається поєднання елементів ієрархічної структури на високих рівнях з більш аморфною і гнучкою мережевою системою взаємовідносин на більш низьких рівнях.

Незважаючи на поширеність проявів організованої злочинності у сфері оподаткування, однозначно визначеного поняття цього явища в юридичній літературі не існує, проте існують певні наукові напрями дослідження, які послугують якісному та всебічному розумінню цього явища.

Термін «організованість» походить від французького «organisation», значення якого полягає у внутрішній упорядкованості, узгодженості, планомірності, взаємодії частин цілого, об'єднанні людей, спільно реалізуючих певну програму або мету[69].

У світовій практиці існує безліч визначень поняття організованої злочинності і більшість підтримуються такої думки, що організована злочинність – багатоаспектне соціальне явище, яке не обумовлене звичною системою визначення злочину. Аналіз цих визначень, навіть за умови їх різноманітності, дозволяє поділити точки зору провідних науковців на групи відповідно до тих ознак, які вони виділяють, зазначаючи про організовану злочинність.

До першої групи слід віднести точки зору науковців, які, розглядаючи поняття організованої злочинності, вказують на систему злочинних угруповань, мета яких полягає у здобуванні постійних значних доходів.

---

[68] Коробеев А., Голик Ю. Преступность – планетарная проблема. К итогам XI Конгресса ООН по предупреждению преступности и уголовному правосудию: учебник. URL: https://books.google.com.ua/books?id=3lUtCwAAQBAJ&pg

[69] Монастирський Г. Л. Теорія організації: навч. посіб. Київ: Знання, 2008. 319 с.

Так, В. П. Корж у своєму монографічному дослідженні «Теоретические проблемы методики расследования преступлений в сфере экономической деятельности, совершаемых организованными преступными образованиями»[70], резюмуючи основні криміналістичні властивості (риси) економічної організованої злочинності, зробила висновок, що її сутність полягає у вчиненні злочинів у сфері економічної діяльності створеними в структурі підприємництва та фіктивного підприємництва організованими злочинними утвореннями, тобто організованими злочинними групами, злочинними організаціями, спільнотою, що мають корумповані зв'язки зі службовими особами державних органів, і закономірні цілі – отримання злочинних доходів та їх легалізацію.

С. А. Шепетько в сутність організованої злочинності вкладає складну, органічно цілісну систему стійких злочинних угруповань з їх великомасштабною злочинною діяльністю та створенням для такої діяльності найбільш сприятливих умов для розвитку системи, легалізації та збагачення злочинних прибутків, яка використовує як власні, спеціально створені структури з керівними, так і з іншими функціями обслуговування цих угруповань громадянського суспільства[71].

Б. І. Бараненко визначає організовану злочинність як групу, утворену для злочинних дій, що охоплює лідера (він же найчастіше – організатор) і декількох спільників, які перебувають у попередньому зговорі і мають на меті отримання прибутку від злочинів різної або однієї кримінальної спрямованості, здійснення яких потребує організаційного й іншого підготовчого забезпечення (планування,

---

[70] Корж В. П. Теоретические основы методики расследования преступлений, совершаемых организованными преступными образованиями в сфере экономической деятельности: монография. Харьков: Изд-во НУВД, 2002. 412 с.

[71] Шепетько С. А. Окремі тенденції проявів організованої злочинності. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика): науково-практичний журнал.* Київ, 2014. № 2 (33). С. 35–39.

залучення технічних та інших ресурсів, розподілу злочинних ролей, розробки способів уникнення від відповідальності тощо)[72].

В. Г. Гриб під організованою злочинністю розуміє відносно широке функціонування стійких, з ієрархічною структурою злочинних угруповань та їх об'єднань, які займаються криміналом як промислом і пов'язані у кінцевому результаті із системою утворення злочинного капіталу у сфері економічних та соціальних відносин, що мають у своєму складі, на відміну від інших кримінальних угруповань, коло осіб, які не беруть участь у конкретних злочинах, але забезпечують результативність протиправної діяльності в цілому[73].

О. Ю. Шостко, розглядаючи сучасну організовану злочинність, порівнює її із постійно діючим кримінальним (нелегальним) підприємством, яке займається злочинною діяльністю (виробництвом, розподілом, обміном, споживанням як нелегальних, так і легальних товарів і послуг). Така діяльність характеризується високою згуртованістю, стійкістю та впорядкованістю дій злочинців, внутрішньої дисципліни, зумовлює розподіл функцій і завдань між ними та їх професіоналізацію і спеціалізацію, і визначається загальною метою – одержанням фінансової або іншої матеріальної вигоди, що часто потребує легалізації одержаних доходів[74].

К. Ю. Бобрик визначає організовану злочинність як мережу кримінальних взаємодій суб'єктів злочинної діяльності, маючи великі ресурси, включають їх до перерозподілу ринків, опановують нові види кримінальної активності, набувають більшої професіоналізації.

---

[72] Бараненко Б. І. До застосування поняття «організовані злочинні групи як безпосередні об'єкти оперативно-розшукового втручання» (деякі проблемні питання). *Теорія оперативно-розшукової діяльності правоохоронних органів* / заг. ред. В. Л. Регульського. Львів: ЛІВС при НАВС України. 2000. С. 15–29.

[73] Гриб В. Г. Организованная преступность: различные подходы к ее пониманию. *Государство и право*. 2000. № 1. С. 48–53.

[74] Шостко О. Ю. Теоретичні та прикладні проблеми протидії організованій злочинності в європейських країнах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: 12.00.08. Харків, 2010. 402 с.

При цьому злочинні спільноти, ніби опікуючись виробництвом і поширенням нелегальних товарів, наданням заборонених послуг, вдаються до насильства і корупції, спрямовуючи свою діяльність на нові сфери економіки, створюючи легальні підприємства й банки, удосконалюючи власні організаційні структури[75].

В. В. Лунєєв організовану злочинність розглядає як стійке об'єднання осіб, що зорганізувалися для спільної злочинної діяльності та досягнення контролю (влади) у соціальній сфері на певній території[76].

Дещо подібне розуміння у Д. Лазарєва, він характеризує організовану злочинність як стійке соціальне явище, що виражається у здійсненні сукупності організованих злочинів і діяльності зі створення організованих кримінальних груп, об'єднань та організацій, орієнтованих на систематичне отримання незаконних доходів і утворюючих систему захисту від соціального контролю за допомогою корупції[77].

В. Ф. Ущаповський повністю справедливо зазначає, що організована злочинність як вища форма прояву сучасної злочинної діяльності не може існувати без відповідних організаційних структур, утворень, що формуються в процесі кримінальної діяльності[78].

Друга група науковців розглядає організовану злочинність як об'єднання осіб в угруповання, при цьому відзняючи їх стійкість.

---

[75] Бобрик К. Ю. Сучасний стан правового та організаційного забезпечення протидії організованій злочинності. *Часопис Київського університету права.* Київ, 2016. Вип. 2. С. 310.

[76] Лунеев В. В. Организованная преступность в России: осознание, истоки, тенденции. *Государство и право*. 1996. № 4. С. 96–109.

[77] Лазарєв Д. Організована злочинність та протидія їй як об'єкт міжнародної взаємодії. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Київ, 2012. С. 32–34.

[78] Ущаповський В. Ф. Протидія організованій злочинності: теоретичні та соціально-правові проблеми: монографія. Київ: Держ. наук.-досл. ін-т МВС України, 2009. 532 с.

Так, А. І. Долгова, Н. Й. Гуторова і В. Д. Пахомова організовану злочинність визначають як об'єднання злочинців із стійкою внутрішньою структурою та ієрархічними зв'язками, характеризуючи її заздалегідь спланованою і цілеспрямованою злочинною поведінкою й домовленістю про постійну злочинну діяльність. Члени організованих груп оцінюють і прогнозують ефективність своєї діяльності, формують ціннісні орієнтації та систему норм поведінки, що створені для систематичного злочинного бізнесу шляхом корумпування представників влади, насилля і залякування населення, а у ряді випадків – домовленості з іншими злочинними об'єднаннями з метою встановлення свого контролю у різних сферах діяльності і на окремих територіях, на постійній основі з метою отримання значних прибутків[79, 80].

У цьому випадку вчені вирізняють таку ознаку організованої групи, як сталість, що полягає у її міцності та стабільності. Ці ознаки виявляються у тривалості, системності й детальній організації функціонування групи, здатності до заміни членів групи, приховуванні злочинної діяльності і своїми силами, і за допомогою сторонніх осіб, наявності необхідних для функціонування фінансових та інших матеріальних засобів.

Такої думки дотримується і Н. Є. Міняйло, розглядаючи організовану злочинність як групу осіб, що стала відображенням структурного елемента організованої злочинності, де учинення злочину відбувається з фактичним розподілом ролей зі стійкістю об'єднання й системністю учинення злочину[81].

---

[79] Долгова А. И., Пахомов В. Д. Что такое организованная преступность. Определим исходное понятие. Организованная преступность / под ред. А. И. Долговой, С. В. Дьякова. Москва, 1989. 234 с.

[80] Гуторова Н. А. Скоєння злочину організованою трупою: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. 12.00.09. Харків, 1996. 20 с.

[81] Міняйло Н. Є. Організована злочинність в Україні: стан, структура й особливості. *Науковий вісник Чернівецького університету: збірник наукових праць.* Чернівці, 2015. С. 118–122.

Професор М. І. Мельник і М. І. Хавронюк у Науково-практичному коментарі Кримінального кодексу України надають сучасне визначення організованої групи. На їх думку, це стійке об'єднання декількох осіб (трьох і більше суб'єктів злочину), які попередньо зорганізувалися для готування або вчинення злочинів. Ознаками організованої групи на їх думку є:

1) наявність декількох осіб (трьох або більше);

2) попередня їх зорганізованість у спільне об'єднання для готування або вчинення двох чи більше злочинів;

3) стійкість такого об'єднання;

4) об'єднаність злочинів єдиним планом з розподілом функцій учасників групи, спрямованих на досягнення цього плану;

5) обізнаність усіх учасників такої групи з цим планом[82].

Зокрема, можемо доповнити, що залежно від сфери злочинної діяльності організовані злочинні групи можуть бути класифіковані за різними критеріями:

1) з обмеженою сферою злочинної діяльності (тільки ухилення від сплати податків);

2) з універсальною злочинною діяльністю (кілька видів злочинної діяльності, пов'язані між собою).

Злочинні групи можуть відрізнятися вузькою спеціалізацією і зосереджувати свою діяльність на якійсь одній сфері; діяльність інших може мати поширеність у декількох галузях, характеризуватися універсальністю.

Загалом організована злочинна група характеризується стабільністю складу, жорсткою дисципліною, власними нормами поведінки і ціннісними орієнтаціями. Групу очолює лідер – її організатор і керівник, розвинена рольова диференціація членів групи. В організованій

[82] Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України. 4-те вид., перероб. та доповн. / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. Київ: Юридична думка, 2007. 1184 с.

злочинній групі може бути «опозиціонер» – член групи, що бореться за верховенство в групі. Члени організованої злочинної групи володіють злочинним досвідом і досвідом спілкування зі слідчими та оперативними працівниками правоохоронних органів. Відповідно до кримінального законодавства України (п. 3 ст. 28 ККУ) злочин визнається вчиненим організованою групою, якщо в його готуванні або вчиненні брали участь декілька осіб (три і більше), які попередньо зорганізувалися у стійке об'єднання для вчинення цього та іншого (інших) злочинів, об'єднаних єдиним планом з розподілом функцій учасників групи, спрямованих на досягнення цього плану, відомого всім учасникам групи[83].

На думку О. І. Гурова, такі організації є найбільш небезпечними формами організованої групової злочинної діяльності, яка носить складний, багатоступеневий опосередкований характер, призводить до формування стійких організованих форм зв'язку співучасників, виробленні та засвоєнні надійним способом скоєння, приховування злочинів, створення згуртованої організації, де безпосередні спілкування між членами з міркувань конспірації часто замінюються інформаційними і діяльнісними зв'язками, а відносини носять суто «діловий» характер[84].

У руслі цього підходу проф. А. І. Долгова зазначає, що «організованість злочинності» – це одна з ознак злочинності, що означає властивість останньої проявляти себе в упорядкованих формах, а організована злочинність – це вищий прояв кримінальної впорядкованості: «це складна система організованих злочинних формувань, їх відносин і діяльності»[85]. Іншими словами, про організовану злочинність можна говорити не просто тоді, коли функціонування

[83] Кримінальний кодекс України станом на 11.01.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/print

[84] Гуров А. Организованная преступность – не миф, а реальность. Москва, 1992.

[85] Криминология: учебник / под общ. ред. А. И. Долговой. 4-е изд., перераб. и доп. Москва, 2010. С. 546–547.

різних організованих злочинних формувань набуває масового характеру (хоча це важлива передумова її існування), але і за умови взаємодії таких формувань, їх функціонування як певної кримінальної системи.

Особливою специфікою відрізняються транснаціональні злочинні організації. Вони різноманітні за своєю структурою, складом учасників, особливостями і сферою злочинної діяльності, механізмом і способом її здійснення. Найбільш відомими транснаціональними злочинними організаціями є: італійська мафія, китайські «тріади», японська «якудза», колумбійські картелі, нігерійські злочинні організації, турецькі організації наркобізнесу, ямайські організації «Посес» та інші.

Водночас злочинна організація складається з окремих блоків або ланок зі своїми лідерами, із суворою конспірацією. В її структуру входять блоки або групи захисту і прикриття, до складу яких можуть бути залучені деякі представники адміністрації підприємства або відомства, працівники правоохоронних і контрольних органів.

М. І. Еникеєв пропонує розглядати примітивні, середньоорганізовані і високоорганізовані злочинні групи. Так, примітивно організовані злочинні групи за своєю внутрішньогруповою структурою належать до типу фронтальної комунікації (головуючий учасників) за кількісним складом не більше 10 осіб. Середньоорганізовані злочинні групи функціонують за типом ієрархічної внутрішньогрупової організації (між ватажком і виконавцем існують проміжні ланки). Такі групи складаються з багатьох десятків людей. Злочинні групи такого типу відрізняються значною внутрішньогруповою диференціацією, вузькою спеціалізацією різних групових підрозділів – розвідники, виконавці, охоронці, фінансисти, аналітики. Основна їх діяльність – стійкість, шантаж великих підприємців, контрабанда. Ці злочинні групи мають стійкі зв’язки з управлінськими структурами. Високоорганізовані злочинні групи відрізняються мережевою

структурою своєї організації – вони мають складну ієрархічну систему управління, стійку, яка приносить дохід, власність, офіційне прикриття (зареєстровані підприємства, фонди, магазини, ресторани, казино)[86].

Ці групи іноді складаються з декількох тисяч осіб, мають колективні керуючі центри, стійку організацію за типом великих соціальних груп, систему внутрішньогрупових норм, спеціальну службу контролю, інформації, міжрегіональні зв'язки, забезпечення взаємодій з корумпованими владними структурами, правоохоронними та судовими органами.

Існують також організовані злочинні групи, які поділяють за етнічними, культурними й історичними зв'язками. Такі зв'язки з'єднують їх з країнами походження і створюють, таким чином, основну злочинну мережу, що виходить на національні кордони. Використовуючи спільність походження, мови, звичаїв, вони здатні захистити себе від дій правоохоронних органів.

Злочинні групи можуть бути диференційовані за ступенем охоплення території. У цьому плані злочинні групи можуть мати регіональний рівень, охоплювати більшість регіонів країни, виходити за рамки національних кордонів і набувати транснаціональний характер[87].

Інші науковці, яких можна відвести до третьої групи, даючи поняття організованої злочинності, підкреслюють систему злочинних діянь, що вчиняються злочинними угрупованнями.

Так, А. Д. Семикопний, досліджуючи різні характеристики цього явища, надає певне визначення сучасного розуміння організованої злочинності. «Це суспільно небезпечне соціальне явище,

---

[86] Еникеев М. И. Юридическая психология: учебник для вузов. Москва: Изд. группа НОРМА-ИНФРА•Москва, 1999. С. 107.

[87] Чаплинський К. О., Мінка П. Я. Розслідування злочинів, вчинених злочинними угрупованнями: навчальний посібник. Дніпропетровський гуманітарний університет, 2009. 225 с.

яке характеризується тісним змиканням кримінального світу з тіньовими економічними структурами, що створює за допомогою корупції систему захисту від соціального контролю. Воно виявляє себе у діяльності стійких злочинних співтовариств, які мають ієрархічну організаційну побудову та згуртованість. Ці співтовариства займаються вчиненням злочинів як промислом, контролюють джерела протиправних, а також окремих видів легальних прибутків на територіях чи в окремих соціальних сферах»[88].

Зокрема, П. М. Кубрак вважає, що організована злочинність – це сукупність злочинних діянь, вчинених функціонуючими організованими стійкими суспільно небезпечними угрупуваннями, які мають зв'язки з корумпованими представниками влади та системою управління, що взаємодіють між собою на основі змови про зайняття злочинною діяльністю на контрольованій території, спрямованою на отримання матеріальних цінностей і грошових коштів[89].

А. С. Ємельянов запропонував «організовану злочинність» визначати як «явище, що виражається в існуванні злочинного співтовариства і здійснюваної ним злочинної діяльності, що характеризується стійким загальнорегіональним і міжрегіональним зв'язком злочинних груп, формувань і напрямів злочинної діяльності, замкнутої на відносно велику соціальну групу»[90].

Аналізуючи визначення організованої злочинності, сформульовані в літературі, Л. І. Аркуша зазначила також, що практично в кожному з них певною мірою, прямо чи опосередковано вказується на неможливість її існування без стійких, високоорганізованих

---

[88] Семикопний А. Д. Організована злочинність та організовані форми злочинності у науці й законодавстві сучасної України. 2009. С. 31. URL: VKhnuvs_2009_44_6%20(1).pdf

[89] Кубрак П. М. Поняття, види організованих злочинних утворень і організованої злочинної діяльності. Суд в Україні: боротьба з корупцією, організованою злочинністю і захист прав людини. (Аналітичні розробки, пропозиції наукових та практичних працівників). Київ, 1999. Том 12.

[90] Емельянов А. С. Понятие организованной преступности и проблемы борьбы с ней. *Вопросы организованной преступности и борьбы с ней*. Москва, 1993. С. 5.

злочинних співтовариств, що сформувалися для здійснення постійної злочинної діяльності у вигляді промислу з метою наживи, і зробила висновок, що в криміналістичному аспекті сутністю організованої злочинності є організована злочинна діяльність, яка здійснюється організованими злочинними співтовариствами[91].

Більш чіткою, на нашу думку, є позиція В. І. Сідорова і С. Ф. Здоровка, які вважають, що організована злочинність являє собою системно пов'язану сукупність злочинів, що вчиняються членами стійких, ієрархічних, планомірно-діючих злочинних угруповань; систему взаємодіючих груп такого роду, яка реалізує процеси концентрації окремих видів злочинної діяльності[92]. Аналізуючи це визначення, необхідно зазначити, що авторами підкреслюється важлива особливість організованої злочинності – її системно пов'язана сукупність злочинів.

Необхідно зазначити, що системність і різноманітність злочинних діянь, що вчиняються злочинними угрупованнями, є ознакою сталості й широти розповсюдження організованої злочинності, при цьому визначається загальна спрямованість злочинної діяльності та інші завдання, необхідність вирішення яких забезпечує максимальну реалізацію злочинних цілей.

Інші вчені, зокрема А. М. Бабенко, О. Ю. Бусол, О. М. Костенко, аналізуючи поняття організованої злочинності, фактично поєднують точки зору наведених трьох груп науковців. Вони визначають організовану злочинність як стійке об'єднання двох і більше осіб для здійснення систематичної злочинної діяльності, що має ієрархічну структуру, засновану на співпідпорядкуванні й

---

[91] Аркуша Л. І. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності: характеристика, виявлення, розслідування: монографія / Одес. нац. юрид. акад. Одеса: Юридична література, 2010. 375 с.

[92] Сідоров В. І. Глобалізація економіки та транснаціональна організована злочинність. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна: збірник наукових праць*. Харків, 2017. С. 58–70.

дисципліни, створену з метою одержання незаконного прибутку або досягнення політико-правових переваг[93]. Організаційно така злочинність полягає у створенні системи злочинних угруповань для здійснення злочинної діяльності.

Що ж стосується законодавчого визначення організованої злочинності, то воно завжди викликало значні труднощі. До цього часу комплексного поняття організованої злочинності у законодавстві не існує. Вважаємо, що для його формування доцільно йти шляхом визначення найбільш характерних ознак організованої злочинності, враховуючи національні, економічні, історичні та інші чинники. У законі необхідно визначити та сформулювати їх таким чином, щоб вони не потребували додаткових пояснень.

Так, згідно зі статтею 1 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» під організованою злочинністю розуміється сукупність злочинів, що вчиняються у зв'язку із створенням та діяльністю організованих злочинних угруповань[94].

Нормативними ознаками організованої групи є членство трьох і більше учасників, наявність змови – попередньої домовленості на вчинення злочину (злочинів), стійкість, розподіл функцій між учасниками організованої групи, наявність плану, що є відомим усім учасникам.

Злочинна організація (ЗО) – найнебезпечніша форма співучасті. Саме створення такої організації, а також керівництво нею або участь у ній, а так само участь у злочинах, вчинюваних такою організацією, закон визнає закінченим злочином (ст. 255 КК України)[95].

---

[93] Бабенко А. М., Бусол О. Ю., Костенко О. М. та ін. Кримінологія: підручник / за заг. ред. Ю. В. Нікітіна, С. Ф. Денисова, Є. Л. Стрельцова. 2-ге вид., перероб. та допов. Харків: Право, 2018. 416 с.

[94] Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю: Закон України: від 30.06.1993 № 3341-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3341-12

[95] Кримінальний кодекс України: від 05.04.2001 № 2341-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14

Проявом організованої злочинності є організована злочинна діяльність (або злочинний промисел), де окремі суспільно небезпечні діяння є лише її складовими.

В основному міжнародному документі – Конвенції ООН проти транснаціональної організованої злочинності – у статтях 5, 6, 8, 23 передбачено криміналізацію саме тих діянь, які є сутністю організованої злочинної діяльності: членство в організованій злочинній групі, відмивання доходів від злочинів, корупція, перешкоджання здійсненню правосуддя[96].

Відповідно, діяльність по боротьбі з організованою злочинністю включає реагування на: а) організовані злочинні формування; б) організовану злочинну діяльність; в) системи таких формувань, їх діяльності; г) більш широкі відносини із взаємодії організованих злочинних формувань між собою.

Таким чином, незважаючи на різноманіття трактувань визначення «організована злочинність» у науковій, навчальній юридичній літературі і нормативних правових документах, ключовими категоріями в її розумінні є «організовані злочинні формування (групи)» й «організована злочинна діяльність», які здебільшого спостерігаються і у сфері оподаткування.

Зважаючи на те, що сучасна організована злочинність – явище економічне, слід зупинитися на цьому факті більш детальніше.

Економічні відносини визначають рівень організованої злочинності, яка наносить усе більш відчутні політичні, економічні і моральні збитки нашому суспільству, дискредитує сучасні реформаторські процеси, дезорганізує діяльність державних інститутів. Значна кількість цих злочинів скоюється організованими групами. Зокрема, однією зі специфічних властивостей зазначеної діяльності є функціональне розмежування, тобто виділення у ній певних видів

[96] Конвенції ООН проти транснаціональної організованої злочинності: від 15.11.2000. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_789

діяльності та виконання її окремими особами чи групами осіб. У свою чергу, ця властивість зумовлюється своєрідністю цього виду злочинної діяльності як такої, що розрахована на тривалий період і виражається у неодноразовості вчинення злочинів, причому вчиненні їх колективно, відносно стабільним складом учасників.

Організована економічна злочинність – це якісно нова характеристика організованої та економічної злочинності, оскільки вона вбудована в соціальну систему й істотно впливає на інші елементи цієї системи, насамперед – на економіку й політику. Головна мета організованої економічної злочинності – отримання прибутків і надприбутків шляхом здійснення забороненої законодавством економічної діяльності. Водночас організована економічна злочинність – це конгломерат організованих злочинних утворень (угруповань), різних за своєю структурою, кількісним складом, спеціалізацією та масштабами впливу.

Прояви організованої економічної злочинності в Україні характерні всіма сучасними методами ефективного господарювання, включаючи вмілу (і нещадну) боротьбу з конкурентами, довгостроковий зондаж ринку, використання міжнародних зв'язків та ін. Злочинні організації більш успішно, ніж, наприклад, агропромисловий комплекс застосовують нові технології, що дозволяють незначно збільшити вихід продукції з наявної сировини, сучасні способи зберігання і транспортування сільськогосподарської продукції тощо. Володіючи великими сумами готівки, базами зберігання, добре організованою мережею перекупників, ділки злочинного світу зосереджують у себе значну товарну масу, що дозволяє їм круглий рік встановлювати і підтримувати високі ринкові ціни. При цьому значні доходи злочинні групи отримують за рахунок випуску необліковаої, неоподатковуваної податками або фальсифікованої продукції, яка, проте, користується високим попитом у населення (наприклад, винно-горілчані вироби), оскільки вона дешевша. А. Бейкун і

С. Єфремов доповнюють ці економічні міркування так: «У нас злочинні організації починають виконувати функції органів влади, управління, правосуддя»[97].

На нашу думку, для з'ясування сутності організованої злочинності у сфері оподаткування необхідно досліджувати загалом економічну організовану злочинність та її криміналістично значимі «базові, допоміжні, додаткові (побічні) і нетипові елементи організованої злочинної діяльності», оскільки будь-які злочини у сфері економіки мають своє відображення на справляння податків до бюджету. Одним з важливих аспектів криміналістичного вивчення податкової організованої злочинності є дослідження структури організованої злочинної діяльності у сферах і галузях економіки, типових елементів цієї діяльності; механізму формування, функціонування організованих груп; кримінальної технології економічних злочинів тощо.

Розглядаючи різні підходи визначення загальнокримінальної та економічної організованої злочинності, не менш важливим залишаються й ознаки, які їй притаманні. Так, М. П. Яблоков на основі аналізу наукових досліджень та слідчої практики виділяє перелік головних ознак, притаманних діяльності сучасної організованої злочинності, зокрема економічної, це:

–традиційно корисливо-насильницька спрямованість злочинної діяльності угруповань у вигляді промислу з метою вилучення максимальних доходів не тільки у сфері тіньової, а й легальної економіки;

– високий рівень організації та конспірації злочинної діяльності, оскільки вона здійснюється членами високоорганізованого злочинного угруповання з функціонально-ієрархічною системою побудови, які пов'язані круговою порукою й кримінальними традиціями;

[97] Бейкун А., Єфремов С. Удосконалення боротьби зі злочинністю у сфері зовнішньоекономічної діяльності. *Право України*. 2013. № 9. С. 11–15.

– наявність корумпованих зв'язків в органах державної влади й управління, а також у правоохоронних органах та значної матеріальної бази у вигляді значних грошових фондів, банківських рахунків, цінних паперів, нерухомості;

– забезпечення безпеки та тривалості злочинної діяльності за рахунок наявності у злочинних угруповань офіційного «прикриття» у вигляді зареєстрованих спільних підприємств, фірм, різних фондів тощо;

– прагнення злочинних угруповань до встановлення монопольного кримінального контролю над окремими галузями економіки та банківсько-кредитною сферою;

– політизація організованої злочинної діяльності, тобто прагнення лідерів злочинних угруповань до публічної влади та встановлення корупційних відносин з окремими її представниками[98].

Зокрема, Л. Аркуша вказує на те, що однією з обов'язкових ознак організованої злочинності є корупція, а саме використання корумпованих зв'язків є обов'язковим елементом у діяльності формувань, які спеціалізуються на вчиненні злочинів у сфері економіки[99].

І. М. Гриненко до загальних ознак організованої злочинності відносить: приховану, засновану на складній системі взаємовідносин, зовні респектабельну, пов'язану з державними органами або структурами управління та економіки діяльність групи осіб, спрямовану на одержання доходів, всупереч чинному законодавству та нормам моралі[100].

---

[98] Яблоков Н. П. Криминалистика: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2013. 303 с.

[99] Аркуша Л. Коррупция – элемент организованной преступной деятельности. *Юрид. вестник*. 2000. № 2. С. 118.

[100] Гриненко І. М. Термінологічні питання визначення феномену «організованої злочинності». *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2013. Вип. 2. С. 72–75. (Серія «Юридичні науки»).

З означеної проблематики, а також практики діяльності правоохоронних органів С. Кравчук виділяє вісім сутнісних ознак, притаманних організованій злочинності у сфері економіки:

– має триваючий характер;

– характеризується високою латентністю;

– складається з кримінально карних діянь суб'єктів господарювання;

– посягає на порядок управління економікою;

– вчиняється як фізичними, так і юридичними особами;

– має тісний зв'язок з корупцією та тіньовою економічною діяльністю;

– формує напівкримінальний менталітет у громадян держави;

– спричиняє значні збитки державі, суспільству чи окремим громадянам[101].

З урахуванням перелічених характерних ознак організованої злочинності її можна визначити таким чином. Організована злочинність являє собою згуртування кримінального середовища в масштабі певного регіону, окремої галузі господарства (її виробничих об'єднань) або в деяких сферах управління шляхом утворення стійких, згуртованих, ієрархічно побудованих злочинних угруповань (співтовариств), зорієнтованих на тривалу спільну злочинну діяльність з метою здобування постійних значних доходів, часто із замаскованим використанням економічних і організаційних структур, а також корумпованих елементів державного апарату.

Підсумовуючи наведене та аналізуючи точки зору науковців і норми чинного законодавства України, необхідно підкреслити, що більшість визначень організованої злочинності та її основних ознак не досить чітко і повно відображають сутність цього явища.

[101] Кравчук С. Й. Економічна злочинність в Україні. URL: http://westudents.com.ua/ knigi/116-ekonomchna-zlochinnst-v-ukran-kravchuk-sy.html

А визначаючи організовану злочинність у сфері оподаткування як об'єктивне соціальне явище варто зазначити, що вона характеризується такою основною ознакою.

Негативне соціально-економічне явище. Діяльність злочинних угруповань порушує стабільність державної й економічної систем, належне надходження коштів до бюджету, є основною перешкодою у побудові ринкових відносин, заважає цивілізованому торговельному обміну, чим створює серйозну небезпеку для незалежності України. Звідси організована злочинність у сфері оподаткування є надзвичайно небезпечним соціально-економічним явищем, вона деформує суспільство і породжена факторами соціального характеру, до яких варто віднести економічні, історичні, ідеологічні, психологічні та правові явища.

Загалом кожна з указаних ознак організованої злочинності певною мірою може проявлятися і в інших формах злочинності. Але не варто намагатися включити у визначення усі можливі ознаки, а зазначити необхідно тільки ті з них, що є визначальними.

Враховуючи наведене, можна зробити висновок, що під ***організованою злочинністю у сфері оподаткування слід розуміти негативне соціальне явище, що має цілеспрямований, стійкий, системний та планомірний характер з чітким розмежуванням обов'язків всіх учасників, основною діяльністю якої є надання підприємствам реального сектору економіки послуг щодо штучного завищення податкового кредиту та валових витрат з метою навмисного ухилення від сплати податків підприємствами нереального сектору економіки, а також шляхом незаконного відшкодування ПДВ з держбюджету та подальшої легалізації їх доходів.***

Зокрема, аналізуючи названі багатьма дослідниками системоутворюючі ознаки організованої злочинності та організовану економічну злочинність, можемо охарактеризувати організовану злочинну діяльність у сфері оподаткування та виділити такі її риси:

– стійкий характер злочинного угруповання, розрахований на тривалу діяльність недотримання правил ведення обліку та звітності;

– незаконний, протиправний і плановий характер діяльності з метою отримання максимального прибутку без відповідних записів у первинних і облікових документах;

– зменшення податкових зобов'язань, які базувалися б на адміністративно-кримінальних методах приховування обліку доходів і майна та створення бухгалтерської і податкової звітності;

– складна ієрархічна структура матеріальної підробки в документах, що мають відношення до розрахунку величини доходу (прибутку) і суми податку;

– використання корупції працівників органів влади й управління, а також податкової міліції для гарантування безпеки своєї діяльності;

– прагнення до монополізації (встановлення контролю) у певній сфері діяльності або на певній території, проникнення у легальний бізнес.

З огляду на вищевикладене організована податкова злочинність складається з двох тенденцій: «економізації» організованої злочинності і підвищення рівня організованості економічної злочинності. Принципова відмінність української організованої податкової злочинності від аналогічних кримінальних явищ інших країнах полягає у специфіці її генезису: вона має двосторонню природу – одна її складова виникла в результаті участі кримінально-злочинних елементів у сфері нелегальної економіки. Друга складова зародилася безпосередньо в лоні самої легальної економіки – переважно на основі так званого криміналізованого підприємництва, яке функціонує за рахунок здійснення економічних злочинів (у рамках діяльності офіційно зареєстрованих бізнес-структур). Вона, як правило, не має тісних зв'язків з традиційним кримінальним світом і являє власне унікальне явище для вивчення закономірностей еволюції організованої злочинності в Україні і світі.

Унікальність її полягає і в іншому: саме цей різновид організованої злочинності може бути значною мірою найбільш безболісно еліміновано і зведено до мінімуму в результаті амністії капіталів її суб'єктів і структур (за певних умов і правил), а саме це приведе до:

1) виведення капіталу з тіньового сектору економіки та наповнення дохідної частини бюджету;

2) легалізація непідтверджених доходів шляхом сплати частини заборгованості за податками та/або без сплати штрафних санкцій;

3) узгодження правовідносин між платником податків та державою.

Фактично податкова амністія є суспільним договором між платниками податків і державою для врегулювання відносин між ними та введенням у правове поле тіньових доходів та об'єктів власності, тобто поверненням офшорних капіталів в Україну та наповненням державного бюджету.

Основні джерела отримання доходів організована злочинність має від діяльності офіційно зареєстрованих бізнес-структур у легальній економіці. Вони вилучаються, по-перше, за рахунок дозволеного виробництва економічних благ (товарів і послуг) відповідно до зареєстрованого статуту фірми, по-друге, за рахунок здійснення протиправних діянь під прикриттям іміджу легальної фірми – фіктивного підприємства (вимагання грошових коштів, матеріальних цінностей тощо в результаті укладення фіктивних угод, отримання оплати за нібито поставлені товари чи надані послуги та ін). По-третє, вчинення різних економічних злочинів шахрайського характеру, приховування доходів від оподаткування, відмивання «брудних» грошей зі сфери кримінальної діяльності та ін.

Крім вищезазначеного, організована злочинна діяльність (далі – ОЗД) у сфері оподаткування, як уже зазначали, має тісні корупційні

зв'язки з представниками політичного істеблішменту, владних і силових структур держави. Це дозволяє ОЗД не тільки забезпечувати «прикриття» власної протиправної діяльності, а й, незважаючи на високі трансакційні витрати, отримувати стабільно високі доходи, що не обкладаються податками. В умовах сучасної України за допомогою таких зв'язків ОЗД отримує також можливість впливу на визначення економічної політики держави, формування законодавчої бази, створення комфортних умов під власні інтереси тощо.

Наголошуючи про ознаки організованої податкової злочинності, доцільно зазначити, що вони представлені всією сукупністю ознак, які входять до складу явища, що об'єднує в собі ознаки організованої та економічної злочинності.

З огляду на вищевикладене бачимо, що ухилення від сплати податків організованими групами, як і злочинність взагалі, посідає одне з перших місць серед найгостріших проблем, що непокоять суспільство. Якщо звичайні податкові злочини наступають на суспільство, діючи проти його інститутів, у тому числі державних, то організована злочинність намагається опиратися на інститути держави, суспільства з метою протиправного використання їх у своїх цілях. Організована злочинність фактично є структурою людського суспільства. Вона пронизує усе суспільство, враховуючи і задовольняючи певним чином потреби різних соціальних груп населення, намагаючись залучити їх до свого кола, щоб мати резерв для власного поповнення.

1.3. Криміналістична класифікація організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

Класифікаційний метод є одним з найважливіших засобів криміналістичного вивчення злочинної діяльності. Саме в результаті таких класифікаційних досліджень формується найбільш повна й розгалужена система криміналістичних понять і термінів, що характеризують злочин як об'єкт криміналістичного пізнання; створюється база для подальших наукових досліджень окремих видів злочинів; аналізуються їх результати з використанням єдиної системної понятійно-термінологічної основи; розробляються практичні рекомендації щодо розслідування злочинів.

Питання побудови загальної системи криміналістичної класифікації злочинів у методиці розслідування привертало увагу криміналістів на самих різних етапах становлення та розвитку цієї науки. Разом з тим теорія і практика розслідування показали, що пропоновані підходи до формування теорії криміналістичної класифікації в методиці розслідування виявилися дещо різними.

Теоретичні положення загальної криміналістичної класифікації злочинів були предметом дослідження В. П. Бахіна, Р. С. Белкіна, В. А. Зразкова, О. М. Васильєва, А. А. Вознюкова, А. В. Іщенка, Г. А. Матусовського, В. О. Образцова, Б. В. Лизогуб, В. Ю. Шепітька, Ю. М. Чорноус, М. П. Яблокова.

Існує велика кількість модифікацій класифікації, втім криміналістичної класифікації злочинів, пов'язаних з організованою злочинністю у сфері оподаткування, у науковій літературі не досліджувалося. Водночас слід зазначити, що криміналістична класифікація в цій сфері має суттєве значення у визначенні мети і завдань криміналістичної методики розслідування злочинів.

Особливості виникнення криміналістики як науки, її місце в системі дисциплін кримінально-правового циклу позначилися на розробці методик розслідування злочинів. Зокрема, деякі криміналісти

в своїх роботах спиралися тільки на кримінально-правову класифікацію злочинів у методиці розслідування[102, 103]. Безумовно, кримінально-правова класифікація є основоположною, оскільки вона визначає «конструктивну і пізнавальну сторону в методиці розслідування». Разом з тим ми згодні з більшістю дослідників зазначеної проблеми в тому, що розподіл злочинів за главами Особливої частини Кримінального кодексу України, залежно від об'єктів посягання, не у всіх випадках належним чином забезпечує гносеологічні потреби криміналістичної теорії і слідчої практики. На нашу думку, класифікувати злочини за криміналістичною основою слід в поєднанні з кримінально-правовою і криміналістичною характеристиками злочинів. Як підстави криміналістичної класифікації для раціональної побудови методик розслідування, можуть обиратися істотні ознаки об'єктів, що класифікуються: дані про способи вчинення злочинів, обстановка, предмет злочинного посягання, знаряддя, мотиви, наслідки злочинної діяльності.

Кожен елемент складу злочину, якщо його розглядати з точки зору діяльності, належить до категорії приватних об'єктів криміналістики. В основі визначення та систематизації ознак з криміналістичної позиції повинна полягати діяльнісна структура злочину. Спираючись на цю структуру, можна далі продовжити класифікацію. Як ефективний засіб пізнання криміналістичної класифікації, звернемось до найрізноманітніших думок різного часу.

Так, досить обґрунтована та виняткова точка зору В. О. Образцова. Він усі злочини поділив на дві групи. До першої групи він відносить злочинну поведінку в сфері суспільно-корисної професійної діяльності (сфера провідної діяльності), а до другої – злочинну

---

[102] Вознюк А. А. Кримінально-правові ознаки організованих груп і злочинних організацій: монографія. Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2015. 192 с.

[103] Лизогуб Б. В.Організовані злочинні угруповання: класифікація та заходи протидії: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Харків, 2004. 259 с.

поведінку в сфері збуту (соціально-побутова сфера)[104]. В основу цієї класифікації В. О. Образцов поклав сенс обстановки вчинення злочинності. Дещо іншу класифікацію запропонував Р. С. Бєлкін. На його думку, криміналістична класифікація злочинів – це система, яка будується в основному на кримінально-правовому понятті – складу злочинів. Водночас вона включає класифікацію злочинів, пов'язаних із суб'єктом злочину (одноосібно, групою, повторно, вперше); об'єктом, об'єктивною (за способом) і суб'єктивною стороною[105].

На думку О. М. Васильєва і М. П. Яблокова, класифікація злочинів у методиці їх розслідування має виходити не з кримінально-правової характеристики, а з криміналістичної – за способом скоєння злочинів, функціонування доказування.

Не заперечна думка і В. В. Тіщенка, а саме що криміналістична класифікація злочинів виконує прагматичну функцію[106]. На цільове призначення криміналістичної класифікації злочинів вказував у своїх дослідженнях і В. В. Лисенко, вчений розглядає криміналістичну класифікацію злочинів через призму методів пізнання об'єкта. Причому цей метод є своєрідною передумовою для реалізації інших методів криміналістичного дослідження, адже має безпосередній вихід на практичну діяльність правоохоронних органів, сприяючи цим ефективній діяльності щодо виявлення та розслідування злочинів[107].

Такої ж думки дотримується Р. Л. Степанюк. Він зазначає, що критеріїв криміналістичної класифікації злочинів більше, ніж кри-

---

[104] Образцов В. А. Криминалистическая классификация преступлений. Красноярск: Изд-во Краснояр. ун-та, 1988. 176 с.

[105] Белкин Р. С. Курс криминалистики. В 3-х т. Т. 3: Криминалистические средства, приемы и рекомендации. Москва: Юристь, 1997. 464 с.

[106] Тіщенко В. В. Концептуальні основи розслідування користиво-насильницьких злочинів: дис. … докт. юрид. наук: 12.00.09. Одеса, 2003. 445 с.

[107] Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: дис. … докт. юрид. наук.: 12.00.09. Київ, 2006. 499 с.

мінально-правових. Адже основною функцією такої класифікації є значущість для побудови теоретичних і практичних рекомендацій, спрямованих на вирішення основних завдань кримінального провадження. Саме тому, на його думку, класифікації мають відображувати перш за все суттєві в криміналістичному сенсі риси відповідної злочинної діяльності[108].

Бачимо, що існують різні підходи вчених до теорії криміналістичної класифікації, у структурі предмета науки міститься безліч підходів до класифікації цього поняття, виділення його видів та підвидів.

Зокрема, питання криміналістичної класифікації злочинів, скоєних у господарській сфері, досліджували В. А. Зразків, В. А. Журавель, В. О. Коновалова, В. Ю. Шепітько, В. Б. Ястребов.

У колективній монографії «Розслідування злочинів у сфері господарської діяльності: окремі криміналістичні методики» В. Ю. Шепітько, В. О. Коновалова, В. А. Журавель стверджували, що побудова окремих криміналістичних методик здебільшого вимагає диференційованого підходу до злочинів. Це стосується врахування слідчої ситуації, способів учинення злочинів, їх приховування і маскування, особи злочинця, місця вчинення злочину та інших чинників[109]. Заперечити це складно, але й відкинути значення кримінально-правового поняття злочину для криміналістичної класифікації неможливо. Саме тому є підстави підтримати висловлену науковцями позицію, згідно з якою пропонується прийняти склад злочину за підставу для групування криміналістичних класифікацій злочинів. Відповідно, запропонована система криміналістичних класифікацій саме в множині, адже на практиці конкретний злочин визначається

---

[108] Степанюк Р. Л. Криміналістичне забезпечення розслідування злочинів, вчинених у бюджетній сфері України: монографія / за ред. А. Ф. Волобуєва. Харків: Вид-во ХНУВС, 2012. 436 с.

[109] Шепітько В. Ю., Коновалова В. О., Журавель В. А. Розслідування злочинів у сфері господарської діяльності: окремі криміналістичні методики: монографія / за ред. В. Ю. Шепітька. Харків: Право, 2006. 624 с.

за декількома класифікаціями і це позначається на змісті конкретних окремих методик. Звідси автори пропонують криміналістичну класифікацію за таким групуванням:

1. Класифікація злочинів залежно від суб'єкта їх вчинення:

– одноособово та групою;

– вперше і повторно;

– особами, що перебувають в особливих стосунках з безпосереднім об'єктом посягання, та такими, що не перебувають у таких стосунках;

– дорослими злочинцями і неповнолітніми; чоловіками і жінками.

2. Класифікація злочинів, пов'язана з об'єктом посягання:

– за особою потерпілого;

– за характером безпосереднього предмета посягання;

– за місцем розташування безпосереднього предмета посягання;

– за способами і засобами охорони безпосереднього предмета посягання.

3. Класифікація злочинів, що пов'язана з характеристикою окремих елементив об'єктивної сторони:

– за способом вчинення злочину;

– за способом приховування злочинів, якщо він не входить як складова частина до способу вчинення злочину.

4. Класифікація злочинів залежно від ознак суб'єктивної сторони злочину:

– вчинені із заздалегідь обдуманим наміром і з наміром, що раптово виник[110].

На нашу думку, вищевикладена класифікація відповідає вимогам, які ставляться до так званої «природної класифікації», а саме: 1) вона проведена на підставі істотної ознаки поняття, яке поділяється;

[110] Шепітько В. Ю., Коновалова В. О., Журавель В. А. Розслідування злочинів у сфері господарської діяльності: окремі криміналістичні методики: монографія / за ред. В. Ю. Шепітька. Харків: Право, 2006. С. 11.

2) криміналістична класифікація злочинів повинна виконувати прагматичну функцію.

Зокрема, криміналістичну класифікацію організованої економічної злочинності в аспектах кримінального права та процесу, криміналістики й теорії оперативно-розшукової діяльності розглядали у своїх працях Л. І. Аркуша, О. О. Алєксєєв, П. Д. Біленчук, О. М. Васильєв, В. К. Гавло, Л. Ф. Гула, Е. Г. Джакшіев, В. А. Зразковий, В. В. Пясковський, О. В. Пчеліна, Г. А. Матусовський, М. І. Мірошниченко, Г. М. Мудьюгін, І. В. Смаль, В. П. Корж, О. Є. Користін, С. С. Чернявський, С. А. Шепетько та ін.

У літературі викладені різні точки зору криміналістичної класифікації економічних злочинів, її класифікаційні критерії. Одні дослідники проблеми економічних злочинів обмежують рамками традиційних злочинів у сфері господарської діяльності[111, 112], інші – розглядають криміналістичну класифікацію корисливих злочинів у сфері економіки[113], треті – вважають за доцільне розглядати криміналістичну класифікацію економічних злочинів як систему їх груп і видів, які передбачені відповідними нормами КК України[114].

---

[111] Гула Л. Ф. Організована злочинна група – основа організованої злочинності. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ: збірник наукових праць* / Львівський державний університет внутрішніх справ. Львів, 2015. С. 365–375.

[112] Мірошниченко М. І. До питання розмежування явищ і понять групової, економічної, організованої злочинності в контексті вирішення проблеми кримінально-правового забезпечення протидії організованій злочинності. Протидія злочинності: теорія та практика: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф., 26 жовт. 2018 року / Ген. прокуратура України, Нац. акад. прокуратури України, НДІ вивчення проблем злочинності ім. акад. В.В. Сташиса. Київ: Національна академія прокуратури України, 2018.

[113] Чернявський С. С. Тіньова економіка як підґрунтя організованої економічної злочинності в Україні: аспекти співвідношення. *Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ : науково-теоретичний журнал* / Київський національний університет внутрішніх справ. Київ, 2009. № 1 (62). С. 113–126.

[114] Аркуша Л. І. Основи виявлення та розслідування легалізації доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності: дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.09. Одеса, 2011. 550 с.

На нашу думку, варто привернути увагу дослідженням Г. А. Матусовського, який у криміналістичну класифікацію класу економічних злочинів включає систему груп, підгруп і видів зазначених злочинів. Зокрема, злочини у сфері:

1) відносин власності;

2) виконання бюджету;

3) фінансових відносин;

4) підприємницьких відносин;

5) захисту від монополізму і недобросовісної конкуренції;

6) обслуговування населення: випуск або реалізація недоброякісної продукції;

7) оподаткування;

8) митного регулювання: контрабанда.

Запропонована Г. А. Матусовським криміналістична класифікація економічних злочинів має певне теоретичне і практичне значення.

Оскільки визначення поняття та класифікація податкових злочинів, вчинених організованою групою, у криміналістичній літературі майже не досліджувалась. Діяння, які за своєю природою спричиняють шкоду державі у вигляді ненадходження податків, незаконного виготовлення підакцизних товарів, легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом, шахрайство з фінансовими ресурсами, були криміналізовані зовсім недавно. Відповідно, це є одним із факторів, який зумовлює потребу у вивченні раніше невідомих кримінальних процесів та формуванні криміналістичної класифікації окремих видів злочинів і науково обґрунтованих криміналістичних рекомендацій щодо виявлення та розслідування злочинів[115].

[115] Цимбал П. В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. 408 с.

У ході дослідження застосовуються різні підходи до проблеми розслідування організованої злочинності у сфері оподаткування та різні критерії класифікації, відмежування від подібних складів злочинів. Як визначено, податкові злочини з ознаками організованої злочинності входять до більш обширеної групи протиправних діянь – економічних злочинів, про що свідчать статистичні дані та наукові дослідження.

На підставі Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» та інших нормативно-правових документів правоохоронні органи по боротьбі з організованою злочинністю (Національна поліція, органи прокуратури, органи, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, органи безпеки, органи Національного антикорупційного бюро та органи Державного бюро розслідувань) проводили певну роботу щодо виявлення та припинення злочинної діяльності організованих груп. Так, за даними Генеральної прокуратури України протягом:

– 2016 р. обліковано 592,6 тис. кримінальних правопорушень. Правоохоронними органами за цей період виявлено 598 осіб, які скоїли злочин у складі 136 організованих груп і злочинних організацій у сфері економіки;

– 2017 р. обліковано 523,9 тис. кримінальних правопорушень. Правоохоронними органами за цей період виявлено 949 осіб, які скоїли злочин у складі 210 організованих груп і злочинних організацій у сфері економіки;

– 2018 р. обліковано 487,1 тис. кримінальних правопорушень, з яких виявлено 1 429 осіб, які скоїли злочин у складі 288 організованих груп і злочинних організацій у сфері економіки[116].

[116] Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/soc_ek/2018/publ_12_2018_u.html

З наведеного видно, що на сьогодні організована злочинність має тенденцію до зростання, про що свідчать статистичні дані Державного комітету статистики України.

Для якісної криміналістичної класифікації організованої злочинності у сфері оподаткування потрібно розуміти, що мається на увазі «злочини у сфері оподаткування».

З наукових досліджень важливе значення під час вивчення класифікації податкових злочинів у криміналістичному аспекті мали наукові концепції, розроблені у працях Г. О. Лісового[117], А. Д. Марушева, Н. А. Потомської[118], В. В. Лисенка[119], П. В. Цимбала[120], А. І. Яковинця[121].

Так, В. В. Лисенко пропонує визначення податкового злочину як явище проти податкової системи, що спричиняє шкоду у вигляді ненадходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів). У зв'язку з цим він наводить загальну характеристику таких злочинів: корисливе спрямування; здійснення певної діяльності під прикриттям легальної підприємницької діяльності; спричинення значної матеріальної шкоди суспільним відносинам. Класифікаційні ознаки податкових злочинів він наводить на підставі двох критеріїв: кримінально-правового, що об'єднує злочини у сфері господарської, службової діяльності, та криміналістичного у сфері економіки:

---

[117] Лісовий Г. О. Податкова злочинність як загроза податковій безпеці України. *Публічне право*. 2017. № 2. С. 113–121.

[118] Потомська Н. А. Особливості збирання і дослідження документів у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2010. 213 с.

[119] Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2006. 499 с.

[120] Цимбал П. В. Податкові злочини: виявлення, розкриття, розслідування: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.09. Одеса, 2010. 512 с.

[121] Яковинець А. І., Падалка А. М. Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній: навч.-практ. посіб. / Держ. фіск. служба України, Ун-т держ. фіск. служби України. Ірпінь, 2017. 77 с.

фінансово-господарська діяльність, виконання фінансово-господарських операцій[122].

За кримінально-правовими класифікаційними ознаками вчений наводив список складів злочинів за КК України (у редакції, яка була чинна на час написання його монографії):

– ст. 201 контрабанда;

– ст. 202 порушення порядку зайняття господарською або банківською діяльністю (виключена);

– ст. 203 зайняття забороненими видами господарської діяльності (виключена);

– ст. 204 незаконне виготовлення, зберігання, збут та транспортування з метою збуту підакцизних товарів;

– ст. 205 фіктивне підприємництво (виключена);

– ст. 207 ухилення від повернення виручки в іноземній валюті (виключена);

– ст. 208 незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків (виключена);

– ст. 209 легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом;

– ст. 212 ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);

– ст. 213 порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом;

– ст. 214 порушення правил здачі дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння (виключена);

– ст. 216 незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок;

– ст. 218 фіктивне банкрутство (виключена);

---

[122] Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика): монографія. Київ: Логос, 2004. С. 30.

– ст. 219 доведення до банкрутства;

– ст. 221 незаконні дії у разі банкрутства (виключена);

– ст. 222 шахрайство з фінансовими ресурсами.

Наразі деякі з них, які він відніс до податкових, виключені з КК України. Крім того, В. В. Лисенко пропонує спільну з А. Д. Марушевим класифікацію самих податкових злочинів[123].

Перша група об'єднує діяння, які пов'язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності. До таких належать: порушення порядку зайняття господарською та банківською діяльністю (ст. 202); зайняття забороненими видами господарської діяльності (ст. 203); порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213); порушення правил здачі дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння (ст. 214)[124].

Другу групу складають злочини, спрямованість яких має прояв у порушенні встановленого порядку виготовлення та використання окремих видів товарів (продукції): незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204); незаконне виготовлення, підроблення, використання та збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору або контрольних марок (ст. 216)[125].

До третьої групи належать злочини щодо неправомірного припинення підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів: доведення банку до неплатоспроможності (ст. 218^{1}); доведення до банкрутства (ст. 219); порушення порядку ведення бази даних про вкладників або порядку формування звітності (ст. 220^{-1})[126].

---

[123] Марушев А. Д. Классификация преступлений, совершаемых в сфере предпринимательской деятельности. *Актуальні проблеми криміналістики: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції*. Харків: Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого, 2003. С. 117–120.

[124] Кримінальний кодекс України: від 05.04.2001 № 2341-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14

[125] Там само.

[126] Там само.

Четверту групу характеризують податкові злочини в окремих сферах підприємницької діяльності (банківські установи, сільське господарство, промисловість тощо): ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів (ст. 212); легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом (ст. 209).

До п'ятої групи можуть бути віднесені злочини, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю: контрабанда (ст. 201); протидія законній господарській діяльності (ст. 206); протиправне заволодіння майном підприємства, установи, організації (ст. 206^{-2}).

До шостої групи відносять злочини, які спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг: шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222)[127].

Аналізуючи вищезазначені підходи, можна зробити висновок, що правники запропонували своєрідний циклічний дуалізм: з одного боку, господарські злочини входять у склад податкових, з іншого – у податкові входять у склад господарських. Проте, на нашу думку, податкові злочини хоч і пов'язані із здійсненням господарської діяльності, проте не обмежуються виключно нею, оскільки «цариця» податкових злочинів стаття 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність за діяльність як господарюючих суб'єктів, так і осіб, що жодним чином з цим не пов'язані (наприклад, фізичні особи).

Інше (на нашу думку, більш послідовне) визначення місця податкового злочину в системі кримінально-правових норм особливої частини запропоновано М. І. Мельником, який помістив «податкові» злочини в групу злочинів у сфері кредитно-фінансової, банківської і бюджетної систем України[128]. Автори цього посібника (виключно для

---

[127] Марушев А. Д. Классификация преступлений, совершаемых в сфере предпринимательской деятельности. *Актуальні проблеми криміналістики: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції.* Харків: Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого, 2003. С. 119.

[128] Підручник / Ю. В. Александров, О. О. Дудоров, В. А. Клименко, М. І. Мельник та ін.; за ред. М. І. Мельника, В.А. Клименка. 3-тє вид., перероб. та допов. К.: Атіка, 2009. 744 с.

прикладу) запропонували інший, «процесуальний» критерій класифікації податкових злочинів, заснований на нормативному підході. Оскільки чинний Кримінальний кодекс України не містить розділу «податкові злочини», то пропонується проаналізувати статтю 216 Кримінального процесуального кодексу України в контексті злочинів, які на досудовій стадії кримінального провадження підслідні органам, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства: статті 204, 205, 205^{-1}, 212, 212^{-1}, 216, 218^{-1}, 219 Кримінального кодексу України[129].

Вищенаведений доктринальний та нормативний аналіз доходить висновку, що в основу вищенаведених класифікацій покладена виключно економічна складова, а сам механізм податкового злочину пояснюється фактом завдання державі матеріальної шкоди. Тому запропонований вище перелік злочинів, які можуть прямо чи опосередковано вчинятися ухиленням від сплати податків, можна розширювати саме за класами, групами, підгрупами, видами та різновидами кримінально-правових ознак.

Втім поділ злочинів за розділами Особливої частини КК України не в усіх випадках забезпечує потреби криміналістичної науки, адже не враховуються закономірності, важливі з криміналістичних позицій. Саме кримінально-правова класифікація є основоположною в будь-якій методиці розслідування. Без неї сукупність окремих криміналістичних методик втратила б логічну послідовність адаптації за принципом від загального до окремого, а від окремого до особливого.

З огляду на аналіз диспозицій статей Особливої частини КК України з урахуванням змісту злочинної діяльності, шкоди, яка спричиняється діяннями, що здійснюються в системі економічних відносин спеціальним суб'єктним складом організованої групи, злочинної організації та спільноти, можна виділити три групи класифікації податкових злочинів.

---

[129] Кримінальний процесуальний кодекс України: від 13 квітня 2012 року № 4651-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17

Перша група – це злочини проти власності (корисливо-насильницького характеру): привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (ст. 191), шахрайство (ст. 190); шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222).

Друга група – це злочини у сфері господарської діяльності: виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів чи білетів державної лотереї (ст. 199); незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками та іншими засобами доступу до банківських рахунків, обладнання для їх виготовлення (ст. 200); незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204); фіктивне підприємництво (ст. 205 до моменту виключення з КК України); підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців (ст. 205^{-1}); протидія законній господарській діяльності (ст. 206); легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, одержаних злочинним шляхом (ст. 209); ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212); виготовлення, збут і використання підроблених недержавних цінних паперів (ст. 224); підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів (ст. 358).

Третя група – це злочини у сфері службової діяльності: службове підроблення (ст. 366); декларування недостовірної інформації (ст. 366^{-1}); прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди службовою особою (ст. 368).

Криміналістична класифікація злочинів повинна базуватися на таких умовах, за ефективне застосування яких був би досягнутий результат. На нашу думку, під час розробки криміналістичної класифікації злочинів у сфері оподаткування, скоєних ОЗГ, слід враховувати також і інші класифікації, до яких належать класифікації за:

а) способом вчинення злочину;

б) ступенем приховання, маскування злочину;

в) злочинним досвідом особи, яка вчинила злочин;

г) місцем їх вчинення: злочини, місце вчинення яких локалізується в просторі; злочини, місце вчинення яких не має певного територіального характеру, а пов'язане з будь-якою організаційною структурою, системою.

Так, за способом вчинення злочину специфічні закономірності формування організованих злочинних утворень найчастіше спостерігаються у структурі легальної та нелегальної господарської, фінансової, зовнішньоекономічної діяльності, владно-управлінських органів, у сфері торгівлі, приватизації, їх функціонування.

Звідси організовану злочинність становить корисливо-господарська спрямованість, що володіє корупційними зв'язками з посадовими особами владно-управлінських та правоохоронних органів.

Специфіка організованої злочинної діяльності організованих груп, злочинних організацій, спільнот у тому числі, що здійснюють злочинні посягання у державному і недержавному секторі економіки – вчиняють, як правило, два і більше злочинних діяння. Наприклад, організована злочинна група з метою здійснення фінансового шахрайства створює ряд фіктивних підприємств, через які згодом «проходить» легалізація злочинних доходів. У зазначеній ситуації розслідуванню підлягає фінансове шахрайство, фіктивне підприємництво та ухилення від сплати податків, тобто всі три самостійних склади злочинів. Вони взаємопов'язані і підпорядковані закономірній меті організованої групи – отримання і легалізація кримінальних доходів. У зв'язку з цим вважаємо, що характерною особливістю криміналістичної класифікації є виділення в ній не тільки груп, підгруп, видів, а й сукупності видів окремих економічних злочинів, скоєних ОЗГ.

Водночас об'єднання зазначених злочинів в окрему систему (клас) дозволить диференційовано підходити до формування нових методик розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ. Зокрема,

видових, групових, підгрупових, комплексних методик. Криміналістичні підстави класифікації податкових злочинів, скоєних ОЗГ, повинні бути відповідно значущими та методично перспективними.

Виходячи із загальних положень криміналістичної класифікації злочинів, наших досліджень, виділяємо групи злочинів, що вчиняються організованими злочинними утвореннями у сферах податкової діяльності, найбільш уражених організованою злочинністю. Це сфери фінансової діяльності; відносин власності; господарської діяльності; службової діяльності (корумпованих службових осіб у державних органах), які здійснюють контроль за надходженням податку; використання електронно-обчислювальних машин, систем та комп'ютерних мереж. Зазначені групи також можемо поділити на підгрупи. У підгрупах виділяємо види і сукупність видів економічних злочинів із спрямованою діяльністю проти податкової системи, скоєних ОЗГ, передбачених нормами КК.

Резюмуючи викладене, вважаємо, що криміналістична класифікаційна спільність злочинів у сфері оподаткування, скоєних ОЗГ, формується на підставі таких критеріїв: кримінально-правового, що об'єднує злочини у сфері господарської, службової діяльності та інші злочини, і криміналістичного у сфері економіки – фінансово-господарська діяльність (виконання фінансово-господарських операцій), які потрібно розглядати як систему їх груп, підгруп, видів і сукупності видів окремих злочинів, які передбачені відповідними нормами Кримінального кодексу України.

До першої групи відносимо злочини, що здійснюються ОЗГ у сфері відносин власності. У зазначеній групі виділяємо майнові злочини: привласнення, розтрата майна (державного або колективного) або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (ст. 191 КК); шахрайство (ст.190 КК).

Друга група охоплює злочини, що здійснюються ОЗГ у сфері фінансової діяльності. Їх можна поділити на сім підгруп: перша

включає злочинні посягання у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Це економічна контрабанда (ст. 201 КК); легалізація (відмивання) грошових коштів або іншого майна, одержаних злочинним шляхом за межами України (ст. 209 КК). До другої підгрупи відносимо злочинні посягання ОЗГ у сфері функціонування і розвитку цінних паперів, фондового ринку: виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів чи білетів державної лотереї (ст. 199 КК); виготовлення, збут або використання підроблених недержавних цінних паперів (ст. 224 КК). До третьої підгрупи потрібно відносити злочинні посягання у сфері банківсько-фінансової діяльності. Зокрема, фінансове шахрайство (ст. 190 КК); шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК); фіктивне підприємництво (ст. 205 КК); незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок (ст. 216 КК). Четверта підгрупа – це податкові злочини, що здійснюються ОЗГ, – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК). П'ята підгрупа включає легалізацію (відмивання) грошових коштів або іншого майна, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КК). Шоста підгрупа охоплює злочини, що здійснюються ОЗГ у бюджетно-кредитній сфері: доведення до банкрутства (ст. 219 КК); фальсифікація фінансових документів та звітності фінансової організації, приховування неплатоспроможності фінансової установи або підстав для відкликання (анулювання) ліцензії фінансової установи (ст. 220^{-2} КК).

Третя група – це злочини, що здійснюються ОЗГ у сфері господарської діяльності. У ній потрібно виділити дві підгрупи. Перша підгрупа включає злочини, що здійснюються ОЗГ у сфері виробництва: доведення банку до неплатоспроможності (ст. 218^{-1} КК). До другої підгрупи відносимо злочини, що здійснюються ОЗГ, пов'язані з

використанням незаконного (тіньового) виробництва: незаконний випуск, зберігання, збут або транспортування з метою збуту тіньових підакцизних товарів (ст. 204 КК); незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, придбаних або підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок (ст. 216 КК).

Четверта група – це злочини у сфері службової діяльності, що здійснюються організованими групами корумпованих службових осіб, тобто організованими групами «сухими» злочинцями. У зазначеній групі можна виділити чотири підгрупи корупційних злочинів. Слід відносити злочини в сфері відносин власності, що здійснюються організованими групами корумпованих службових осіб. Зокрема, це зловживання владою або службовим становищем, службові підробки, підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів (стст. 366, 358 КК).

Класифікація цих злочинів за кримінально-правовими елементами може бути продовжена в бік її деталізації та комбінування. У кожній з галузей є особливості оподаткування, що впливають на механізм і способи злочинних дій.

Потрібно зазначити, що по кожній з груп цих злочинів обсяг слідчої роботи, коло і характер документів, що підлягають дослідженню під час розслідування, коло осіб, які підлягають перевірці на причетність до скоєння злочину, є різним.

З огляду на специфіку та особливості оподаткування у галузях господарської діяльності податкові злочини потрібно класифікувати і за сферами господарської діяльності. Цю класифікацію можна визначити як класифікацію за видами «налогоутворюючої» діяльності: податкові злочини, що здійснюються у торгівлі, металургійній промисловості, нафтовидобутку, лісопереробної промисловості, банківської діяльності тощо. У кожній з галузей є особливості

оподаткування, що впливають на механізм і способи злочинних дій. У практичній діяльності класифікація з цієї підстави вже існує. Органи податкової служби регулярно проводять цільові податкові перевірки в різних галузях під відповідними назвами – «метал», «нафта», «будівництво», «торгівля», «банки» тощо, використовуючи спеціально розроблені типові плани і методики. Втім з організованою злочинністю у цій сфері боротися не так просто. Особливістю ОЗГ є їх масштабність, багатогранність і різноаспектність. Такі злочини можна згрупувати за різними критеріями, тому саме криміналістична класифікація цієї категорії кримінальних правопорушень є надзвичайно важливим аспектом для систематизації, оскільки має не лише теоретичну, а й нагальну практичну потребу.

У структурі обстановки вчинення злочину важливий і часовий елемент. З податкових злочинів час вчинення злочинів визначається предметом податкового злочину, тобто податком, і процедурою його сплати, яка регламентується Податковим кодексом. Час розглядається як конкретний період подання податкової декларації, момент внесення виправлень у документи або вчинення якихось дій, пов'язаних із податковим злочином, або час створення доходу, з якого підлягає сплаті податок. Час вчинення податкових злочинів точно визначити досить важко. Це триваючі делікти, починаються дії з фальсифікації документів і закінчуються несплатою відповідного податку. Воно не має чітко вираженого астрономічного значення, тобто вказівки на хвилини, години, дату. Під час визначення часу вчинення злочину діє поняття «податковий період», під яким розуміється календарний рік, квартал або інший період часу, після закінчення якого має бути здійснено розрахунок податків, надання податкової декларації (звіти, розрахунки) та сплата до бюджету суми податків та зборів[130].

[130] Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року. Станом на 1 липня 2019 рік. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

Виходячи з часу скоєння податкових злочинів, їх можна розділити на:

1) триваючі податкові злочини, які скоюються шляхом ухилення від сплати податків і зборів протягом декількох податкових періодів;

2) ухилення від сплати податків протягом одного податкового періоду.

З урахуванням наукового досвіду криміналістичної класифікації злочинів здійснюється поєднання кримінально-правових та криміналістичних критеріїв класифікації, специфіки та особливостей класифікації податкових злочинів у галузях господарської діяльності. Криміналістична класифікація організованої злочинності у сфері оподаткування, як основа створення приватних методик розслідування окремих криміналістично-подібних груп злочинів, на наш погляд, може мати такий вигляд:

1) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати податку на додану вартість:

– у сфері будівництва;

– у сфері промислового виробництва;

– у сфері транспорту;

– в легкій промисловості;

– в сфері побутового обслуговування;

– під час видобутку, переробки і реалізації корисних копалин і природних ресурсів;

– у сфері торгівлі;

– в сферах надання різних видів послуг (мистецтво, музика, реклама і тому подібне);

– за операціями і видами діяльності, які за законодавством про податки і збори підлягають оподаткуванню цим податком (операції, пов'язані з отриманням доходу за договорами доручення, договорами комісії, агентськими договорами, здійсненням операцій відповідно за

договором простого товариства, договором інвестиційного товариства, договором довірчого управління майном або концесійною угодою на території України, здійсненням операцій при виконанні угод про розподіл продукції, при передачі майнових прав);

– за операціями, пов'язаними з ввезенням на територію України і з вивезенням з її території товарів (виконанням робіт, наданням послуг);

– незаконного отримання статусу учасника визначених законодавством про податки і збори відносин, що звільняє від виконання обов'язків платника сплати податків з цього податку або надає пільги на його розміри і режим сплати (наприклад, учасник проекту зі здійснення наукових досліджень і розробок);

2) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати акцизів:

– за операціями з етиловим спиртом з усіх видів сировини;

– за операціями з коньячним спиртом;

– за операціями зі спиртовмісною продукцією (розчини, емульсії, суспензії і інші види продукції в рідкому вигляді) з об'ємною часткою етилового спирту понад 9 відсотків, за винятком алкогольної продукції;

– за операціями з алкогольною продукцією (спирт питний, горілка, лікеро-горілчані вироби, коньяки, вино, пиво, напої, виготовлені на основі пива, інші напої з об'ємною часткою етилового спирту понад 1,5 відсотка);

– за операціями з алкогольною продукцією (горілка, лікеро-горілчані вироби, коньяки, вино, фруктове вино, ігристе вино (шампанське), пиво, напої, виготовлені на основі пива, інші напої з об'ємною часткою етилового спирту понад 0,5 відсотка);

– за операціями з тютюновою продукцією;

– за операціями з легковими автомобілями;

– за операціями з автомобільним бензином;

– за операціями з дизельним паливом;

– за операціями з моторним маслом для дизельних і (або) карбюраторних (інжекторних) двигунів;

– за операціями з прямогонним бензином (бензинові фракції, отримані в результаті переробки нафти, газового конденсату, попутного нафтового газу, природного газу, горючих сланців, вугілля та іншої сировини, а також продуктів їх переробки, за винятком бензину автомобільного і продукції нафтохімії);

– за операціями під час ввезення та (або) вивезення підакцизних товарів за межі території України;

– за окремими операціями і цивільно-правовими угодами з підакцизними товарами (наприклад, при реалізації угод про розподіл продукції тощо);

3) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати податку на доходи фізичних осіб:

– за доходами від джерел за межами України;

– під час отримання доходів у натуральній формі;

– під час отримання доходу у вигляді матеріальної вигоди;

– за результатами здійснення різних договорів страхування;

– за операціями з цінними паперами та за операціями з фінансовими інструментами термінових угод;

– при отриманні відсотків за вкладами в банках;

– за операціями різних форм участі в кредитному споживчому кооперативі, сільськогосподарському кредитному споживчому кооперативі;

– за операціями позики цінними паперами;

– від участі в інвестиційному товаристві;

– шляхом незаконного отримання (привласнення) і використання права на різні види податкових відрахувань;

– за окремими операціями і цивільно-правовими угодами;

4) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати податку на прибуток організацій:

– шляхом незаконного отримання статусу учасника визначених законодавством про податки і збори відносин, що звільняє від виконання обов'язків платника податків з цього податку або надає пільги на зміну його розмірів і режиму сплати (наприклад, учасник проекту зі здійснення наукових досліджень і розробок);

– шляхом підробки або незаконного оформлення і віднесення до витрат організації, що враховуються при визначенні податкової бази з податку на прибуток, витрат, які через їх фальсифікації або дійсний економічний сенс відповідно до законодавства про податки і збори не є витратами, що зменшують оподатковувану базу;

– у сфері будівництва;

– у сфері промислового виробництва;

– у сфері транспорту;

– у легкій промисловості;

– у сфері побутового обслуговування;

– під час видобутку, переробки і реалізації корисних копалин і природних ресурсів;

– у сфері торгівлі;

– у сферах надання різних видів послуг (мистецтво, музика, реклама, освіта, медицина, тощо);

– з операцій у видах діяльності, в яких податкова база з цього податку визначається окремо від усіх інших операцій з урахуванням встановлених законодавством про податки і збори особливостей (операції, пов'язані з отриманням доходу при передачі майна в статутний капітал), отриманням доходу від операцій відповідно до договору простого товариства, договором інвестиційного товариства, договором довірчого управління майном або концесійної угоди на території України;

– у банківській діяльності;

– в страховій діяльності;

5) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати збору за користування об'єктами тваринного світу і за користування об'єктами водних біологічних ресурсів:

– шляхом порушення або шляхом невиконання умов отриманого дозволу на видобуток зазначених об'єктів;

– шляхом вилучення даних об'єктів із середовища їх проживання без отримання дозволу на видобуток цих об'єктів;

– шляхом неправильного застосування порядку обчислення суми збору і неправильного застосування ставок збору за кожний об'єкт тваринного світу і за кожний об'єкт водних біологічних ресурсів, встановлених законодавством;

6) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати державного мита:

– шляхом фальсифікації або включення неправдивих відомостей у документи, що дають підставу для розрахунку і сплати державного мита в меншому розмірі;

– шляхом незаконного отримання і використання пільг (звільняють від сплати державного мита або дають підставу для їх сплати в меншому розмірі);

7) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати податку на видобуток корисних копалин:

– шляхом видобутку корисних копалин з порушенням умов ліцензії (дозволу) на користування ділянкою надр;

– шляхом фальсифікації або внесення неправдивих відомостей в документи, які дають підставу віднести корисні копалини, що видобувають, до категорії корисних копалин, що не визнаються об'єктом оподаткування відповідно до законодавства;

– шляхом заниження податкової бази за рахунок неправильного обліку показників кількості, якості, виду і ціни видобутого з корисних копалин, що впливають на формування розміру податкової бази;

– шляхом порушення (невиконання) порядку обчислення і сплати цього податку під час виконання угод про розподіл продукції;

8) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати єдиного сільськогосподарського податку:

– шляхом заниження податкової бази за рахунок фальсифікації або включення неправдивих відомостей в документи, що дають підставу при визначенні об'єкта оподаткування не враховувати окремі види отриманих доходів;

– шляхом фальсифікації або включення неправдивих відомостей в документи, що дають підстави прийняти до обліку витрати, зменшують податковий кредит, хоча через дійсний економічний сенс здійснених видаткових операцій вони не підлягають обліку під час визначення об'єкта оподаткування;

9) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати податку під час роботи в режимі спрощеної системи оподаткування:

– шляхом заниження податкової бази за рахунок порушення порядку її обчислення при переході на спрощену систему оподаткування з інших режимів оподаткування і при переході зі спрощеної системи оподаткування на інші режими оподаткування;

– шляхом порушення порядку визнання і порядку визначення доходів, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;

– шляхом порушення порядку визначення, визнання та застосування витрат, зменшують доходи при визначенні об'єкта оподаткування;

10) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати транспортного податку:

– шляхом фальсифікації і внесення неправдивих відомостей в документи, пов'язані з обліком і реєстрацією об'єктів оподаткування;

– шляхом порушення порядку визначення податкової бази;

– шляхом неподання податкової декларації або шляхом включення в неї завідомо неправдивих відомостей;

11) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати податку на майно організацій:

– шляхом фальсифікації і (або) внесення неправдивих відомостей до регістрів бухгалтерського і (або) податкового обліку, пов'язані з урахуванням, рухом і визнанням об'єктів оподаткування;

– шляхом спотворення і фальсифікації вартісних показників податкової бази та порушення порядку її визначення;

– шляхом фальсифікації і включення неправдивих відомостей в документи, що дають право на податкові пільги, що звільняють від оподаткування, або надають інші податкові послаблення і переваги;

– шляхом неподання податкової декларації або шляхом включення у неї завідомо неправдивих відомостей;

12) злочинні дії (бездіяльність), пов'язані з умисним невиконанням обов'язку зі сплати земельного податку:

– шляхом заниження бази оподаткування за рахунок спотворення, фальсифікації і (або) внесення неправдивих даних у документи, на підставі яких формуються відомості державного кадастру нерухомості по кожній земельній ділянці і визначається кадастрова вартість цієї ділянки;

– шляхом порушення порядку визначення податкової бази;

– шляхом фальсифікації і (або) включення неправдивих відомостей в документи, що дає право на податкові пільги та звільняє від оподаткування або надає інші податкові послаблення і переваги (преференції)[131, 132].

Така класифікація направлена на створення підвидових методик розслідування організованої злочинності у сфері оподаткування на кожній ієрархічній щаблі елементів механізму їх здійснення та їх типізації.

---

[131] Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

[132] Нормативно-правова база ДФС України. URL : http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/

Типізаційні елементи механізму вчинення податкових злочинів в основному відносять до способу злочинних дій з криміналістичними слідами прояву кримінально-правової вини.

У криміналістичному аспекті важливою є розробка приватної методики розслідування як кожного способу злочинного ухилення від сплати податків, так і певних видів груп способів.

Не менш важливим залишається і криміналістична класифікація організованої злочинності у сфері оподаткування за місцем їх вчинення. Йдеться про регіони (території), де відбуваються податкові злочини, щоб визначити їхню кримінальну поширеність, досліджуються місця кримінально небезпечні з точки зору стану і тенденцій поширення податкової злочинності, які зокрема скоюються у:

а) сільській місцевості (частіше зустрічається ухилення від сплати земельного податку, ухилення від сплати податків на надрокористування, фермерські податки);

б) міській місцевості (переважає ухилення від сплати податку на доходи фізичних осіб, ухилення від сплати податку на прибуток, ухилення від сплати податку на додану вартість);

в) офшорах (ухиляються від сплати податків, як правило, великі підприємства з застосуванням складних схем ухилення, які тяжко виявляти і доказувати).

Місцем скоєння податкових злочинів є і конкретні місця формування оподатковуваної бази: підприємства торгівлі, надання послуг виробничої і фінансово-кредитної діяльності. Криміналістичний аналіз таких типових місць дозволяє виявити повторювані способи ухилення від сплати окремих видів податків, характер і локалізацію типових слідів злочинної діяльності. На основі цього можна скласти моделі організованої злочинної діяльності щодо ухилення від сплати податків у найбільш кримінально небезпечних місцях (наприклад, у банках, фінансово-кредитних установах, підприємствах, торгово-промислових холдингах) і розробити методики щодо виявлення та розслідування злочинів у них.

З наведених вище класифікацій ОЗ у сфері оподаткування нами були включені кримінально-правові і криміналістичні критерії. До останніх відносять: характеристику способів, технології податкового злочину, предмета злочинного посягання; обстановку, сфери економічних відносин; форми підприємницької діяльності, тіньового виробництва як в державному, так і недержавному секторі економіки та інші. Теоретичні положення зазначеної класифікації мають велике значення для подальшої розробки загальної криміналістичної характеристики злочинів, скоєних ОЗГ в сфері оподаткування, криміналістичних характеристик окремих видів податкових злочинів, скоєних організованими злочинними утвореннями, формування методичних основ розслідування досліджуваних злочинів, а також окремих їх видів.

Потрібно зазначити, що у наведеній криміналістичній класифікації злочинів у сфері оподаткування, скоєних ОЗГ, не всі їхні види в КК мають кваліфікуючу ознаку організованої групи. Зокрема, контрабанда, фіктивне підприємництво, комп'ютерне шахрайство та інші злочини за КК України не належать до злочинів, що здійснюються організованими злочинними групами. Вивчення практики, проведення досліджень дозволили нам в окремих видах економічних злочинів виявити або науково спрогнозувати криміналістичні закономірності організованої злочинної діяльності і врахувати їх під час розробки криміналістичної класифікації злочинів у сфері оподаткування, скоєних організованими злочинними групами.

Звідси класифікація організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування має широкі і багаторівневі аспекти. У сьогоднішній практиці налічується безліч способів ухилення від сплати податків, є різновиди і модифікації цих способів. Як приклад, для ухилення від сплати податків і маскування цих дій злочинцями створюється цілий ланцюжок різних підприємств і банків.

Тому у криміналістичному аспекті важливою є розробка приватної методики розслідування як кожного способу злочинного ухилення від сплати податків, так і певних видів груп способів.

РОЗДІЛ 2
КРИМІНАЛІСТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Поняття криміналістичної характеристики кримінального правопорушення і її значення для розроблення методик розслідування організованої злочинної діяльності

Криміналістична характеристика злочинів являє собою категорію криміналістики, якій належить важливе місце в методиці розслідування окремих видів злочинів. Суттю цієї категорії є сума відомостей, знань, що можуть бути корисними як для самої методики (зокрема, для обґрунтування методичних рекомендацій), так і для конкретної практичної діяльності органів розслідування[133].

М. П. Яблоков справедливо зазначає, що успіх розслідування будь-якого злочину багато в чому визначається умінням слідчого проникнути не лише в кримінально-правову, але й у криміналістичну його сутність. Саме з'ясування останньої дозволяє в кожному конкретному випадку розслідування обрати найбільш правильний його напрям, засоби і методи[134]. Практичне значення складових елементів криміналістичної характеристики саме по собі не викликає сумнівів, є загальновідомим і підтвердженим практикою: без їхнього знання й урахування неможливо успішно розкривати і розслідувати злочини[135].

---

[133] Герасимов И. Ф. Общие положения методики расследования преступлений. Криминалистика: учеб. для вузов / за ред. И. Ф. Герасимова, Л. Я. Драпкина. Москва: Высшая школа, 1994. С. 330.

[134] Яблоков Н. П. Криминалистика: учебник. М.: Изд. группа НОРМА-ИНФРА•Москва, 2000. С. 13.

[135] Белкин Р. С. Курс криминалистики: в 3-х т. Москва: Юристъ, 1997. Т. 3: Криминалистические средства, приемы и рекомендации. С. 316.

Криміналістичною характеристикою називається система відомостей (інформації) про криміналістично значущі ознаки злочинів цього виду, що відображає закономірні зв'язки між ними і слугує побудові і перевірці слідчих версій у розслідуванні конкретних злочинів[136]. Вона виступає як типова модель злочину, результат наукового аналізу типових ознак певного виду злочинів.

У криміналістичній літературі відсутній однозначний підхід до визначення поняття і сутності криміналістичної характеристики злочинів, піддається сумніву необхідність і доцільність існування цієї категорії та її практичне значення. Так, ще в часи СРСР дослідником криміналістики Р. С. Белкіним у роботі «Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня» (2001) зазначалось, що криміналістична характеристика злочину не виправдала надій, що покладалися на неї, і вчених, і практиків, вичерпала себе, і з реальності, якою вона уявлялася всі ці роки, перетворилася на ілюзію, на криміналістичний фантом[137].

Проте більш обґрунтованою видається позиція тих учених, які відстоюють практичне значення і роль криміналістичної характеристики. Так, О. Я. Баєв до напрямів розвитку науки криміналістики відносить створення працездатних криміналістичних характеристик окремих видів і різновидів злочинів, що дозволяють оптимізувати слідчий пошук під час розслідування конкретних злочинів шляхом обґрунтованого висування найбільш ймовірних слідчих і оперативно-розшукових версій[138]. О. Н. Колесніченко , В. Е. Коновалова також зазначають, що працюючи над конкретним кримінальним

---

[136] Колесниченко А. Н., Коновалова В. Е. Криминалистическая характеристика преступлений: учеб. пособие. Харьков: Юрид. ин-т, 1985. С. 16.

[137] Белкин Р. С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики. М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА-ИНФРА), 2001. С. 8

[138] Баев О. Я. Основы криминалистики: курс лекций. Москва: Экзамен, 2001. С. 43, 50.

провадженням, слідчий нерідко зустрічається з труднощами в з'ясуванні криміналістичних особливостей того або іншого виду чи групи злочинів, а також у виборі оптимальних підходів до їхнього розкриття і розслідування. Іншими словами, йому необхідна, образно кажучи, криміналістична матриця розслідування, наклавши яку на сформовану (або вихідну) слідчу ситуацію, він міг би чітко зорієнтуватися, що і (головне) як йому потрібно робити для встановлення і викриття винних осіб і виправдання невинних, якщо вони через обставини, що склалися, виявилися під підозрою[139].

Професор В. П. Бахін пропонує визначення криміналістичної характеристики як систему узагальнених даних про найбільш типові ознаки певного виду (групи) злочинів, які слугують основою наукового і практичного вирішення завдань розкриття та розслідування злочинів [140].

Такої думки дотримуються і В. Ю. Шепітько, В. О. Коновалова, В. А. Журавель у своєму колективному підручнику «Криміналістика», визначаючи її центральне місце в методиці розслідування окремих видів злочинів. Криміналістична характеристика, на думку авторів, – це результат наукового аналізу та узагальнення типових ознак певного виду злочинів[141].

У тому чи іншому ступені в запропонованих визначеннях криміналістичної характеристики відзначається наявність таких позицій, як: сукупність даних про ознаки злочинів окремого виду (групи); урахування взаємозв'язків між цими даними; визначеність їх використання для розкриття і розслідування злочинів того чи іншого виду (групи).

---

[139] Колесниченко А. Н., Коновалова В. Е. Криминалистическая характеристика преступлений: учеб. пособие. Харьков: Юрид. ин-т, 1985. С. 18.

[140] Бахин В. П. Криминалистика. Проблемы и мнения (1962–2002): монография. Киев, 2002. С. 179

[141] Шепітько В. Ю., Коновалова В. О., Журавель В. А. Криміналістика: підручник / за ред. проф. В. Ю. Шепітька. 4-е вид., перероб. і доп. Харків: Право, 2008.

Досліджуючи різні думки, хочемо зупинитись на комплексі теоретичних і практичних питань К. О. Чаплинського, О. В. Лускатова, І. В. Пирога, В. М. Плетенецького, Ю. А. Чаплинської. Автори відзначають, що криміналістична характеристика злочину – це динамічна наукова категорія, завдання якої обслуговувати методику розслідування[142]. Динамічність виявляється насамперед у тому, що її зміст щодо різних видів і груп злочинів може мінятися, причому істотно. Звідси важливим виступає і її структура, яку ми більш детально розглянемо у наступному підрозділі.

Як методологічна основа теорія криміналістичної характеристики злочинів виділяє ряд методів, спроможних сприяти посиленню боротьби зі злочинністю, а саме:

– окремі (загальнонаукові) методи: спостереження, опис, порівняння, моделювання, евристичні, математичні, кібернетичні методи;

– деякі спеціальні методи: структурно-криміналістичний, використовуваний власне для побудови типових криміналістичних характеристик окремих видів злочинів, а також статистичні, соціологічні та психологічні методи.

Емпіричною базою для формування криміналістичної характеристики злочинів є офіційні дані статистики про стан злочинності; матеріали оперативно-розшукової та судово-експертної діяльності; дані узагальнення слідчої практики; результати оперативних нарад і слідства, міжвідомчі інформаційні листи, в яких викладена практика розкриття і розслідування злочинів; відомості, отримані під час опитування практичних працівників різних структур, слідства і суду, а в деяких випадках органів влади та контролю; окремі дані типових криміналістичних характеристик, суміжних із досліджуваними злочинами; міжнародний досвід розкриття і розслідування злочинів певних видів.

---

[142] Чаплинський К. О., Лускатов О. В., Пиріг І. В. та інш. Криміналістика : підруч. для студ. вищ. навч. закл. 2-е вид, перероб. і доп. Дніпро : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ ; Ліра ЛТД, 2017. С. 408

Щодо призначення криміналістичної характеристики злочинів, то це перш за все полягає у тому, що вона сприяє: 1) розробленню окремих методик розслідування; 2) побудові типових програм і моделей розслідування злочинів; 3) визначенню напряму розслідування конкретного злочину. Ця характеристика слугує слідчому своєрідною інформаційною базою, набором відомостей про певний вид злочинів. Із зазначеного призначення криміналістичної характеристики злочинів логічно виділяються такі функції, які їй притаманні: інформаційна (пізнавальна, методологічна), описова, прогностична.

Щодо інформаційної (пізнавальної, описової) функції криміналістичної характеристики злочинів, можна помітити наступне. По-перше, в своєму змісті вона вже має нові наукові знання про певний вид (рід) злочинів. По-друге, на її основі можливе формування наукових знань про зміст інших криміналістичних понять, з якими вона взаємопов'язана (наприклад, про способи злочину, типові слідчі версії для тієї чи іншої категорії злочинів), і їх класифікацію. У цьому сенсі варто погодитися з В. В. Пясковським, Ю. М. Чорноус, А. В. Іщенко, О. О. Алєксєєвим, які стверджують, що вона є своєрідним інструментом подальшого наукового пошуку[143]. По-третє, вона дозволяє розробляти конкретні криміналістичні рекомендації щодо організації та планування розслідування певних видів (родів) злочинів, алгоритм первинних і наступних слідчих дій, тактику окремих слідчих дій (у тому числі застосування тактичних прийомів, засобів і методів для отримання доказів).

Іншими словами, криміналістична характеристика злочинів виступає інформаційним «ядром» окремої методики розслідування, яким обумовлюються і навколо якого концентруються криміналістичні знання. Використання її як засобу (інструменту) наукових знань під час розслідування конкретних злочинів передбачає три етапи.

---

[143] Пясковський В. В., Чорноус Ю. М., Іщенко А. В., Алєксєєв О. О. та ін. Криміналістика [текст] : підручник. Київ : «Центр учбової літератури», 2015. 544 с.

Перший етап. На основі оцінки наявної вихідної інформації, слідчої ситуації слідчий відшукує в окремій методиці розслідування подібну типову криміналістичну характеристику злочинів, елементи якої порівнює і індивідуалізує, виходячи з обставин розслідуваних злочинів. На її основі він також може висувати слідчі версії, діагностувати слідчі ситуації та визначати предмет доказування.

Другий етап. Формується робоча модель розслідування злочину на основі аналізу і порівняння типової криміналістичної характеристики злочинів з вихідною інформацією у кримінальному провадженні. Протягом усього досудового розслідування робоча модель злочину підлягає постійній оцінці на предмет встановлення повноти змісту кожного елемента шляхом співвіднесення її з типовою криміналістичною характеристикою злочину, і на цій основі відбувається її доповнення і конкретизація.

Третій етап. Після закінчення досудового розслідування слідчий повинен отримати повну ретроспективну інформаційну модель розслідуваного злочину, яка здатна стати об'єктом судового дослідження.

Криміналістична характеристика дає об'єктивне уявлення про злочин, указує його типові риси, що є відправними для методики розслідування. Тому не менш важливою функцією криміналістичної характеристики є описова функція. Саме описова функція зазнала найбільшої критики. Водночас її значення полягає у виявленні криміналістично-значущих ознак певного виду злочинів. З описовою функцією криміналістичної характеристики пов'язане наповнення її реальним змістом.

Криміналістична характеристика як ціле, як єдиний комплекс має практичне значення лише в тих випадках, коли встановлені кореляційні зв'язки і залежності між її елементами, що мають закономірний характер, які виражені в кількісних показниках[144]. У

[144] Белкин Р. С. Курс криминалистики: в 3 т. Москва: Юристъ, 1997. Т. 3: Криминалистические средства, приемы и рекомендации. С. 316.

зв'язку з цим може йтися про кореляційну функцію, про встановлення зв'язків між окремими елементами криміналістичної характеристики. Закономірні зв'язки між окремими ознаками і їхніми групами є найважливішою властивістю криміналістичної характеристики. Їхнє виявлення здійснюється на основі досліджень значущого емпіричного матеріалу.

На нашу думку, А. Л. Дудніков справедливо пропонує метод встановлення і використання кореляційних залежностей між структурними елементами криміналістичної характеристики. У цьому плані автор установлює види зв'язків:

1) за характером зв'язки між елементами можуть бути причинно-наслідкові, інформаційні та ін.;

2) за спрямованістю зв'язок може бути прямий і непрямий, вихідний і зворотний, зустрічний тощо;

3) з погляду можливості або «жорсткості» закономірних зв'язків можна виділити зв'язки однозначні, якщо встановлення якогось елемента в 100 % випадків означає наявність іншого певного елементу, і неоднозначні (ймовірнісні), якщо такий зв'язок виявляється лише в деякій частині злочинів;

4) закономірні зв'язки можна знайти між різноманітними елементами криміналістичної характеристики, а також між їхніми групами[145].

Криміналістична характеристика слугує побудові і перевірці слідчих версій у розслідуванні конкретних злочинів. У цьому виявляється конструктивна функція криміналістичної характеристики. Така функція пов'язана з діяльністю мислення слідчого щодо планування дій для досягнення поставлених цілей.

---

[145] Дудніков А. Л. Проблеми встановлення взаємозв'язків між способом та іншими елементами криміналістичної характеристики злочинів у сфері економічної діяльності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*. 2017. Випуск 24. С. 139–144. (Серія «Право»).

Криміналістична характеристика виконує також прогностичну функцію. Прогнозування може бути спрямоване на вивчення динаміки, розвитку події, що вже відбулася, і на події, що ще повинні відбутися. Так, на думку В. В. Пясковського, Ю. М. Чорноус, А. В. Іщенко, О. О. Алєксєєва, практичне значення криміналістичної характеристики загалом полягає у тому, що при наявності одних ознак (наприклад, що стосуються слідів знарядь і інструментів) слідчий може припустити наявність інших (певних фахових навичок у злочинця) і провести необхідні слідчі дії (зі встановлення і розшуку злочинця). Використання даних криміналістичної характеристики вказує лише на певну можливість шуканих ознак у конкретному провадженні[146].

В. А. Журавель зазначає, що прогностична функція криміналістичної характеристики значно підвищується, якщо встановлені кореляційні залежності між її елементами виражені в кількісних показниках. Саме статистичний підхід, що становить основу формування криміналістичної характеристики, може бути визнаний ключовим і при вимірюванні ступеня можливості настання прогнозованих подій. У зв'язку з цим зусилля криміналістів щодо виявлення кількісних показників, які відображають специфіку кореляційних зв'язків між елементами криміналістичної характеристики, повинні бути значно активізовані, тому що до сьогодні висловлені щодо даної проблематики судження, за винятками, мають суто декларативний характер. При цьому не потрібно забувати, що в самій криміналістичній характеристиці відображаються на статистичному рівні як достатньо чітко детерміновані відносини між окремими її елементами, наприклад, особливості технологічних процесів, які обумовлені багатьма причинними факторами, у тому числі випадковими, ситуаційними[147].

---

[146] Пясковський В. В., Чорноус Ю. М., Іщенко А. В., Алєксєєв О. О. та ін. Криміналістика : підручник. Київ : «Центр учбової літератури», 2015. 544 с.

[147] Журавель В. А. Технології побудови окремих криміналістичних методик розслідування злочинів. *Науковий вісник Львівської комерційної академії.* 2015. Вип. 2. С. 305–315. (Серія «Юридична»).

Криміналістична характеристика – це інформаційна модель, система відомостей про криміналістично значущі ознаки. У цій якості криміналістична характеристика виконує алгоритмічну функцію. Ця функція сприяє слідчому у визначенні напряму розслідування, в обранні засобів, прийомів і методів. Втілені у чіткі криміналістичні алгоритми і програми розслідування ці рекомендації дозволяють різко підняти якість слідчої діяльності, у першу чергу з найбільш поширених і складних для розкриття злочинів. Такі рекомендації буде легко ввести в локальні обчислювальні мережі і навіть окремі персональні комп'ютери, які у багатьох слідчих виконують функції друкарської машинки.

Щодо злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами, термін «криміналістична характеристика» використовується у різних значеннях. Так, В. М. Биков пропонує термін «криміналістична характеристика злочинних груп»[148]. М. П. Яблоков вживає термін «криміналістична характеристика організованої злочинності»[149]. В. Ю. Шепітько використовує термін «криміналістична характеристика організованої злочинної діяльності»[150]. Г. А. Матусовський визначає «криміналістичну характеристику ОЗГ»[151]. І. І. Іванчишин наводить термін «криміналістична характеристика організованих злочинних угруповань»[152]. М. І. Смирнов підтримує термін «криміналістична характеристика організованого злочинного формування»[153].

---

[148] Быков В. М. Проблемы расследования групповых преступлений: автореф. дис... д-ра юрид. наук. Москва, 1992. С. 16.

[149] Яблоков Н. П. Расследование организованной преступной деятельности: практ. пособие. Москва: Юристъ, 2002. С. 57.

[150] Шепитько В. Ю. Тактика расследования преступлений, совершаемых организованными группами и преступными организациями. Х., 2000. С. 5; Шепитько В.Ю. Теория криминалистической тактики: монография. Харьков: Гриф, 2002. С. 276.

[151] Матусовський Г. А. Основи методики розслідування злочинів, які вчиняються організованими злочинними групами. *Криміналістика. Криміналістична тактика і методика розслідування злочинів*: підручник / За ред. В. Ю. Шепітька. Харьков: Право, 1998. С. 361.

[152] Іванчишин І. І. Організоване злочинне угруповання як об'єкт криміналістичного дослідження. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2015. № 3. С. 273–279

[153] Смирнов М. І. Криміналістична характеристика економічної організованої злочинної діяльності. *Право України*. 2007. № 3. С. 76–82.

В. І. Куликов розкриває: а) криміналістичну характеристику технологічного блоку елементів організованої злочинної діяльності; б) криміналістичну характеристику структурно-організаційного блоку елементів організованої злочинної діяльності; в) криміналістичну характеристику блоку особистісних елементів організованого злочинного формування[154]. Наведені терміни свідчать про те, що різні автори мають неоднакові підходи до розуміння криміналістичної характеристики. Значною мірою це також пов'язано зі специфікою об'єкта вивчення.

На нашу думку, термін «криміналістична характеристика» повинен уживатися щодо злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами. У цьому відношенні Р. С. Бєлкін зазначає, що нерідко можна зустріти вираз на зразок «криміналістична характеристика слідчої ситуації» або «криміналістична характеристика знарядь злочину» тощо. З погляду вимог, що ставляться до мови криміналістики, ці вирази суперечать основному принципу вживання понять науки – їхній однозначності. Термін «криміналістична характеристика» має вживатися лише в тому значенні, у якому він відповідає визначеному цим терміном поняттю[155].

У криміналістичній літературі робилися спроби щодо розробки криміналістичної характеристики злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами[156,157,158]. Вивчення цих робіт

---

[154] Хірсін А. В. Криміналістичне забезпечення розслідування корисливо-насильницької організованої злочинної діяльності : дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2006. 291 с.

[155] Белкин Р. С. Курс криминалистики: в 3 т. Москва: Юристъ, 1997. Т. 3: Криминалистические средства, приемы и рекомендации. С. 319.

[156] Корж В. П. Теоретические основы методики расследования преступлений, совершаемых организованными преступными образованиями в сфере экономической деятельности: монография. Харьков: Изд-во Нац. ун-та внутр. дел, 2002. С. 97–108.

[157] Криміналістика. Криміналістична тактика і методика розслідування злочинів: підручник / за ред. В.Ю. Шепітька. Харків: Право, 1998. С. 360–364.

[158] Кислий А. М. До питання про зміст понять «організована група» та «злочинна організація» у теоретико-правовому аспекті. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика) : науково-практичний журнал* / Міжвідомчий науково-дослідний центр з проблем боротьби з організованою злочинністю. Київ, 2014. № 1 (32). С. 78–83.

показує, що в більшості випадків йшлося про певні підходи до побудови криміналістичної характеристики, розгляд поняття організованої злочинності, дослідження видів злочинів, що вчиняються організованими групами, встановлення особливостей формування злочинних груп, визначення напрямів злочинної діяльності.

Розробка криміналістичної характеристики передбачає необхідність урахування її структури. Проте питання про зміст криміналістичної характеристики є дискусійним. На нашу думку, основними елементами криміналістичної характеристики є сукупність ознак, що визначають: 1) спосіб злочину; 2) місце й обстановку; 3) час учинення злочину; 4) знаряддя і засоби; 5) предмет посягання; 6) особу потерпілого; 7) особу злочинця; 8) сліди злочину (у широкому розумінні).

Необхідно зазначити, що не всі елементи криміналістичної характеристики щодо різних видів злочинів «працюють» однаково. Одні з них набувають першорядного значення, інші навпаки відходять на другий план. Криміналістична характеристика має властивість динамічності, що виявляється у тому, що її зміст може змінюватися стосовно тих або інших видів (родів) злочинів. Існує також думка, що питання криміналістичної характеристики ОЗД – це проблема, яка майже повністю вимагає формування нетрадиційних уявлень про її структуру, систему елементів та їх взаємозв'язки[159]. Разом із тим, на думку слідчих, за результатами їх анкетування існує необхідність у розробці криміналістичної характеристики злочинів, що вчиняються ОЗГ (зазначило 88 % опитаних практичних працівників).

Організовані злочинні групи вчиняють різні види злочинів. Сучасна організована злочинність має велику кількість окремих проявів у вигляді різних злочинних діянь, у більшості випадків тяжких і корисливих[160]. Тому криміналістична характеристика злочинів,

---

[159] Медведєв В. С. Організована злочинна діяльність як загроза національній безпеці України. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ : збірник наукових праць.* Львів, 2012. С. 109–117.

[160] Калімбет І. Л. Розслідування групових корисливо-насильницьких злочинів неповноітніх : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Одеса, 2017. 211 с.

вчинюваних організованими злочинними групами, може мати тільки комплексний характер.

Цінність криміналістичної характеристики полягає і в тому, що вона містить відомості, корисні для практичної діяльності органів розслідування. В. В. Лисенко зазначає, що певний шар індивідуального досвіду й особистого знання працівників правоохоронних органів диктує необхідність звертатися не лише до власного фахового минулого, але і до передового колективного досвіду колег, узагальненого на науковій основі, а також до криміналістичних інформаційних моделей[161].

Розробка криміналістичної характеристики злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами, має свої особливості. Зокрема, не можна заперечити того, що в деяких злочинах, і особливо в організованій злочинній діяльності: а) закономірність ОЗД, навіть виявлена, підтверджена статистикою, може проявлятися надто рідко через динамічність, «творчий» характер цього виду кримінальної діяльності; б) закономірність ОЗД у деяких випадках неможливо виявити з технічних причин або через величезні трудовитрати, необхідні для цього; в) закономірностей у реалізації якогось явища ОЗД просто може не бути через велику кількість випадкових об'єктивних і суб'єктивних причин[162].

Слідчою практикою доведено, що формування криміналістичної характеристики злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами, є доцільним. У цьому сенсі необхідно зазначити, що злочини, які вчиняються ОЗГ, мають загальні риси, які повинні враховувати співробітники правоохоронних органів. З цього приводу

---

[161] Лисенко В. В., Дзісяк О. П. Особливості тактичних операцій у розслідуванні податкових злочинів. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2011. № 1 (52). С. 243–250.

[162] Кудлай П. О. Криміналістична характеристика злочинів, вчинених організованими групами. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2009. Вип. 20. С. 307–311.

досить змістовно зазначав М. П. Яблоков, що, незважаючи на різноманіття окремих проявів організованої злочинності, існує необхідність в урахуванні її загальних рис. Саме з цим пов'язана доцільність вироблення криміналістичної характеристики двох рівнів: високого (теоретичного) рівня – загальної характеристики для усіх видів ОЗ, і нижчого (окремого) рівня – криміналістичної характеристики її конкретних видів[163].

Водночас є цікавим наукове бачення В. П. Корж про доцільність розробки криміналістичної характеристики економічних злочинів, що вчиняються організованими злочинними утвореннями. Автор зазначає, що криміналістична характеристика злочинів, що вчиняються організованими злочинними утвореннями в галузі економічної діяльності, – це система даних, які отримуються у результаті узагальнення слідчої та судової практики, про види організованих злочинних утворень, типові способи їх формування і принципи функціонування, види і форми корупційних зв'язків; про особливості особистісних властивостей і рольових функцій членів організованого злочинного утворення; про типові ознаки вказаних злочинів, що містяться (або відображені) у вигляді специфічних матеріальних або ідеальних слідів у способах економічних злочинів, в умовах та обстановці, в яких діяли члени організованого злочинного утворення, здійснювали легалізацію злочинних доходів, знання та використання яких є необхідним для виявлення, розкриття, розслідування і попередження зазначених злочинів[164].

Погоджуємося з такою думкою і вважаємо, що давати визначення поняття криміналістичної характеристики щодо певних груп (видів, різновидів) злочинів є результативним. Криміналістична

---

[163] Яблоков Н. П. Расследование организованной преступной деятельности: практ. пособие. Москва: Юристъ, 2002. С. 57.

[164] Корж В. П. Теоретические основы методики расследования преступлений, совершаемых организованными преступными образованиями в сфере экономической деятельности: монография. Харків: Изд-во Нац. ун-та внутр. дел, 2002. С. 106.

характеристика – це категорія методики розслідування окремих видів злочинів (криміналістичної методики). Зокрема автор відносить до економічних злочинів різні прояви злочинності (злочини у галузі відносин власності; злочини у фінансовій діяльності; злочини у господарській діяльності; злочини у службовій діяльності; злочини у сфері оподаткування)[165].

До цього потрібно додати, що практично у всіх сучасних наукових роботах, присвячених проблемам розкриття і розслідування тих чи інших видів злочинів, викладу методичних рекомендацій, передує опис криміналістичної характеристики конкретного виду злочинів. Проблема криміналістичної характеристики кожного виду злочинів уже давно включена в програму вузівського курсу криміналістики, що себе цілком виправдовує.

У практичній діяльності типова криміналістична характеристика того чи іншого виду злочинів дозволяє слідчому з самого початку розслідування прогнозувати, зокрема, які сліди, утворені діями особи, яка вчинила злочин; який конкретний зміст цих слідів, де вони повинні бути локалізовані; серед якого кола осіб слід шукати підозрюваного; одноосібно або групою осіб скоєно злочинне діяння тощо.

Для повного розуміння сутності криміналістичної характеристики необхідно виходити з того, що в ній відображаються особливості певного виду злочинів, які мають значення для їх виявлення і розслідування.

Важливим елементом криміналістичної характеристики є спосіб вчинення злочину. Під способом вчинення злочину в криміналістиці розуміють об'єктивно і суб'єктивно обумовлений комплекс дій суб'єкта до, в момент і після скоєння ним злочину, пов'язаний з

[165] Корж В. П. Теоретические основы методики расследования преступлений, совершаемых организованными преступными образованиями в сфере экономической деятельности: монография. Харків: Изд-во Нац. ун-та внутр. дел, 2002. С. 95.

використанням відповідних знарядь і засобів, та такий, що залишає різні сліди, які характеризують сутність події, своєрідність поведінки злочинця, його окремі якості, навички.

Структуру способу вчинення злочину можуть складати дії з його підготовки, вчинення і приховування у сукупності, або тільки скоєння, або дії зі скоєння у сукупності з підготовкою або приховуванням. Елементи способу вчинення злочину знаходяться у просторовому, часовому і причинному взаємозв'язках між собою та з навколишнім середовищем. Їхній складний характер детерміновано властивостями особистості злочинця, обстановкою вчинення злочину і предметом посягання. Знаючи типові способи вчинення злочинів того чи іншого виду (групи), можна побудувати типову модель діяння, уявити собі зміст дій суб'єкта, механізм утворення слідів та в результаті визначити шляхи і способи розслідування. Зокрема у структурі способу вчинення злочину певне значення має співвідношення дій щодо вчинення та приховування злочину. Приховування злочину являє собою цілеспрямовану поведінку людини, яка усвідомлює, що її дії дезорієнтують правоохоронні органи в пошуках інформації про обставини події[166].

Діяльність організованих злочинних груп характеризується вчиненням ряду злочинів, певною серійністю. Узагальнення практичної діяльності з боротьби з цією категорію злочинності свідчить про те, що за час існування злочинна група учинила: два-три злочини (22 %); чотири-шість злочинів (28 %); сім-десять злочинів (12 %); більше десяти злочинів (8 %); більше двадцяти злочинів (6 %); один злочин (18 %); викрито під час підготування першого злочину (6 %).

Складність способів злочинів, що вчиняються ОЗГ, дозволила деяким авторам говорити про технології злочинної діяльності, про певну її стандартизацію. Причому в криміналістичній літературі

[166] Удовенко Ж. В. Криміналістика : конспект лекцій / за заг. ред. Галагана В. І. Київ. : «Центр учбової літератури», 2016. 320 с.

зазначається, що такі технології різні – для економічної одні, а для загальнокримінальної інші[167].

Способи вчинення злочинів багато в чому визначають тривалість функціонування організованих злочинних груп. Результати узагальнення кримінальних проваджень про злочини, що вчиняються організованими групами, показують, що 40 % таких формувань проіснували два роки і більше.

Тривалість існування ОЗГ визначається різними причинами. Опитування співробітників правоохоронних органів України з боротьби з даним негативним явищем надало можливість встановити чинники, які впливають на тривалість існування ОЗГ. Так, на думку практичних працівників, до таких чинників можуть бути віднесені: продуманість способів вчинення злочинів (42 % опитаних); заходи щодо приховування злочинів (38 %); наявність корумпованих зв'язків зі службовими (посадовими) особами владних структур (74 %); відсутність криміналістичних рекомендацій щодо розслідування цієї категорії злочинів (32 %); відсутність на озброєнні правоохоронних органів сучасних науково-технічних засобів (28 %). У цьому плані в механізмі організованої злочинної діяльності особливе місце належить корумпованим зв'язкам з владними та іншими структурами[168, 169].

Останнім часом у літературних джерелах з'явився термін «тримати дах» або «надавати дах». У криміналістичному розумінні йдеться про корумповані зв'язки представників владних структур

---

[167] Организованные преступные группы в Украине: традиционное и типичное (социологический очерк): монография / Под общ. ред. А. Н. Ярмыша. Харьков: Нац. ун-т внутр. дел, 2002. С.8–9.

[168] Коровяк О. Я. Корупція й організована злочинність: проблема співвідношення. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ : збірник наукових праць*. Львів, 2014. С. 109–118.

[169] Аркуша Л. І. Основи методики виявлення і розслідування організованої злочинної діяльності при наявності корумпованих зв'язків: автореф. дис... канд. юрид. наук. Харків, 2002. 20 с.

(у тому числі правоохоронних органів) із криміналітетом, про взаємодію посадових осіб органів влади і управління з лідерами (або членами) організованих злочинних угруповань. Така взаємодія передбачає різні протиправні форми. Це може бути підкуп (одноразова або багаторазова дача хабарів) посадових (службових) осіб для вирішення питань, пов'язаних із легальним або нелегальним «бізнесом» кримінальної групи, залучення (утягування) чиновників у спільний «бізнес», перетворення державного службовця (або іншої особи) на члена злочинного угруповання з певними правами й обов'язками.

Негативною є тенденція до збільшення кількості корумпованих працівників правоохоронних органів, які стають суб'єктами злочинного впливу на доказову інформацію, що здійснюється з метою приховування злочинної діяльності. Причому корупція вражає і правоохоронні органи, де випадки зради інтересів служби з корисних спонукань були не досить поширеними[170].

Злочинні формування можуть сьогодні впливати на просування чиновника по службі, фінансування виборів у депутати, розподіл «бюджету». У цьому разі можна говорити про формування «вигідних» посадових осіб, які перебувають на службі у кримінальних структур.

Корупційні блоки ОЗГ сприяють виконанню тактичних і стратегічних завдань групи, іноді виконують ідеологічні та організаційні функції. В економічному відношенні корумповані блоки надають переваги кримінальному угрупованню, підтримують, лобіюють його інтереси, захищають від проблем, що виникають, усувають конкурентів. Виникають ситуації «недоторканності» тих чи інших об'єктів, підприємств, господарських товариств, встановлюється заборона на контроль, перевірку відповідних посадових осіб.

---

[170] Невмержицький Є. Економічна злочинність і корупція. *Вісник прокуратури : загальнодержавне фахове юридичне видання*. Київ, 2008. № 5 (83), С. 85–93.

Організовані злочинні групи завжди мали на меті збагачення, одержання прибутку. Тому такі традиційні форми здобування прибутків злочинним шляхом, як ухилення від сплати податків стали розповсюдженими. Для організованої злочинної діяльності характерна комерціалізація. Організована злочинність укорінюється у легальну підприємницьку діяльність. На цей чинник була звернута увага в криміналістичній літературі. Так, В. В. Лисенко зазначає, що механізм деяких, особливо «економічних» видів ОЗД, «вплітається» як основний елемент в технологію легального виробництва, зберігання, реалізації продукції[171].

Організованими злочинними групами можуть використовуватися різноманітні способи приховування злочинів. Приховуванню злочинів як формі протидії розслідуванню присвячені спеціальні роботи криміналістичної спрямованості[172, 173]. У криміналістичній теорії виділяють певні способи приховування злочинів. Так, за своєю сукупністю способи приховування злочинів поділяють на такі групи: а) приховування злочинів шляхом утаювання інформації та (або) її носіїв; б) приховування злочинів шляхом знищення інформації та (або) її носіїв; в) приховування злочинів шляхом маскування інформації та (або) її носіїв; г) приховування злочинів шляхом фальсифікації інформації та (або) її носіїв; д) змішані способи[174].

---

[171] Лисенко В. В. Організована злочинність як загроза національній безпеці України. *Актуальні проблеми протидії організованій злочинній діяльності* : матеріали Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 26 верес. 2014 р. / М-во внутр. справ України, Одес. держ. ун-т внутр. справ України. Одеса : ОДУВС, 2014. С. 79–80

[172] Даньшин М. В. Класифікація способів приховування злочинів у криміналістиці: автореф. дис... канд. юрид. наук. Харків, 2000. 20 с.

[173] Шепетько С. А. Вплив організованої злочинності на соціально-економічну ситуацію в держав. Міжвідом. н.-д. центр з проблем боротьби з орг. злочинністю при Раді нац. безпеки і оборони України. Київ : МП Леся, 2015. 252 с.

[174] Юсупов В. В. Сучасні напрями розвитку криміналістики в Україні. *Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наукових праць*. 2018. Вип. 3. С. 163–166.

Разом з тим вирізняють і такі види способів приховування злочинів, як:

1) переміщення, що являє собою безпосередній відхід злочинця з місця злочину або заміну розташування суб'єкта злочину на даному місці; а також зміну місця розташування об'єкта, що має відношення до злочину;

2) утаювання інформації і (або) її носіїв;

3) знищення інформації і (або) її носіїв;

4) маскування інформації і (або) її носіїв;

5) фальсифікація інформації і (або) її носіїв;

6) неправдиве алібі;

7) інсценування;

8) вчинення іншого злочину;

9) опосередковане приховування;

10) симуляція – видача неправдивої інформації, відомостей, поєднаних з неправдивою поведінкою щодо здоров'я, з метою ухилення від відповідальності;

11) приховування, засноване на впливі – фізичні або психічні дії, спрямовані проти співучасників, свідків, потерпілих із метою перешкодити повідомленню інформації про злочин або схилити до відмови від дачі показань;

12) комплекс двох і більше способів приховування злочинів[175]. Організовані злочинні групи можуть використовувати фізичне усунення небажаних свідків, впливати на учасників кримінального процесу, використовувати провокації, дачу неправдивих показань, застосовувати корупційні способи приховування тощо.

У криміналістичній літературі зазначається, що приховування злочинної діяльності набуває все більш активний та агресивний характер. Члени організованих злочинних груп проводять розвідувальні

[175] Даньшин М. В. Класифікація способів приховування злочинів у криміналістиці: автореф. дис... канд. юрид. наук. Харків, 2000. С. 11.

та контррозвідувальні заходи з метою здійснення спрямованої протидії роботі правоохоронних органів[176].

Організовані злочинні групи роблять спроби приховати свою злочинну діяльність за допомогою впливу на доказову інформацію. На нашу думку, В.В. Трухачев справедливо відносить до пріоритетних напрямів захисту доказової інформації: обмеження доступу до доказової інформації; виявлення корумпованих «інформаторів» кримінальних структур; створення системи криміналістичних засобів забезпечення судової перевірки доказів; забезпечення безпеки людей – носіїв доказової інформації[177]. Зазначений арсенал способів використовується організованими злочинними угрупованнями. Обрання способів залежить від спрямованості організованої групи та виду злочинної діяльності.

О. І. Козаченко зазначає, що спостерігається посилення професіоналізації, політизації і кримінальної протидії злочинних структур правоохоронним органам, особливо в сфері ОРД, досудового розслідування і судового розгляду. Злочинці цілеспрямовано займаються розробкою заходів захисту від викриття з застосуванням власної розвідки і контррозвідки, використовуючи сучасні технічні засоби. Лідери злочинних формувань укорінюють своїх інформаторів у слідчі, оперативні апарати і приділяють велику увагу одержанню відомостей про джерела негласної інформації[178].

---

[176] Гула Л. Ф. Організована злочинна група – основа організованої злочинності. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ: збірник наукових праць*. Львів, 2015. С. 365–375.

[177] Трухачев В. В. Преступное воздействие на доказательственную информацию: правовые и криминалистические средства предупреждения, выявления, нейтрализации. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2000. С. 126.

[178] Козаченко О. І. Формування концепції негласного сприяння ОРД у протидії злочинності. *Актуальні проблеми оперативно-розшукової діяльності з протидії організованій злочинності*: матер. Міжнар. наук.-практ. Інт.-конфер., м. Одеса, 28 квітня 2017 року. Одеса : ОДУВС, 2017. 112 [40] с.

Організована злочинна діяльність здійснюється у певній обстановці. До ознак обстановки належать як ознаки, що визначають матеріальне середовище, у якому відбувається злочин, так і його об'єктивні умови. Обстановка місця злочину є частиною обстановки злочину, що включає, крім матеріальної обстановки, поведінку учасників події, психологічні стосунки між ними[179]. У криміналістичній літературі привертається увага до проблеми осередків організованої злочинної діяльності. Ю. П. Аленін зазначає, що серії схожих за своїм характером злочинів, які, як передбачається, вчинені тією самою особою або тією самою злочинною групою, набувають властивості осередка злочинних діянь[180]. Щодо діяльності ОЗГ, існує думка, що під осередком доцільно розуміти витоки, місця виникнення (утворення) організованої групи, місцезнаходження її керуючого ядра, місця первинного прояву ознак цієї злочинної діяльності. М. П. Яблоков зазначає, що вивчення різних видів ОЗД свідчить, що характер обстановки, у якій вчиняються такі злочини, як правило, дещо відрізняється від структури обстановки інших видів злочинної діяльності. Визначальне значення у ній мають особливості умов, що складаються у тих сферах життя суспільства міста, району, регіону, що становлять інтерес для організованих груп і співтовариств. Це насамперед сфери соціально-економічного, державно-управлінського і суспільно-політичного життя. В яких організовані злочинні структури вибирають категорію дій: фінансово-кредитну, господарсько-виробничу, зовнішньоекономічну, торгово-комерційну, сферу приватизації, владно-управлінську сферу[181].

---

[179] Лук'янчиков Є. Д. Криміналістічна характеристика - елемент методики розслідування окремих видів злочинів. *Вісник Академії адвокатури України: Фахове наукове видання: рецензований науково-практичний журнал*. Київ, 2017, № 1 (38). С. 225–230.

[180] Аленин Ю. П. Выявление и расследование очагов преступлений: теория и практика: монография. Одесса: Юрид. ин-т ОГУ, 1996. С. 5.

[181] Яблоков Н. П. Расследование организованной преступной деятельности: практ. пособие. Москва: Юристъ, 2002. С. 61.

Водночас важливе місце в криміналістичній характеристиці злочинів посідає такий її елемент, як особа злочинця. Особа злочинця стосовно злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами, має суттєві особливості. Особа злочинця виступає як колективний суб'єкт злочинної діяльності. Йдеться про вчинення злочинів організованою злочинною групою або злочинною організацією. На думку В. І. Куликова, якісні показники цього елемента криміналістичної характеристики повинні охоплювати: а) відомості про соціально-демографічний склад ОЗГ; б) про її професійний склад; в) про наявність у її членів кримінального досвіду; г) про тип лідера ОЗГ; ґ) про ступінь кримінальної активності членів ОЗГ; д) про національно-державну належність членів ОЗГ[182]. На нашу думку, дослідження особи злочинця щодо злочинів, що вчиняються ОЗГ, передбачає також розгляд структури та психологічного механізму функціонування таких формувань.

Вивчення слідчої практики дозволяє зробити висновок про те, що особа злочинця як елемент криміналістичної характеристики може розглядатися у двох напрямах: 1) колективний суб'єкт вчинення злочинів (злочинна група як ціле); 2) лідери і члени злочинного угруповання (їх типові і індивідуальні ознаки).

Важливою рисою таких злочинів є те, що їх вчиняють особи, які входять до організованої злочинної групи з наявністю певної ієрархічної побудови і розподілом функцій між окремими структурними ланками і окремими членами[183]. Причому при успішній злочинній діяльності формування переважають тенденції до консолідації, згуртованості злочинного колективу, що сприяє розвитку і формуванню його внутрішніх психологічних і функціональних структур.

---

[182] Куликов В. И. Основы криминалистической теории организованной преступной деятельности. Ульяновск: Филиал МГУ, 1994. С. 145.

[183] Максимчук А. Особа злочинця як елемент криміналістичної характеристики злочину. *Актуальні питання державотворення в Україні* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 20 трав. 2016 року.Київ : Київський університет, 2016. Т. 3. С. 151–152.

На нашу думку, певною специфікою відрізняється і такий елемент криміналістичної характеристики злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами, як типові сліди злочину. У криміналістичній літературі цей елемент криміналістичної характеристики іноді називають «типовою слідовою картиною вчинення злочину», підкреслюючи його динамічний характер. Так, М. В. Салтевський зазначає, що це збірне поняття, яке включає опис матеріальних і ідеальних відбитків ознак злочину на момент його виявлення[184].

Численні сліди, що відображають властивості особи злочинця, відкривають широкі можливості для її встановлення. Найбільшу цінність являють ті сліди, які дозволяють ідентифікувати особу, яка вчинила злочин. Арсенал даних слідів залежно від розвитку науки постійно поповнюється. Необхідно зазначити, що з'являються нові види слідів (мікросліди, одорологічні сліди, звукові сліди та ін.), які необхідно збирати під час розслідування злочинів. Їх дослідження надає певні можливості в установленні тих чи інших фактів. Сліди злочину є по суті відправною точкою розслідування та в багатьох випадках визначають успіх розкриття злочинів. Як правильно зазначається у криміналістичній літературі, виявлені на місці події сліди при вмілому їх прочитанні відіграють важливу роль у побудові уявної моделі злочину[185].

Вчинення злочину групою осіб визначає особливості слідоутворення. На це положення звернута увага в криміналістиці. Зокрема, О. І. Криводід зазначає, що такі якості групи, як системність, цілісність, детермінуючий механізм її діяльності визначають і конкретні особливості слідоутворення (об'єкти слідоутворення –

---

[184] Салтевський М. В. Криміналістика: підручник: у 2 ч. Харків: Консум, 2001. Ч. 2. С. 269.

[185] Іщенко А. В., Пясковський В. В., Самодін А. В., Чорноус Ю. М. та ін. Криміналістика у питаннях і відповідях : навчальний посібник. Київ: ТОВ Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. 118 с.

об’єкт, що утворює, сприймає слід, слідовий контакт)[186]. Справедливо типові сліди як елемент криміналістичної характеристики іменувати слідами злочинної групи. Хоча сліди злочинної групи можна виявити тільки дотримуючись таких умов:

1) виявлення великої кількості різноманітних трасологічних відбитків, визначення причин їх виникнення – механізму слідоутворення;

2) встановлення між ними залежності, належності до єдиного цілого, що, у свою чергу, неможливо без оцінки всієї інформації і доказів, зібраних по кримінальному провадженні, у комплексі.

З огляду на вищевикладене можемо зазначити, що в представленому вигляді теорія про криміналістичну характеристику злочинів є цілком зрілим, завершеним і самостійним криміналістичним вченням, основу якого становлять перераховані теоретичні положення. Як будь-яка окрема криміналістична теорія вона має свій предмет і об’єкт.

Предметом вчення про криміналістичну характеристику злочинів є закономірності формування інформаційної моделі злочину на основі вивчення його криміналістично значущих ознак, а також використання їх для створення окремих методик розслідування злочинів.

Об’єктом вчення про криміналістичну характеристику злочинів є закономірно повторювані криміналістично значущі ознаки злочину, що мають значення для формування методичних рекомендацій (порад) із вирішення практичних завдань розкриття злочинів.

Як самостійна теорія вона органічно входить у систему всіх окремих криміналістичних теорій і тісно пов’язана з такими з них,

---

[186] Криводід О. І. Розвиток криміналістики та еволюція поглядів професора М. В. Салтевського. *Сучасні тенденції розвитку криміналістики та кримінального процесу* : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. до 100-річчя від дня народження проф. М. В. Салтевського (м. Харків, 8 листоп. 2017 року). Харків, 2017. С. 21–23.

як вчення про механізм злочину, вчення про спосіб вчинення злочину, вчення про механізм слідоутворення, криміналістичне вчення про навички, криміналістична теорія причинності, теорія криміналістичного прогнозування, криміналістичне вчення про особистість.

Зміст цієї окремої криміналістичної теорії в загальному вигляді складають науково обґрунтовані процеси створення інформаційної моделі злочинів того чи іншого виду і процедура її використання в формуванні окремих методик розслідування злочинів.

З огляду на вищевикладене можемо стверджувати, криміналістична характеристика злочинів – це система узагальнених даних про найбільш типові ознаки певного виду (групи) злочинів, що проявляються у способі і механізмі діяння, обстановці його вчинення, особи злочинця, інших обставинах, закономірний взаємозв'язок яких слугує основою наукового і практичного вирішення завдань розслідування.

2.2. Структура криміналістичної характеристики організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

У методиці розслідування злочинів криміналістична характеристика злочину займає важливе місце, яке визначається науковим та практичним значенням, тобто спрямована на правильне визначення шляхів, засобів і методів розкриття та розслідування злочинів. Проте наявність різних визначень криміналістичної характеристики злочинів свідчить не тільки про складність та недоторканість її теоретичної розробленості, а й вимагає пошуку відповідей на велику кількість актуальних питань, зокрема визначення структури криміналістичної характеристики злочину.

Незважаючи на те, що у вчених є різноманітні погляди на структуру криміналістичної характеристики, єдиної думки з цього приводу

досі немає. Серед праць вчених-криміналістів можна виокремити роботи А. І. Баранова, Р. С. Бєлкіна, С. І. Вінокурова, І. О. Возгріна, В. К. Гавло, В. О. Образцова, А. В. Старушкевича, В. Г. Танасевича, М. П. Яблокова. Більш детальніше структуру криміналістичної характеристики податкових злочинів досліджували Р. С. Довбаш, О. С. Задорожний, В. В. Лисенко, П. В. Цимбал, Г. П. Цимбал, О. В. Халін.

У своїх працях автори розглядали поняття, структуру криміналістичної характеристики злочинів у різних сферах та її значення для формування методик розслідування окремих видів злочинів[187, 188, 189, 190, 191, 192].

Так, становлення і розвиток структурних елементів криміналістичної характеристики злочину умовно можна поділити на два етапи:

– перший – радянський;

– другий – сучасний.

За часів СРСР вперше розгорнуте уявлення про сам зміст криміналістичної характеристики злочину надав Л. О. Сергєєв у 70-х рр.

---

[187] Довбаш Р. С. Криміналістична характеристика та проблеми кваліфікації злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ. *Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ.* Київ : Міністерство внутрішніх справ України, 2007. № 3. С. 215–222.

[188] Цимбал П. В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів : монографія / Державна податкова адміністрація України, Національний ун-т держ. податкової служби України. Ірпінь : Національний ун-т ДПС України, 2009. 408 с.

[189] Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків, 2006. 18 с.

[190] Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2006. 32 с.

[191] Цимбал Г. П. Взаємодія як умова забезпечення виявлення і розслідування податкових злочинів : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ., 2005. 19 с.

[192] Халін О. В. Розслідування легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Запоріжжя, 2017. 20 с.

XX ст., дослідник визначав, що зміст криміналістичної характеристики містить такі елементи: спосіб вчинення злочину; обстановка і умови, в яких вчинено злочин; обставини, пов'язані з предметом злочинного посягання, суб'єктами і суб'єктивною стороною злочинів; схожі зв'язки конкретного злочину з діями, які не є кримінально караними[193].

Надалі структуру криміналістичної характеристики злочину вдало охарактеризовували такі вчені-криміналісти, як: І.Ф. Пантелєєв, В. Г. Танасевич, В. О. Образцов та І. О. Возгрін. На думку І. Ф. Пантелєєва, структура криміналістичної характеристики містить такі елементи: 1) характеристика способу вчинення злочину; 2) характеристика типових ситуацій цього виду злочину; 3) технічні засоби вчинення злочину; 4) джерела отримання коштів; 5) характеристика типових матеріальних слідів злочину; 6) способи приховання слідів злочину та інші засоби маскування злочинців; 7) характеристика злочинних навиків та злочинних зв'язків[194].

В. Г. Танасевич з В. О. Образцовим у своїй спільній статті «Про криміналістичну характеристику злочину» виділили такі елементи: 1) спосіб вчинення злочину; 2) обстановка вчинення злочину; 3) безпосередній предмет злочинного посягання; 4) умови охорони об'єкта від замаху; 5) маскування, націлене на приховання слідів злочину і осіб, які його вчинили; 6) особа злочинця і спосіб його поведінки до і після вчинення злочину[195]. Доповнюючи зазначене, В. О. Образцов надав формулювання криміналістичній характеристиці злочину, в якому визначив його елементи, вказавши, що це сукупність даних про механізм вчинення злочину, засоби

---

[193] Сергеев Л. А. Сущность и значение криминалистической характеристики преступлений. *Руководство для следователей*. Москва, 1971. 148 с.

[194] Пантелеев И. Ф. Методика расследования преступлений. Москва, 1975. С. 9–10.

[195] Танасевич В. Г., Образцов В. А. О криминалистической характеристике преступлений. *Вопросы борьбы с преступностью*. 1976. Вып. 25. С. 94–104.

відображення, при цьому здійснюється взаємодія особливостей та джерел формування функції інформації, що має значення для розкриття певних категорій злочинів Дещо іншої думки І. О. Возгрін, який стверджував, що структура криміналістичної характеристики злочину мала містити такі елементи: 1) характеристика вихідної інформації; 2) відомості про предмет злочинного посягання; 3) дані про способи приготування, вчинення та приховання злочину і типові наслідки злочинних дій; 4) відомості про типові особистісні особливості злочинців та потерпілих; 5) узагальнення даних про найбільш розповсюджені мотиви злочину[196].

Криміналістичну характеристику організованої злочинності досліджував О. М. Васильєв, який висловив думку, що доцільно об'єднати в криміналістичній характеристиці організованої злочинності такі елементи: спосіб вчинення злочинів; механізм дій злочинців та їх сліди; джерело отримання доказів; визначення кола осіб, які причетні до вчиненого злочину та викриття лідера[197].

С. І. Винокуров зазначає, що до елементів криміналістичної характеристики організованої злочинності належать: типові ситуації вчинення злочину, спосіб вчинення злочину; слідчі (типові) ситуації, коло обставин, що підлягають встановленню на першочерговому етапі розслідування злочинів, скоєних злочинними угрупуваннями[198].

Професор Р. С. Бєлкін, досліджуючи структуру криміналістичної характеристики організованої злочинності, зазначав, що до цього питання насамперед входить визначення поняття цього виду

---

[196] Возгрин И. А. Общие положения методики расследования отдельных видов преступлений. Ленинград, 1976. 179 с.

[197] Васильев А. Н. О криминалистической классификации преступлений. *Методика расследования преступлений*. Москва, 1976. С. 23–27.

[198] Винокуров С. И. Криминалистическая характеристика преступлений, ее содержание и роль в построении методики расследования конкретного вида преступлений. *Методика расследования преступлений (общие положения).* Москва, 1976. С. 101–104.

злочину, для якого розроблюється розглянута окрема методика розслідування. Далі до криміналістичної характеристики належить опис найбільш типової вихідної інформації, яка найчастіше зустрічається на початку розслідування цього виду злочинів. Наступним елементом криміналістичної характеристики вчений називає систему даних про спосіб вчинення і приховування злочину та типові наслідки його застосування. Останнім елементом криміналістичної характеристики цього злочину є опис злочинців і причетних до них осіб[199]. Більш повне наукове визначення структури криміналістичної характеристики злочинів було надано ним дещо пізніше. До неї він включає: характеристику вихідної інформації; дані про спосіб вчинення і приховування злочинів, типові наслідки; умови, в яких скоюються злочини, й особливості обстановки; обставини, пов'язані з безпосередніми об'єктами злочинних посягань, із суб'єктами і суб'єктивною стороною злочину; зв'язок злочинів конкретного виду з іншими злочинами та окремими діями, які не є кримінально караними, але мають схожість із цими злочинами за деякими об'єктивними ознаками, у взаємозв'язку між вищевказаними групами обставин[200].

Зокрема, своє бачення структури криміналістичної характеристики організованої злочинності запропонував В. К. Гавло, який виділив такі елементи: 1) ситуація, що виникла перед вчиненням злочину; 2) спосіб злочину (підготовка, вчинення, приховування); 3) слідча реальна ситуація, що склалася на момент ведення кримінального провадження; 4) ситуація розслідування на початковому етапі, момент висунення обвинувачення і після нього[201].

---

[199] Белкин Р. С., Винберг А. И. Криминалистика и доказывание. Москва : Юрид. лит., 1969. 215 с.

[200] Белкин Р. С. Курс криминалистики: в 3 т. Т. 3: Криминалистические средства, приемы и рекомендации. Москва: Юристь, 1997. 480 с.

[201] Гавло В. К. К вопросу о криминалистической характеристики преступлений. *Вопросы повышения борьбы с преступностью*. Томск, 1980. С. 118–123.

О. Г. Філіппов визначив, що до переліку основних елементів криміналістичної характеристики організованої злочинності належить: безпосередній предмет злочинного замаху; спосіб вчинення і приховування злочину; обставини, за яких готувався і був вчинений злочин; особливості слідів, що залишили після себе злочинці; характеристика особи злочинця та їх лідера[202].

Дещо в іншій інтерпретації визначив елементи криміналістичної характеристики А. І. Баянов, який відносить до них: спосіб підготовки, вчинення і приховування злочину; предмет і наслідки злочинного замаху; особу потерпілого; особу злочинця; сліди злочину[203].

На думку О. Н. Колесніченко, основними елементами криміналістичної характеристики організованої злочинності є: 1) попередня змова групи осіб для вчинення злочину; 2) місце, час, обстановка, знаряддя і засоби вчинення злочину; 3) предмет замаху (фінансова вигода); 4) склад ОЗГ; 5) сліди злочину[204].

Більше коло елементів криміналістичної характеристики виокремив А. Ф. Лубін: 1) типові способи вчинення і приховування злочинів, схема злочинних дій; 2) типові умови криміналістичної ситуації (місце, час, обставини); 3) типові фактори, що детермінують вибір способів і умов підготовки, вчинення і приховання злочинів, мотив і мета діяння; 4) стійкі особливості об'єкта (предмета) замаху, що впливають на підготовку, вчинення та приховування злочину; 5) типові сліди та документи як матеріальні джерела інформації, особливості їх утворення, знищення, приховання, взаємні зв'язки слідів; 6) найбільш ймовірні свідки; 7) особливості особи

---

[202] Филиппов А. Г. О понятии и содержании криминалистической характеристики преступлений. *Вопросы совершенствования методики расследования преступлений*. Ташкент, 1984. 25 с.

[203] Баянов А. И. Криминалистическая характеристика в системе юридических понятий о преступлении. *Проблемы доказательственной деятельности*. Красноярск, 1985. 114 с.

[204] Колесниченко О. Н. Общее положения методики расследования отдельных видов преступлений. Харьков : Юрид. ин-т, 1976. 28 с.

злочинця, потерпілого, свідка та фактори, що впливають на формування їх показань і поведінки під час слідства; 8) характер збитків[205]. Вчений цей перелік елементів застосовував вивчаючи проблему криміналістичної характеристики економічних злочинів, скоєних організованими групами.

З наведеного видно, що радянський етап розвитку поглядів на структуру криміналістичної характеристики злочину став базовим на шляху становлення і розвитку цієї наукової категорії криміналістики та інструментарію пізнавальної діяльності з розсліування злочинів. Саме вченими цього періоду було визначено структурні елементи криміналістичної характеристики організованої злочинності. У цей період зокрема було закладено підґрунтя для подальшого розвитку криміналістичної характеристики злочину та її окремих структурних елементів.

Наступним етапом розвитку криміналістичної характеристики є сучасний період, який визначається значною кількістю праць у сфері структури криміналістичної характеристики організованої злочинності. Цей період характеризується відсутністю єдиного погляду на структуру криміналістичної характеристики цього виду злочинів у роботах вчених та дозволяє виокремити групи вчених-криміналістів, які займалися розробкою структури криміналістичної характеристики податкових злочинів.

У свою чергу О. В. Антонюк вказує, що структура криміналістичної характеристики злочинів має такі елементи: характер вихідних даних, спосіб вчинення та приховання злочину, його наслідки, характеристику злочинця і ймовірні мотиви та мета злочину[206].

---

[205] Лубин А. Ф. Криминалистическая характеристика преступлений. *Криминалистика: расследование преступлений в сфере экономики*. Нижний Новгород, 1995. 49 с.

[206] Антонюк О. В., Чаплинський К. О. Теоретичні засади методики розслідування хуліганства, вчиненого із застосуванням вогнепальної або холодної зброї чи іншого предмета, спеціально пристосованого або заздалегідь заготовленого для нанесення тілесних ушкоджень : монографія. Київ : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 181 с.

Можна погодитися з цією структурою за винятком характеру вихідних даних, оскільки вони належать до інформаційного компоненту слідчих ситуацій і характеризують процес розслідування злочину, а не його вчинення.

На нашу думку, пізнання події злочину здійснюється через установлення багатьох факторів, у тому числі й допоміжних. Тому залежно від виду злочину, його особливостей, які визначаються складом злочину, структурні елементи в характеристиках різних злочинів можуть бути різними з позицій криміналістичного інтересу й значущості.

З приводу цього П. О. Кудлай, досліджуючи структуру криміналістичної характеристики організованої злочинної діяльності, виділяє такі чотири її блоки:

1) предметно-технологічний, який включає інформацію щодо сфери діяльності, предмета посягання, базової спрямованості та особливостей здійснення злочинної діяльності;

2) організаційно-управлінській, який включає інформацію щодо відповідного устрою злочинної групи (у тому числі ієрархічної побудови);

3) суб'єктно-особистісний, який включає дані щодо типологічних рис членів організованої групи, психологічної атмосфери та особистих стосунків у групі;

4) організаційно-корупційний, який характеризує особливості корупційних зв'язків організованої злочинної групи[207].

Якщо організована злочинна група, за наявності ієрархічної побудови, набуває ще й ознак зовнішньої стійкості, до яких можна віднести наявність корупційних зав'язків в органах влади, каналів обміну інформацією щодо діяльності конкурентів у злочинному середовищі

[207] Кудлай П. О. Криміналістична характеристика злочинів, вчинених організованими групами. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2009. Вип. 20. С. 307–311.

та створення нелегальних (тіньових) страхових фондів, то це свідчить, що організована злочинна група трансформувалася у злочинну організацію.

І в цьому випадку дотримуємося думки Ю. В. Мантуляк, що криміналістична характеристика злочинів, скоєних ОЗГ, обумовлює загальні закономірності розслідування тієї чи іншої групи злочинів. Сам злочин, вчинений ОЗГ, має особливості, що визначаються фактом скоєння злочину «гурт». На його особливості істотно впливають склад учасників організованої злочинної групи, їх професійні, вікові та інші особисті властивості, обстановка, предмет та інші обставини злочинного посягання[208].

Потрібно зазначити, що загальна криміналістична характеристика багато в чому визначає і обумовлює обставини, що підлягають встановленню під час розслідування. Між криміналістичною характеристикою злочинів та обставинами, що підлягають встановленню під час розслідування, існує певний зв'язок. Цей зв'язок проявляється у тому, що як криміналістична характеристика, так і обставини, що підлягають встановленню, характеризують злочин, який розслідують і визначають майбутню діяльність слідчого по провадженню. Різниця між ними полягає у тому, що криміналістична характеристика визначає закономірності розслідування, водночас обставини, що підлягають встановленню під час розслідування, визначають тільки мету і завдання розслідування цього злочину[209].

Але не можна не враховувати, як вказується деякими авторами, що «... в даний час ряд зазначених злочинів залишаються нерозкритими як в силу латентності їх характеру, так і в зв'язку з тим,

---

[208] Мантуляк Ю. В. Виконання спеціального завдання з попередження чи розкриття злочинної діяльності організованої групи чи злочинної організації як обставина, що виключає злочинність діяння: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2006. 17 с.

[209] Матусовский Г. А. Экономические преступления: криминалистический анализ. Харьков : Консум, 1999. 480 с.

що дані злочини відрізняються від інших злочинних діянь особливою продуманістю вчинення, ретельністю підготовки в умовах глибокої конспірації, а також зі складністю, пов'язаною зі специфікою механізму їх вчинення, часто маскуються під інші види злочинів, ретельністю приховування слідів злочину, недостатньою інформованістю правоохоронних органів про осіб, що підготовляють і вчиняють дану категорію злочинів»[210].

Потрібно зауважити, що обставини, що підлягають встановленню під час розслідування того чи іншого виду злочинів, скоєних ОЗГ, практично не були предметом спеціального розгляду в криміналістиці і кримінальному процесі; є тільки різні висловлювання з окремих питань обставин, які підлягають встановленню по групових злочинах. При цьому обставини, що підлягають встановленню під час розслідування певної категорії злочинів, відносять тільки до характеристики злочинів або до характеристики винуватості обвинувачуваних. Обставини, що підлягають доказуванню, наведені в законі, які потім під час розслідування конкретизуються в обставинах, що підлягають встановленню. Останні завжди ширше попередніх, тому що включають у себе і інші факти і обставини, не зазначені в законі. Однак перелік питань, що підлягають з'ясуванню під час розслідування у судовому розгляді проваджень про злочини різних категорій, пропоновані в криміналістичній літературі, завжди базуються на процесуальному визначенні єдиного предмета доказування у кримінальному провадженні[211].

Щодо злочинів, скоєних ОЗГ, незалежно від вчиненого злочину додатково до обставин, що підлягають встановленню та що характеризує злочин як вид, необхідно під час розслідування встановлювати

---

[210] Топчій В. В. Планування розслідування злочинів, учинених організованими злочинними групами. *Юрид. вісн. Повітр. і косм. право* : Наук. пр. Нац. авіац. ун-ту. 2015. № 1. С. 169–174.

[211] Іваненко І. В. Організована злочинна група: сучасне розуміння. *Держава і право. Юрид. і політ. науки : зб. наук. пр.* 2006. Вип. 31. С. 405–410.

такі обставини: всіх осіб, які беруть участь і мають причетність до скоєння злочинів, всю злочинну діяльність ОЗГ; характер, якісний і кількісний склад, тип і структуру злочинної групи, особливості взаємин її членів, наявність у ОЗГ конфліктних відносин, виявлення зовнішніх зв'язків ОЗГ; виявлення організатора ОЗГ; диференціацію ролі і індивідуалізацію провини співучасників ОЗГ; вивчення причин і умов, що сприяють формуванню організованої злочинної групи і вчиненню злочину; встановлення дійсної шкоди від злочину, вчиненого ОЗГ, і диференціацію його щодо кожного співучасника.

Зокрема у злочинах, скоєних ОЗГ, істина не може вважатися встановленою в повному обсязі, якщо не будуть встановлені всі особи, які брали участь у скоєнні злочину. Тому, якщо хто-небудь з учасників ОЗГ під час розслідування злочину залишається невстановленим, слідчий повинен продовжувати свою роботу, і злочин не може вважатися повно і якісно розслідуваним, якщо не встановлені всі особи ОЗГ та інші особи причетні до скоєння злочину.

Повнота розслідування злочинів, скоєних ОЗГ, пов'язана також з виявленням усієї злочинної діяльності ОЗГ, встановлення усіх епізодів злочинної діяльності та осіб, до них причетних.

Як показує вивчення слідчої практики по транснаціональних видах злочинів, скоєних ОЗГ, одним із поширених недоліків їх розслідування є неповне встановлення учасників[212]. Навіть у тих випадках, коли з матеріалів кримінального провадження видно, що в злочині брала участь більша кількість осіб, ніж ті, яких вдалося встановити, затримати, слідчі зачасту не використовують весь арсенал засобів пошуку, не приймають наполегливих і вичерпних заходів для встановлення усіх співучасників.

Потрібно зазначити, що первинним є саме криміналістична характеристика злочинів, а обставини, що підлягають встановленню,

[212] Буркаль В. С. Протидія транснаціональній організованій злочинності у сфері економіки: автореферат ... канд. юрид. наук, спец.: 12.00.08. Ірпінь, 2019. 19 с.

мають вторинний характер, так як визначаються і обумовлюються криміналістичною характеристикою злочинів. На прикладі злочинів, скоєних ОЗГ, ця залежність добре проглядається. Так, якщо в криміналістичній характеристиці певного виду злочинів, скоєних ОЗГ, розглядається як її елемент факт скоєння злочину, то в обставинах, які підлягають встановленню, цей факт трансформується у завдання слідчого – встановити всіх осіб, які брали участь у скоєнні цього злочину і причетних до нього.

Візьмемо інший елемент криміналістичної характеристики злочинів, скоєних ОЗГ. Розглядаючи обставини, які підлягають встановленню, відповідно формулюється завдання вивчення умов формування організованої злочинної групи, виявлення її структури, встановлення типу тощо.

Абсолютно правильно зазначає С. В. Гула, що «... аксіомою є співвідношення рівня злочинного професіоналізму і прагнення окремих злочинців до об'єднання в стійкі спільноти. Тобто, чим вище показник кримінального професіоналізму злочинців, тим частіше і чіткіше проглядаються прояви організованих форм злочинності. При певних соціально-економічних умовах організована злочинність тісно переплітається з іншими видами злочинності, поступово завойовуючи кримінальний простір і вбираючи в себе всі види злочинних проявів»[213].

Криміналістична характеристика ОЗГ багато в чому визначає взаємну підтримку і взаємозалежність на слідстві членів злочинної групи один від одного. Пізнання структури ОЗГ допоможе слідчому розібратися в тому, хто є в групі організатором, лідером, хто опозиціонером, а хто є і ізольованим, що має допомогти в правильному виборі тактики слідства, у визначенні черговості допитів обвинувачених і підозрюваних та використанні інших прийомів.

---

[213] Гула Л. Ф. Використання тактичних прийомів у розслідуванні злочинів, вчинених організованими злочинними угрупованнями. *Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка»*. 2016. № 845. С. 515–521.

Особливе значення має вивчення слідчим конфліктів, які можуть мати місце в ОЗГ. Використання існуючих конфліктних ситуацій при розслідуванні злочинів, скоєних ОЗГ, являє собою одну з закономірностей розслідування. Використовуючи тактичні прийоми розслідування, засновані на існуючих в ОЗГ конфліктних ситуаціях, слідчий може в процесі розслідування розкрити ОЗГ, морально ізолювати окремих її членів, наприклад, організатора, і на цій основі отримати повну і достовірну інформацію про всю злочинну діяльність. Як правильно зазначає Н. П. Черняк, «Підготовка до подолання конфронтаційної взаємодії являє собою створення необхідних умов для успішного подолання конфлікту, що входить як складова частина в структуру загальної підготовки до проведення процесуальної дії. Правильне попереднє діагностування рівня конфліктності і ступеня контактності осіб, з якими слідчому належить вступити у взаємодію, багато в чому зумовлює зниження тактичного ризику, а отже, і найбільш повне, всебічне та об'єктивне дослідження усіх обставин, що з'ясовуються[214].

Певне значення має вивчення слідчим зовнішніх зв'язків ОЗГ, особливо стосується транснаціональних видів злочинів. Серед осіб, які самі до складу ОЗГ не входять і в здійснюваних нею злочинах не беруть участь, але підтримують з членами ОЗГ зв'язки. Ці особи зазвичай добре інформовані про відносини в ОЗГ, про її спрямованості і деяких здійснюваних нею злочинів. При встановленні таких осіб слідчий може отримати цінних свідків, якщо зуміє подолати залежність цих осіб від деяких членів ОЗГ.

Наступна обставина, що підлягає встановленню, – це виявлення організатора ОЗГ. Організатор – найбільш суспільно небезпечна фігура. Без виявлення організатора злочин не може вважатися повно і якісно розслідуваним.

---

[214] Черняк Н. П. Особливості взаємодії слідчих з оперативними підрозділами при розслідуванні кримінальних правопорушень, учинених членами організованих груп та злочинних організацій. *Держава та регіони*. 2014. Вип. 4. С. 156–160. (Серія «Право»).

Однак, на нашу думку, було б неправильно вважати, що виявлення організатора ОЗГ можливо у всіх випадках вчинення злочину, особливо в таких злочинах, як ухилення від сплати податків, шахрайство. Вивчення психології та структури ОЗГ показує, що не завжди з цієї категорії злочинів можливе вирішення даного питання. Виявляючи організатора ОЗГ і досліджуючи його злочинну діяльність, потрібно мати на увазі, що сама організаційна діяльність цієї особи складається з двох самостійних елементів: організації та керівництва злочином, а також організації або керівництва злочинною групою.

З цього випливає, що доведення злочинної діяльності організатора під час розслідування злочину, вчиненого ОЗГ, має відбуватися у двох напрямах: встановлення факту організації ОЗГ, очолення її, керівництво її злочинною діяльністю, організація та керівництво вчиненням конкретного групового злочину.

З власної слідчої практики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ, безумовно, правильною є вимога про встановлення організатора групового злочину, проте не завжди на практиці може бути виконана. Ця обставина пояснюється рядом труднощів виявлення організатора ОЗГ.

Перш за все, організатор – це не тільки лідер групи, її душа і натхненник усієї злочинної діяльності, і багато хто з них має стійку антисоціальну спрямованість. Організатори злочинних груп найбільш суспільно небезпечні. Нерідко вони ретельно маскують свою керівну роль у злочинній групі. Побоюючись викриття і відповідальності, вони за допомогою погроз, підкупу, обману і шантажу змушують одного з рядових учасників під час розслідування злочину видати себе за організатора ОЗГ.

Інші труднощі виявлення організатора групового злочину обумовлені тим, що виконання організаторських функцій не завжди вимагає особистої участі в безпосередньому скоєнні злочину, а

сама організаторська діяльність, що має інтелектуальний характер, не залишає матеріальних слідів злочину. Певні труднощі виявлення організаторів пов'язані також з тим, що недостатньо розроблена сама методика розслідування злочинів, що належать до економічних видів, скоєних ОЗГ, і в криміналістичній літературі відсутні тактичні рекомендації про виявлення організаторів ОЗГ під час розслідування злочинів цієї категорії.

Потрібно зазначити, що висновок про те, що один із членів ОЗГ є її організатором, до закінчення розслідування повинен бути заснований не на припущеннях і здогадах, а повинен бути підтверджений усією сукупністю зібраних доказів.

Без чіткого визначення конкретних дій кожного співучасника під час вчинення злочину неможливо індивідуалізувати провину і визначити справедливе покарання. Правильне визначення ролі кожного співучасника ОЗГ у скоєнні злочину має ще одне значення.

Визначаючи тактику розслідування злочинів, скоєних ОЗГ, обираючи ті чи інші тактичні прийоми, черговість слідчих дій тощо, слідчий повинен виходити також і з ролі, яку відігравав кожен співучасник під час скоєння злочину. З практики добре відомо, що співучасник, чия вина в скоєнні злочину менш значна, більш схильний давати правдиві показання про свою участь у скоєнні злочину і про діяльність усієї ОЗГ.

Значення розробки криміналістичної характеристики організованої злочинності визначається складністю доведення факту участі у них усіх членів цієї групи поряд із встановленням обставин визначеного діяння, а частіше діянь, що кваліфікуються за сукупністю економічних та інших злочинів.

Розглядаючи структуру криміналістичної характеристики організованої злочинності, як негативного явища, хочемо більш детально зупинитись і на елементах криміналістичної характеристика податкових злочинів для більш точного та комплексного їх зіставлення.

Так, В. В. Лисенко, досліджуючи злочини у сфері оподаткування до елементів криміналістичної характеристики, відносить: 1) типові ознаки та властивості податкових злочинів; 2) узагальнені дані щодо способів ухилення від сплати податків; 3) типові ознаки щодо місця, часу й мотивів учинення податкових злочинів; 4) найбільш типові об'єкти злочинного посягання; 5) дані про суб'єктів ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів; 6) сліди податкового злочину; 7) узагальнені дані про типові зв'язки злочинів між собою; 8) сукупність відомостей про типові обставини, що сприяють вчиненню даної групи (виду) злочинів[215].

Р. В. Комісарчук вважає, що у криміналістичній характеристиці ухилень від сплати податків найбільше значення мають такі її елементи: 1) способи підготовки, вчинення та приховування злочину; 2) особливості суб'єкта злочину; 3) особливості механізму відображення ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів у документах і свідомості людей[216].

Названі елементи криміналістичної характеристики податкових злочинів між собою взаємнопов'язані і взаємнообумовлені. Вони є основними в криміналістичній характеристиці злочинів цього виду. Додатковими елементами цієї характеристики можуть бути поширеність, сфера економічної діяльності та інші обставини вчинення злочину.

Звідси недостатньо вивчені практичні можливості використання результатів аналізу криміналістичної характеристики під час діагностики результатів оперативно-розшукової та документально-

---

[215] Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика). Київ: Логос, 2004. 324 с.

[216] Комісарчук Р. В. Особливості структури криміналістичної характеристики податкових злочинів. *Актуальні проблеми прав людини, держави та вітчизняної правової системи*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпропетровськ, 3–4 квітня 2015 р. Дніпропетровськ : ГО «Правовий світ», 2015. С. 118–120.

перевірочної діяльності щодо виявлення та розкриття податкових і пов'язаних з ними інших економічних злочинів, експертних оцінок фінансово-господарської діяльності суб'єкта (платника податків) привернули до себе увагу ОЗГ[217]. Досі спеціально не розглядалися питання комплексного підходу до вирішення проблеми боротьби з організованою злочинністю з протиправною поведінкою в сфері оподаткування.

Водночас відсутність серед вчених і практичних працівників єдиного розуміння цієї проблеми, розрізненість існуючих криміналістичних методик, недосконаліть податкового та суміжного законодавства послаблюють правозастосовну діяльність у сфері економіки і погіршують ситуацію з економічною злочинністю в країні.

З приводу цього О. С. Задорожний стверджував, що специфікою криміналістичної характеристики податкових злочинів є обумовленість та тісний зв'язок її основних елементів зі змістом нормативних актів, які регулюють податкові правовідносини. Це багато в чому визначає способи вчинення цих злочинів, їх слідову картину, що відображається у податковій і бухгалтерській документації, коло суб'єктів даних злочинів, місце та тимчасовий період їх здійснення[218].

Структурні елементи криміналістичної характеристики організованої злочинності у сфері оподаткування за своїм змістом істотно відрізняються від аналогічних елементів інших видів економічних злочинів, що визначає відмінності методики розслідування податкових злочинів від методик розслідування інших економічних діянь. Найбільше криміналістичне значення мають відомості: про

---

[217] Білоус В. В., Шепітько В. Ю. Фіктивне підприємництво (криміналістична характеристика та програма розслідування) : довідник слідчого. Харків : Одіссей, 2007. 183 с.

[218] Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків, 2006. 18 с.

особливості предмета податкового злочину, спосіб та механізм його вчинення, характер і локалізацію слідів, обстановку вчинення злочину, а також типові (особистісні) дані податкового злочинця.

Одне з джерел цієї інформації – нормативні документи, що регулюють порядок формування, обчислення і сплати податків, коло суб'єктів оподаткування тощо, в яких містяться відповідні відомості.

За результатами проведеного дослідження до основних елементів криміналістичної характеристики організованої злочинності у сфері оподаткування, на нашу думку, можуть бути віднесені системи узагальнених відомостей про:

1) сфери (галузі) здійснення організованої злочинної діяльності, предмет кримінального інтересу й посягання (сучасна організована злочинність, як правило, вписується у фінансову, банківську сферу, галузь страхування, легальне підприємництво, господарську діяльність державних підприємств, акціонерних товариств тощо);

2) способи підготовки, скоєння і приховування злочинів і типові сліди їх застосування;

3) обстановку скоєння злочинів (місце, час, умови);

4) характеристику організації і методи здійснення розвідки, прийоми збирання інформації, необхідної для ухилення від сплати податків організованою злочинною групою (як під час підготовки та скоєння злочинів, так і в процесі їх розкриття і розслідування, особливої уваги потребує звернення на документи і документообіг);

5) характеристику організованого злочинного формування (рівень, структура, прийоми добору і вербування нових учасників ОЗГ, організація їх навчання, розподіл функціональних обов'язків, регламентування поводження учасників злочинної організації), а також їх зв'язків (у тому числі міжнародних) і взаємовідносин з іншими ОЗГ;

6) методи, способи і прийоми встановлення корумпованих зв'язків у правоохоронних органах, органах державної влади і управління, і способи їх використання;

7) характеристику особистості всіх учасників ОЗГ (відповідно їх місця в ієрархічній структурі формування);

8) мотиви і мету податкових злочинів;

9) характеристику особистості можливих жертв злочинів (включаючи посадове положення, наявність зв'язків з ОЗГ та ін.). Ці структурні елементи криміналістичної характеристики взаємопов'язані і взаємозалежні.

Типовими (відмітними) елементами криміналістичної характеристики організованої злочинності у сфері оподаткування щодо криміналістичної характеристики інших економічних злочинів є такі елементи, як: механізм податкового злочину, спосіб і обстановка вчинення злочину.

Механізм податкового злочину з ознаками ОЗГ відображає послідовність процесу злочинного ухилення від сплати податків, зборів та інших платежів, що включає стадії підготовки, безпосереднього скоєння злочину в сфері оподаткування та дії ОЗГ з приховування податкового злочину. При цьому механізм слідоутворення як структурний елемент криміналістичної характеристики включає відомості, що характеризують дії злочинців, направлені на маскування злочинів і їх слідів; умови охорони предметів, на які вчинено замах; склад учасників злочинних груп і наявність у них професійних або злочинних навичок у сфері оподаткування.

Своєрідність безпосереднього предмета посягання, як показує вивчення конкретних кримінальних проваджень, залежить від способу вчинення злочину у сфері оподаткування. Тому спосіб злочину у структурі криміналістичної характеристики організованої злочинності у сфері оподаткування як і їх об'єктивна сторона, згідно з ч.1 ст. 212 КК України, передбачає наявність трьох обов'язкових ознак:

1) умисне ухилення (у значенні свідомих дій) від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введених у встановленому порядку;

2) наслідки у вигляді фактичного ненадходження до бюджетів відповідного рівня чи державних цільових фондів коштів у визначених розмірах, тобто заподіяння державі шкоди певного розміру;

3) причинний зв'язок між ухиленням як конкретною дією (наприклад, ненадання податкових декларацій, бухгалтерських звітів, заниження сум податків тощо) і наслідками – заподіяною шкодою.

Спосіб, безумовно, пов'язаний з іншими елементами криміналістичної характеристики – із властивостями ОЗГ та відповідними джерелами відомостей про нього. Таким чином, за допомогою моделі способу можна орієнтовно прогнозувати уявні сліди податкових злочинів, поведінку ОЗГ під час розслідування.

Зокрема Н. А. Потомська, розглядаючи особливості криміналістичної характеристики злочинів у сфері оподаткування, на нашу думку, правильно визначає, що спосіб їх вчинення має триланкову структуру, яка включає у себе підготовку, скоєння і приховування слідів здійсненого діяння[219]. Найбільш розповсюджені способи ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів висвітлені у спеціальній літературі як податкового права, так і криміналістики.

Ці діяння можуть проявлятися у непредставленні необхідної документації, неподанні необхідних даних в податкові органи, бездіяльності шляхом невідображення у бухгалтерських документах грошових сум і майнових об'єктів оподаткування тощо. Наприклад, повне або часткове не оприбуткування виручки (в касу) за фактично реалізовану продукцію та ін. Найчастіше способи ухилення проявляються в дії правопорушників шляхом внесення у бухгалтерські документи викривлених, неправдивих даних про доходи і видатки, які зменшують розмір доходів і, звичайно, зменшують суму податку. Наприклад, віднесення до собівартості продукції затрат або послуг, яких не було; завищення вартості придбаних товарно-матеріальних цінностей.

---

[219] Потомська Н. А. Особливості збирання і дослідження документів у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2010. 19 с.

Під способом ухилення від сплати податків ОЗГ пропонується розуміти сукупність дій (бездіяльності) винних осіб, спрямованих на навмисну несплату законних податків, зборів і (або) інших платежів. Воно може включати як невиконання норм законодавства про податки і збори, так і вчинення будь-яких інших дій, тісно пов'язаних з порушенням закону, а також дій, які не кваліфіковані в даний час як порушення податкового законодавства, але які спричинили за собою несплату необхідних податків і (або) зборів.

Обстановка вчинення злочину як структурний елемент криміналістичної характеристики відображає час і місце скоєння злочину ОЗГ в сфері оподаткування. Час скоєння податкового злочину включає встановлені податковим законодавством і іншими нормативними правовими актами про податки і збори фактичні відомості, що вказують на конкретний період виконання зобов'язань платника податків щодо обчислення та сплати відповідних видів податків (зборів). Місце скоєння податкового злочину з позиції криміналістичної характеристики означає територію, на якій перебуває ОЗГ та яка здійснює ухилення від сплати податків (зборів). Дані про типові обставини, що сприяли вчиненню злочину ОЗГ в податковій сфері, мають важливе прикладне значення для розкриття способу (схем, механізмів) вчинення податкових злочинів, методів використання злочинцями конкретних умов з метою реалізації злочинних намірів.

Водночас важливу роль у розслідуванні організованої злочинності у сфері оподаткування відіграє такий структурний елемент криміналістичної характеристики, як документи і документообіг. Документи, акти перевірки платника податків, а також інший обсяг первинних бухгалтерських документів, є основоположним, що підтверджує порушення законодавства про податки і збори.

Крім того, урахування структурного елементу криміналістичної характеристики «документи і документообіг» дозволяє досліджувати інформаційний зміст первинних бухгалтерських документів, що відображають фінансово-господарську діяльність ОЗГ (платника

податків), і взаємозв'язок документів бухгалтерського обліку і звітності з документами податкового обліку і звітності.

На підставі викладеного з урахуванням особливостей організованої злочинності, податкових злочинів структуру їх криміналістичної характеристики можна представити у вигляді графічної моделі.

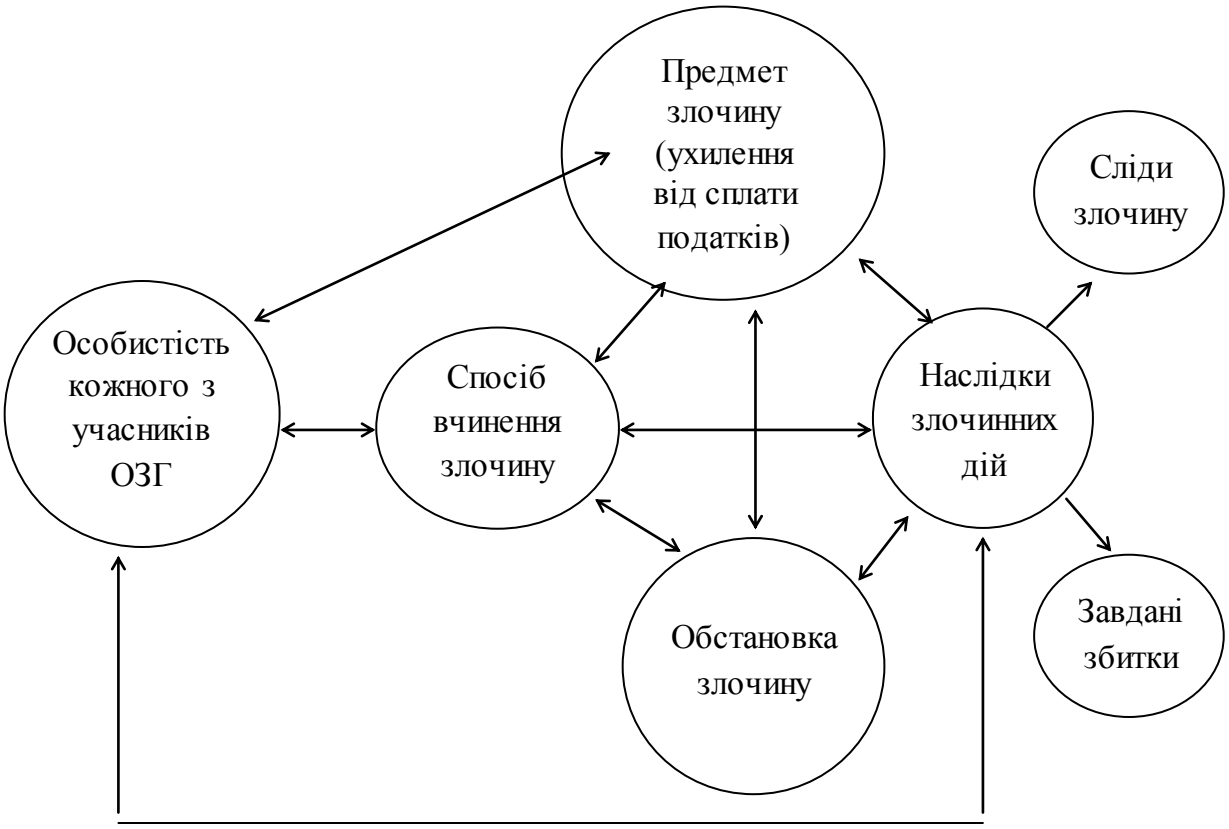


Рис. 2.1. Графічна модель структури криміналістичної характеристики ОЗГ у сфері оподаткування

Така структура криміналістичної характеристики включає в себе:

1) особистість кожного з учасників ОЗГ, які поділяються на лідерів, організаторів, виконавців з високими якостями знань податкового законодавства. Характеризуються фізичними даними, соціальною характеристикою, категорією посадових, матеріально відповідальних та інших осіб, які можуть бути причетними до даного злочину; фактори, що вплинули на формування і реалізацію злочинної мети, створення злочинної групи, розподіл ролей між співучасниками тощо;

2) способи підготовки злочину (підшукання відповідних засобів злочину, вибір найменш контрольованих сфер господарської діяльності, складання схем ухилення та мінімізації податків), вчинення злочину (дії, прийоми заволодіння коштами, їх легалізація), приховування злочину, маскування злочинних дій; обставини, що зумовили вибір злочинцями певний способів, характерний для конкретного виду злочину;

3) предмет посягання: грошові кошти, цінні папери, матеріальні цінності у вигляді сировини, матеріалів, напівфабрикатів, джерел енергії, готових виробів з урахуванням їх споживчої цінності, які можуть бути віднесені до різних джерел посягань, але включати одну мету (підзвітні цінності, невраховані цінності, створені при їх виробництві за рахунок надлишків, що надійшли з боку, так звані сторонні цінності – від співучасників); майно, приховане від оподаткування;

4) обстановка й умови вчинення злочину: певне місце як частина матеріального середовища, що включає житлові, виробничі, офісні, складські та інші приміщення, ділянки місцевості, сукупності різних предметів, машин, устаткування тощо. Обстановку визначають чинники регулятивного характеру, що встановлюють порядок діяльності, поведінку людей в побуті, професійній діяльності, кримінальному середовищі. Для багатьох податкових злочинів цей елемент пов’язаний з особливостями нормативно-правового регулювання сфери діяльності галузі, виду виробництва; умов, які визначаються технологічним процесом або операцією, системою обліку і звітності, зберігання і руху грошових коштів, матеріальних цінностей, документообігу (оформлення та використання планових, проектних, облікових, бухгалтерських, лабораторних, технічних, технологічних, виробничо-господарських, статистичних та інших документів); виду використовуваної, що переробляється, чи реалізованої продукції; каналами збуту, реалізації викраденого та ін.;

5) наслідки податкових злочинів скоєних ОЗГ можуть виразитися в таких компонентах:

– матеріальний і фізичний збиток, підрив ділової репутації;

– розбалансованість банківської системи, криза платежів, інфляційні процеси, зростання цін, зниження платоспроможності населення, і значний дефіцит бюджету.

Структурні елементи криміналістичної характеристики організованої злочинності у сфері оподаткування за своїм змістом істотно відрізняються від аналогічних елементів інших видів економічних злочинів, що визначає істотні відмінності методики розслідування податкових злочинів від методик розслідування інших економічних злочинів. Не вдаючись у докладне обговорення змісту кожного елемента, в цьому розділі розглянуто основні аспекти, що характеризують зміст криміналістичної характеристики як інформаційної основи методики розслідування ухилення від сплати податків.

Найбільше інформаційне (криміналістичне) значення мають відомості про особливості предмета податкового злочину, способи і механізми його вчинення, характер і локалізацію слідів, обстановку вчинення злочину, а також типові (особистісні) дані про податкового злочинця.

2.3. Механізм (процес) організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

Злочин як елемент, частина предмета криміналістичної науки вважається тією областю об’єктивної дійсності, пізнання якої є фундаментом для усієї системи криміналістики.

Вивчення злочину, способів його вчинення та приховування, обставин, що сприяють або перешкоджають його здійсненню було тією необхідною умовою, яка зробила можливим розробку засобів і методів боротьби зі злочинністю.

Як правильно зазначає М. К. Камінський, «злочин, взятий у власне криміналістичному плані, виступає не тільки як юридичний факт, а й як предметна діяльність (іноді її фрагмент: дія, сукупність дій) людини»[220]. Злочин привертає увагу криміналістів саме як протиправна діяльність, як певний акт людської поведінки.

В. В. Клочков і В. О. Образцов прямо вказують, що «злочин як об'єкт наукового і практичного пізнання являє собою специфічний різновид людської діяльності – процес взаємодії злочинця і навколишнього його середовища, що породжує їх зміни, які мають значення для встановлення істини у кримінальному проваджені»[221].

Протиправну діяльність вивчає ряд наук, переважно наук кримінально-правового циклу. З огляду на дані цих наук, в основному, кримінально-правову та кримінологічну характеристики злочину, криміналістика акцентує свою увагу на функціональній стороні протиправної діяльності, на тій системі відносин і дій, які утворюють те, що нерідко називають механізмом злочину.

Вчення про механізм злочину являє собою один із перспективних напрямів у дослідженнях криміналістичної науки. Проте до сьогодні ще остаточно не сформовано поняття механізму злочину.

Крім того, застосовуються навіть різні підходи до визначення і структурування елементів механізму вчинення окремих видів злочинів. Відсутність єдиного розуміння категорії механізму злочину ускладнює дослідження механізму вчинення окремих видів і груп злочинних діянь під час розробки проблемних питань розслідування злочинів. Як справедливо зазначено в літературі, щоб зрозуміти

---

[220] Каминский М. К. Криминалистическая характеристика латентных хищений государственного и общественного имущества, совершенных путем присвоения, растраты, злоупотребления служебным положением. *Правовые и общественно-экономические науки и борьба с хищениями социалистического имущества*. Тр. ГВШ МВД СССР. Горький: ГВШ МВД СССР, 1976. Вып. 6. С. 149.

[221] Клочков В. В., Образцов В. А. Преступление как объект криминалистического познания. *Вопросы борьбы с преступностью*. Москва, 1985. Вып. 42. С. 44–45.

щось, необхідно знати, як воно виникло, які етапи проходило у своєму розвитку. Лише після цього стане зрозумілим, чим воно є зараз[222].

Ще до виникнення криміналістики, як однієї з юридичних наук, зверталась увага на необхідність вивчення того, яким чином відбувається процес вчинення злочину: які дії вживає злочинець під час підготовки до злочину, як і за допомогою яких засобів його скоює, яким чином приховує сліди злочину, свою участь у ньому. Ганс Гросс писав: «Криміналістика за своєю природою починається лише там, де кримінальне право, так само за своєю природою, припиняє свою роботу: матеріальне кримінальне право має своїм предметом вивчення злочинного діяння і покарання; формальне кримінальне право (процес) містить у собі правила застосування матеріального кримінального права. Але яким саме способом вчиняється злочин? Як досліджувати ці способи і розкривати їх, які були мотиви скоєного, яка малася на увазі мета – про все це нам не говорять ані кримінальне право, ані процес. Це становить предмет криміналістики»[223].

Таким чином, як наукову категорію поняття «механізм злочину» вперше було використано О. М. Васильєвим, який під ним розумів процес вчинення злочину, у тому числі його спосіб і всі дії злочинця, що супроводжуються утворенням слідів матеріальних і нематеріальних, що можуть бути використані для розкриття і розслідування злочину[224]. Цю дефініцію, на нашу думку, можна вважати першим визначенням механізму злочину.

В. В. Клочков і В. О. Образцов механіз злочину визначали в більш абстрактній формі, як те, «що реалізується в певних умовах,

---

[222] Тарасов Ю. Н. Философия науки. Воронеж: МОУ ВЭПИ, 2006. 212 с.

[223] Гросс Г. Руководство для судебных следователей как система криминалистики: Новое изд. перепеч. с изд. 1908 г. М.: ЛексЭст, 2002. 1088 с.

[224] Криминалистика / Под ред. А. Н. Васильева. Москва: Изд-во Моск. ун-та, 1971. 564 с.

вираженні, спрямованості і послідовності динамічної системи протиправних поведінкових актів і обумовлених ними явищ, що мають криміналістичне значення»[225].

А. Ф. Лубін також зазначав, що закономірності механізму й утворюють в сукупності криміналістичну характеристику злочинної діяльності[226]. По суті, погоджуючись з таким підходом, треба зауважити, що не закономірності механізму злочину, а опис або відомості про закономірності механізму злочину становлять його криміналістичну характеристику. При цьому зауважимо, що закономірності механізму злочину існують об'єктивно (незалежно від науки), водночас як криміналістична характеристика створюється вченими.

Найбільш змістовним є визначення механізму злочину, надане О. М. Кустовим, який розглядає його як систему процесів взаємодії учасників злочину як прямих, так і непрямих, між собою і з матеріальним середовищем, поєднаних із використанням відповідних знарядь, засобів та інших окремих елементів обстановки. Механізм злочину закономірно обумовлює виникнення криміналістично значимої інформації про злочин, його учасників та результати[227].

Зокрема Т. В. Авер'янова, Р. С. Белкін, Ю. Г. Корухов, Е. Р. Россинська визначали механізм злочину як багатокомпонентну систему, утворену діями суб'єкта злочину, спрямованими на досягнення певного результату у відношенні конкретного предмета злочинного посягання; діями потерпілого та осіб, які стали випадковими учасниками події, яка відбувалась у конкретних умовах і за обставин, сукупність яких детермінує спосіб вчинення і приховування

[225] Клочков В. В., Образцов В. А. Преступление как объект криминалистического познания. *Вопросы борьбы с преступностью*. Москва, 1985. Вып. 42. С. 47, 48.
[226] Лубин А. Ф. Механизм преступной деятельности как междисциплинарная научная категория. *Вестник ННГУ*. 2001. № 2(4) С. 169–176.
[227] Кустов А. М. Теоретические основы криминалистического учения о механизме преступления. Москва, 1997. 228 с.

злочину, зв'язки і відносини між елементами механізму злочину[228]. Змістовне дослідження поняття «механізм злочину» проведемо шляхом порівняння цієї категорії із суміжними. Так, наприклад, розглядувану категорію, яка розглядається, варто відрізняти від злочинної діяльності суб'єкта, яка є його основним елементом.

Проте «механізм злочину» охоплює не тільки діяльність, але й подію злочину, в якій можна виділити просторово-часові, причинно-наслідкові, інформаційні, соціальні та інші зв'язки. Це обумовлено тим, що наслідки злочину, відображені у матеріальному середовищі, призводять до утворення слідової картини і виникнення джерел криміналістичної інформації про механізм розслідуваної події, яку слідчий одержує насамперед завдяки вивченню матеріальних слідів на місці події, змін у матеріальній обстановці злочину, зв'язків між відображуваними об'єктами тощо. Виходячи з цього, механізм злочинної діяльності суб'єкта входить у механізм розслідуваної події, яким охоплюється також діяльність інших учасників злочину, їх взаємодія із предметом злочинного посягання, і, як наслідок, ці елементи становлять механізм злочину. Механізм злочину варто відрізняти і від складу злочину у кримінально-правовому сенсі.

З цього приводу А. Ф. Волобуєв зазначає: «...поняття механізму злочину в криміналістиці є спорідненим з поняттям складу злочину в кримінальному праві, оскільки обидва вони сформувалися у результаті вивчення спільного об'єкта – злочинності, але під різними кутами зору. Використовуючи це поняття, криміналістика акцентує увагу на функціональному боці протиправної діяльності як системи детермінованих діянь і відносин на шляху досягнення злочинної мети (настання злочинного результату). Тому поняття механізму злочину є більш широким за своїм змістом

[228] Аверьянова Т. В., Белкин Р. С., Корухов Ю. Г., Россинская Е. Р. Криминалистика: учебник / Под ред. Р. С. Белкина. Москва: Изд-во НОРМА, 2000. 990 с.

порівняно з поняттям складу злочину»[229]. Крім цього, потрібно зазначити, що механізм злочину необхідно відрізняти від криміногічного поняття «механізм злочинної поведінки».

Так, механізм злочину пов'язаний з розслідуваною подією і тими матеріальними й ідеальними змінами, які він залишає в оточуючому середовищі. Водночас механізм злочинної поведінки являє собою «процес, що розгортається як у просторі, так і в часі, й дії, які не лише змінюють зовнішнє середовище, але і психологічні явища та процеси, які передують їм і визначають генезис протиправного вчинку»[230].

Виходячи з цього, поняття злочинної поведінки використовується у науці для характеристики причин злочинного акту, а криміногів цікавить не стільки сам злочинний акт, скільки об'єктивні й суб'єктивні обставини, які йому передують, його джерела (виникнення мотивів, постановка мети, ухвалення рішення тощо). При цьому інформація про механізм розслідуваної події може відображатися у зміні положення об'єкта, його переміщенні, виникненні матеріально фіксованих слідів як результату взаємодії об'єкта і середовища, появі нових предметів у даному місці тощо, що становить зміст механізму слідоутворення, а також характеризує цей аспект механізму злочину. Вживаючи термін «механізм», зазвичай хочуть підкреслити «складний і динамічний характер явища»[231]. Дійсно, навряд чи можна розкрити злочин, не встановивши послідовність дій його учасників, не дослідивши подій, які змінюють одна одну.

---

[229] Волобуєв А. Ф. Проблеми методики розслідування розкрадань майна в сфері підприємництва. *Вид-во Ун-ту внутр. справ.* Харків: 2000.

[230] Механизм преступного поведения / Отв. ред. В. Н. Кудрявцев. Москва: Наука, 1981. 248 с.

[231] Литвинов О. М. Методологія дослідження механізму протидії злочинності. *Вісник Харк. нац. ун-ту внутр. справ.* 2007. № 36. С. 8–13.

Таким чином, категорія «механізм злочину» – це більш широке поняття, що включає сукупність процесів і явищ, пов'язаних з механізмом злочинної діяльності суб'єкта, що проявляються у механізмі розслідуваної події, яка характеризується процесом відображення інформації на різних носіях. Суттєвий інтерес для дослідження порушеної проблематики являє собою визначення структури механізму злочину. У цей час уявлення вчених-криміналістів про структуру механізму злочину різняться за кількістю елементів, які вони виділяють.

При цьому потрібно зауважити, що структуризація механізму, як правило, проводиться без урахування та прив'язки до завдань подальшого дослідження типових моделей вчинення злочину певного виду. Тому прикладне значення подібних розробок, позбавлених криміналістично-значимої інформації про окремі елементи механізму та зв'язки між ними, є доволі сумнівним.

Механізм злочину як об'єктивна реальність формується у конкретних своїх проявах, що перебувають у процесі зміни, виникнення, відображення та зникнення. Через це механізм злочину являє собою результат дії відповідних об'єктивних закономірностей, що обумовлюють реальне існування цього явища, визначають його внутрішню сутність і складаються з певних взаємозалежних елементів.

М. В. Салтевський виділяє такі взаємодіючі (взаємозалежні) компоненти механізму вчинення злочину (злочинної діяльності):

– суб'єкти злочинної діяльності;

– засоби злочинної діяльності;

– предмет злочинної діяльності;

– сліди злочинної діяльності[232].

[232] Салтевський М. В. Криміналістика (у сучасному викладі): підручник. Київ: Кондор, 2005. 588 с.

На нашу думку, кожний з виділених елементів повинен відповідати не стільки моделям діяльнісного підходу до формування системи механізму злочину, скільки прикладним завданням криміналістичного дослідження злочинної діяльності певного виду.

З. І. Кірсанов систематизував елементи механізму злочину в такий спосіб:

– особа (особи), яка реалізує злочинний задум цілеспрямованою поведінкою (діями);

– спосіб злочину (підготовки, вчинення і приховування);

– потерпілий, його поведінка, пов'язана зі злочином;

– предмет злочинного посягання;

– знаряддя, засоби злочину та інші предмети, використані із злочинною метою (наприклад, інструменти для виготовлення знарядь злочину);

– особи, побічно пов'язані зі злочином, наприклад, ті, які несвідомо здійснили допомогу в придбанні чи приховуванні знарядь або засобів злочину;

– матеріальна обстановка (середовище), в якій готувався, відбувся злочин або були вжиті заходи із його приховування: ділянки місцевості та приміщення (наприклад, місце облаштування схованки), предмети домашньої обстановки, залишені злочинцем або потерпілим на місці події предмети або речі, а також матеріальні процеси, що відбувалися під час злочину (наприклад, пожежа, аварія, виробничі процеси тощо)[233].

Запропонований автором підхід потрібно оцінити позитивно, адже виділення як окремих елементів знарядь, засобів злочину та інших предметів, використаних із злочинною метою, а також способу злочину характеризує у принциповому новому ракурсі ці елементи складної системи злочинної діяльності суб'єкта. Крім того,

[233] Кирсанов З. И. Криминалистические учения о механизме преступления и его отражении: Лекция. Москва, 1994. 32 с.

підготовка, вчинення і приховування злочину, на нашу думку, також повинні бути включені в рамки структури механізму злочину, а не розглядатись, наприклад, як фактори розвитку цієї системи.

На відміну від інших дослідників Г. О. Зорін до кола елементів механізму злочину додатково включає: наявність або відсутність негативних обставин і «незв'язків» (факту розриву зв'язків), які супроводжують їх, що свідчить на користь інсценування; наявність помилок суб'єкта, які свідчать про емоційний стан та інтелектуальний розвиток; наявність слідів, які демонструють ступінь схильності до ризику суб'єкта злочину, що свідчить про професіоналізм та вольові якості; стан докримінальної та посткримінальної ситуацій[234].

Погоджуємось із критичним ставленням більшості криміналістів до подібних розробок, адже запропонований перелік елементів механізму злочину являє собою ніщо інше як окремі форми прояву основних елементів і по-іншому трактуватись не може. Проте певний інтерес являє собою такий виділений автором структурний елемент механізму злочину, як сліди, що демонструють ступінь схильності суб'єкта злочину до ризику. Втім, цей елемент матиме вагоме прикладне значення лише за умови, якщо його опис буде подано не в абстрактній формі, а у прив'язці до конкретного злочину, що надасть можливість, виходячи з механізму слідоутворення певної події, створити типову модель механізму вчинення конкретного злочину.

Як справедливо зазначає О. М. Кустов, є закономірним і криміналістично значущим те, що основним, вихідним у системі елементів механізму злочину, як правило, є сукупність взаємозалежних послідовних дій винної особи, поєднаних із використанням знарядь і засобів, спрямованих на досягнення злочинного результату і його

[234] Зорин Г. А. Теоретические основы криминалистики. М. : Амалфея, 2000. 608 с.

приховування, тобто діяльність злочинця, оскільки активність цієї особи поєднує в єдиний ланцюжок усі інші ланки системи злочину, виступаючи визначальною і такою, що систематизує, ознакою[235]. Водночас на нашу думку, ставлення суб'єкта злочину до своїх дій, їхніх наслідків і співучасників є суб'єктивною закономірністю існування механізму злочину, що визначає спосіб вчинення як систему детермінованих дій, яка включає в себе злочинний результат. При цьому обставини, що сприяють або перешкоджають злочинній діяльності, належать до обстановки вчинення злочину, тому що ці обставини спричиняються певними умовами, які мають місце в об'єктивній дійсності.

Не можна і без уваги залишити дослідження О. М. Кустова, який систематизовано описує структуру механізму злочину та включає в нього:

– діяльність суб'єкта злочинної події;

– комплекс (сукупність) дій, вчинків та інших рухів жертви злочину;

– комплекс (сукупність) дій, вчинків та інших рухів осіб, які виявились побічно пов'язаними зі злочинною подією;

– окремі елементи обстановки, використовувані учасниками злочинної події, включаючи предмет злочинного посягання[236].

Перевагою запропонованого підходу є те, що автор не розглядає окремо кожну дію (як учасників злочинної події, так і осіб, побічно пов'язаних з нею), а бере за основу комплекси таких дій. Тим самим їхня сукупність характеризує етапний (стадійний) розвиток механізму злочину, що уможливлює встановлення та простеження кореляційних зв'язків і залежностей між усіма елементами системи, яка розглядається.

---

[235] Кустов А. М. Теоретические основы криминалистического учения о механизме преступления. Москва, 1997. 228 с.
[236] Там само. С. 21–22.

Щодо організованої злочинності, то вона як і будь-яка система формується і функціонує під впливом певних закономірностей. Не всі вони, зрозуміло, можуть бути віднесені до предмету криміналістики. Закономірності формування злочинного задуму, злочинної поведінки – це предмет кримінології, закономірності поведінки і дій осіб, які є учасниками події, – сфера психологічної науки тощо.

Механізм реалізації організованої злочинної діяльності більш складний, специфічний і відрізняється від механізму вчинення злочинів окремими особами і групами осіб. У цьому механізмі умовно можна виділити кримінальну та некримінальну складові. В організованій злочинній діяльності некримінальна частина – забезпечувальні дії – значно більша за обсягом і більш значуща, ніж під час здійснення поодиноких злочинів. Ця частина діяльності залишає специфічні сліди відображення в навколишньому середовищі. Виявлення і фіксація таких слідів має важливе криміналістичне значення у розслідуванні організованої злочинної діяльності, і особливо – у виявленні всіх співучасників, доведенні провини організаторів, встановленні і усуненні причин та умов, що сприяли вчиненню злочинів.

Н. О. Опанасенко щодо вивчення криміналістикою механізму організованої злочинної діяльності зазначає, що цей механізм – це система процесів взаємодії учасників злочину як прямих, так і опосередкованих, між собою та з матеріальним середовищем, поєднаних з використанням відповідних засобів та інших окремих елементів обстановки»[237].

Таким є механізм реалізації організованої злочинності у сфері оподаткування, який відзначається своїми якісними особливостями, які розглянемо. Досліджуючи криміналістичну характеристику

[237] Опанасенко Н. О. Криміналістична характеристика та основні положення розслідування шахрайства, вчиненого організованими злочинними групами у сфері житлового будівництва : дис. канид. юрид. наук. : 12.00.09. Київ, 2018. 253 с.

організованої злочинності у сфері оподаткування, вже зазначалося, що дане явище має довгостроковий характер, розраховане на тривалий період діяльності злочинного формування, що створює враження «правомірності» його існування, забезпечення учасників злочинного формування відповідною матеріально-фінансовою винагородою.

Звідси механізм злочинів у цій сфері здатний відображати послідовний процес злочинних ухилень від сплати зборів і податків, етапів підготовки, безпосереднього вчинення злочинів у галузі податків і дії ОЗГ з приховування податкових злочинів. Механізм слідоутворення як структурний елемент криміналістичних характеристик полягає у матеріально фіксованих відображеннях слідів ухилень від податкових виплат, обумовлених різними способами здійснення податкових правопорушень.

Злочини цього типу можуть відбуватися через активні протиправні дії ОЗГ, які порушують обов'язкові для виконання законодавчі акти, положення та інструкції тощо.

Кримінальний кодекс України розглядає об'єктивний аспект податкових злочинів (ст. 212). Диспозиція статей розкриває кілька криміналістично важливих обставин:

– вчинення податкових злочинів діями або бездіяльністю;

– відсутність чітких меж законодавчого розуміння способів скоєння злочинів зі сплати податків через використання формулювання «ненадання іншої документації».

При цьому незрозуміло, які саме документи, оскільки податкове законодавство не містить постійної їх кількості і змісту, використовуючи формулювання про внесення завідомо недостовірних відомостей, склад яких також не завжди зрозумілий;

– зв'язок факту настання злочинного діяння з великою (особливо великою) сумою невиплаченого або недоплаченого податку, яка постійно змінюється.

З позиції чинних кримінальних законів способи вчинення ухилень від сплати податку розпливчасті і не завжди конкретизовані.

У загальному вигляді ухилення від сплати податків включає більшу частину дій ОЗГ, що дозволяють уникнути або мінімізувати обов'язкові виплати до бюджету, які здійснюються у вигляді податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Не всі такі дії можна визнати злочинами, оскільки процес ухилення від сплати податків різний за своєю природою і подібні дії досить численні. В їх основі лежить велика кількість факторів, при цьому вони залежать від виду податку.

У цілому всі дії зі зменшення податкових платежів з боку ОЗГ можна класифікувати на 2 основні групи:

1) законні дії, які не порушують встановлені правила оподаткування;

2) протизаконні дії, за допомогою яких правила порушуються.

Основною відмінністю цих видів податкової мінімізації є порушення або відсутність порушення платниками податків законодавчих норм в їх прагненні зниження суми податку. З цієї причини виділяють незаконне ухилення від сплати податкових платежів і правомірну мінімізацію податків скоєних ОЗГ.

Між цими способами існує тонка грань, яка дорівнює «товщині тюремної стіни». З цієї причини важливо показати цю грань.

Сукупність способів зменшення податків ОЗГ подається у вигляді схеми (рис. 2.2).

Потрібно зазначити, що дії ОЗГ у галузі зменшення податкових платежів відповідно до того, порушують або не порушують вони сформований порядок обчислення і сплати податків, можна розділити на правопорушення і відсутність правопорушення. Певні дії здатні займати граничне положення, тому законодавчо їх відносять то до правопорушень, то ні.



Рис. 2.2. Способи зменшення податкових надходжень ОЗГ

Відповідно за характером і змістом дій ОЗГ свідчать про те, що зменшення платежів по податках може здійснюватися кількома способами.

Порушення закону. Такі діяння включають свідоме приховування (заниження) доходу (прибутку), приховування або відсутність обліку об'єктів оподаткування, фальсифікацію відомостей бухгалтерського обліку, навмисну невчасну сплату податків, відсутність або несвоєчасне надання документів, які потрібні для обчислення і сплати податків (податкове шахрайство).

Відсутність порушень закону (податкова оптимізація або планування). Такі дії відбуваються з метою знизити розмір податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих планомірних дій ОЗГ.

Вони складаються з використання системи пільг, прийомів і механізмів, наданих законом, дій, спрямованих на правомірний обхід податкових платежів. Подібні дії не мають складу злочину, не ведуть до несприятливих наслідків у вигляді кримінальної та адміністративної відповідальності.

Обхід податків відрізняється від податкового планування тим, що друге має на увазі більш довгий термін (кілька звітних періодів). До найпоширеніших способів оптимізувати податкові платежі можна включити:

– діяльність юридичної або фізичної особи, доходи від якої не підлягають обкладенню податками;

– діяльність юридичних осіб, при якій вони не будуть платниками податків;

– діяльність підприємства, результати якої не підлягають обкладенню податками через закон.

Наведені способи характеризується тим, що віднесення діяння до категорії податкового злочину – непроста справа, яка має належати до першої або другої групи ухилення від сплати податків.

Мінімізація податкових зобов'язань, яка адміністративно карана, характеризується тим, що ОЗГ через активні, не кримінальні дії виводять себе з категорії платників податків певного податку для того, щоб не сплачувати його. Відповідно до вивчених кримінальних проваджень і матеріалів максимально поширеною є підприємницька діяльність без державної реєстрації або без реєстрації у податковому органі (відсутня постановка на облік). Такі порушення можна побачити в кожному другому кримінальному провадженні.

Подібну мінімізацію можна розглядати як таку, що знаходиться на межі першого і другого виду способів. Законодавчою конструкцією чинного складу податкових деліктів не передбачена чітка грань між дозволеними і недозволеними проступками у цій сфері. З цієї

причини дії ОЗГ, які перебувають у розглянутих межах (адміністративно-карані, «напівлегальні» способи скоротити податкові платежі), періодично можуть потрапляти в одну з двох категорій (злочинні або не злочинні діяння). Якщо відбуваються злочинні дії, то винні притягуються до кримінальної відповідальності.

Більше половини досліджених актів податкових перевірок, які були передані для ведення кримінального провадження з висновком особи, яка проводила перевірку про наявність організованої злочинності, не включають таких ознак злочину. Ця обставина є найпоширенішою підставою повернення прокурором обвинувального акта на додаткове розслідування.

Зменшення податкових платежів ОЗГ будь-якого виду завжди буде вести до активної і жорсткої протидії з боку держави, яку представляють його фіскальні і правоохоронні органи. Від того, яким чином зменшуються податкові платежі, буде залежати і відповідна реакція держави. У найкращому разі воно відверто не схвалює «податкову політику» (в ситуації податкової оптимізації), в гіршому випадку використовує систему репресивного механізму, включаючи донарахування податків, нарахування пені та накладення санкцій аж до кримінальної відповідальності (наприклад, у разі ухилення від податкових платежів).

Основний і єдиний критерій, за яким відрізняється податкова оптимізація та ухилення від сплати податків, представлено наявністю (відсутністю) в діях ОЗГ порушень чинних законодавчих норм. При наявності подібного порушення дії ОЗГ ведуть до кримінальної або податкової відповідальності за певними обставинами. На відміну від ухилення, податкова оптимізація заснована на законі, вона не тягне за собою відповідальності, а тому і є популярним напрямом діяльності для ОЗГ. Зазначений критерій при всій простоті дій ОЗГ, вимагає врахування одночасно декількох моментів.

Наприклад, коли висновок одних типів контрактів переважно для платника податків з позиції оподаткування, порівняно з іншими типами, недостатній, є просте оформлення даних контрактів відповідним чином. Істотні відносини сторін відповідають типу укладеного контракту. Так, коли в договорі на проведення ремонтних робіт за фактом виконується робота з реконструкції та модернізації, то для оподаткування витрати повинні бути визнані витратами з реконструкції та модернізації, що збільшує суму майна, що амортизується. Їх не можна віднести одноразово на витрати з проведення ремонту. Облік із метою оподаткування здійснених витрат як витрат на ремонт є неправомірним, тому його важливо визнати не як податкову оптимізацію, а спробу ухилитися від сплати податків.

Дії платників податків не повинні вступати в протиріччя з законодавчими нормами, хоча юридичний аспект прийнятих нормативних актів податкового права часто залишає бажати кращого. Саме з цієї причини виявляються прогалини правового регулювання, різні «лазівки» податкового законодавства, де ОЗГ використовують для мінімізації сум сплачуваних податків.

Подібний підхід має в підставі не суворе поняття правомірність (неправомірність), так як при наявності прогалини у законі дії ОЗГ визнаються правомірними. Тим більше, що за податковим законодавством всі непереборні незрозумілості, суперечності і сумніви в законодавчих актах про податки і збори тлумачать саме на користь ОЗГ.

Для процедури зменшення податків фігуранти ОЗГ мають певні знання у сфері бухгалтерського обліку, фінансів і права. Ця вимога ґрунтується на тому, що межа між легальним зменшенням податкових платежів досить тонка. Особливо це характерно для випадків, коли економічний ефект (економія на податках) може бути досягнута під час використання законних способів і ухилення від сплати податків (зменшення суми податків з порушенням податкового

законодавства). Переступаючи майже практично невидиму межу законності, учасники ОЗГ можуть виявитися один на один з державою, поліцією, податковою міліцією, іншими сферами контролю. Як правило, коли ці органи втручаються у діяльність ОЗГ і виявляють у їх діях способи зменшення податків у вигляді складу правопорушень (злочинів), то виявляються ознаки корупції.

Розглядається багато способів ухилення від сплати податків. Вони можуть бути як найпростішими, пов'язаними з тим, що не було подано податкову декларацію або було допущено елементарне спотворення податкових документів, так і витонченими (завуальовані, що включають спеціально вибудувані схеми злочинного зменшення податкових платежів). Часто такі схеми створюють висококваліфіковані фахівці ОЗГ. На ринку послуг під їх керівництвом з'являються компанії типу «антіналог», які дуже затребувані платниками податків і пропонують підприємствам і фізичним особам цікаві варіанти мінімізувати податкові платежі (можуть бути навіть кримінального характеру), завуальовуючи цим можливість стати учасником ОЗГ.

В Одесі 2017 було викрито організовану злочинну групу, що «консультувала» підприємства як не сплачувати податки. Слідчими підрозділами податкової міліції ДФС в Одеській області направлено до суду кримінальне провадження з обвинувачення організованої злочинної групи у складі 11 осіб (мешканців міст Одеси і Миколаєва), які впродовж трьох років надавали діючим підприємствам послуги з ухилення від сплати податків. Для цього використовувалися документи з підконтрольних, спеціально створених і придбаних, «фіктивних підприємств». Збитки державі у вигляді несплачених податків становлять понад 37,5 млн. гривень.

До початку розгляду, в чому полягають типові способи вчинення організованої злочинності у сфері оподаткування, важливо відзначити загальні аспекти криміналістичного характеру. В цілому вони стосуються способів вчинення злочинів, пов'язаних з податками.

Особливості включають:

– способи вчинення податкових злочинів обумовлені чинними законами, які регулюються механізмом і порядком сплати кожного типу податку. Аналіз кримінальних проваджень різних періодів і розгляду судом показує, що зміна в порядку і умовах сплати певного типу податку одразу веде до зміни використовуваних методів ОЗГ ухилення від сплати по цих податках;

– способи пов'язані з підзаконними актами, якими регулюється порядок обліку економічних критеріїв, правила ведення операцій по касі, списання товарно-матеріальних цінностей та ін.;

– способи засновані на економічній суті, яка характерна для певного типу податку. З огляду на цю суть виділяють певні групи податків, що визначають механізм і способи скоєних злочинів ОЗГ.

До них можна включити податки, які знаходяться:

– «всередині» собівартості (способи ухилення подібного типу податків пов'язані зі зниженням собівартості);

– «поза» собівартості (способи концентруються не на зменшенні самих податків, а на зниженні різниці, яка підлягає сплаті до бюджету). Прикладом може бути податок на додану вартість;

– «над» собівартістю (способи пов'язані зі зменшенням податкової ставки і формальним зменшенням оподатковуваної бази. Приклад представлений податком на прибуток компанії.

Певні способи, які ОЗГ використовують для того, щоб уникнути обов'язку сплачувати податки, є досить різноманітними і численними. Спеціальна література включає близько сотні найменувань. Якщо уважно проаналізувати, то основна частина з них може розглядатися, як легальна.

Аналіз податкового законодавства в нашій країні за весь період його існування, а також дослідження способів ухилення від сплати податків показує, що законодавець послідовним чином здійснює заборону створюваних практикою різних методів зменшення

податкових платежів. Це відбувається шляхом перетворення законних видів мінімізації податків у делікти. Крім цього, деякі способи ухилення, які описані в кримінальній літературі, на практиці такими не є, тому включені в ці групи помилково. В. В. Лисенко, провівши аналіз викладених у літературі 60 способів податкових правопорушень як злочинів, стверджував, що 50 % з них не можна вважати злочинними[238].

За численними дослідженнями насправді можна виділити не так вже й багато способів ухилень. Основними є кілька десятків, а далі можна розглядати варіанти відповідно до сфер економічної діяльності, видів податків або зборів.

Якщо врахувати всі викладені обставини, то сукупність способів вчинення злочинів організованою злочинністю у сфері оподаткування класифікується за кількома підставами:

– види податків, включаючи податок на прибуток, прибутковий податок, ПДВ та ін.;

– ступінь складності скоєних дій, включаючи прості способи ухилень від сплати податкових платежів (відсутність податкової декларації), складні способи (надання фіктивної документації, спотворення в ній, розробка різних злочинних схем ухилення);

– характер застосування чинних податкових законів (незаконне використання пільг, незаконне звільнення від сплати певного виду податку, використання протиріч і прогалин у законі для приховування доходу, спотворення звітної податкової документації).

Існують способи, які мають місце в слідчій і судовій практиці, роботі правоохоронних органів, а також способи, що не зустрічаються у практиці, але випливають з аналізу чинних законів. Це властиво для випадків, коли відбуваються зміни в законодавстві.

---

[238] Лисенко В. В., Задорожний О. С., Дзісяк О. П. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: монографія. Київ: Істина, 2008. 216 с.

З позиції криміналістики для способів вчинення злочину ОЗГ у сфері оподаткування сучасності існує багато особливостей:

– активна адаптація до змін і нових положень податкового законодавства;

– оперативна реакція на специфіку, кон'юнктуру і технічні нововведення відносин на ринку і типів підприємництва;

– істотне розширення засобів, починаючи від очевидних і найпростіших, і закінчуючи ретельно і ефективно підготовленими;

– пряме або непряме залучення до способів ухилення великої кількості суб'єктів господарювання, включаючи банки, громадян, кредитні і страхові компанії;

– повторне введення засобів, які були отримані при злочинному приховуванні доходу, в комерційний оборот для того, щоб отримати згодом прибуток;

– кооперація з загальнокримінальною злочинністю, яка заснована на прихованих доходах по здійсненню комерційних угод і операцій у сфері незаконного обороту коштів для отримання прибутку і подальша її легалізація (повторне введення в обіг).

Нарешті, розглядаючи способи податкових злочинів, вчинених ОЗГ, необхідно звернути увагу на процедуру формування, розрахунку та сплати податку через призму проблем процесу криміналізації цих дій. Це дещо складний підхід, але саме він дає розуміння специфіки способів скоєння злочинів у галузі податків, включаючи їх диференціацію за стадіями оподаткування у слідову картину.

Важливо уявити процес сплати податків у вигляді ланцюга послідовних дій (рис. 2.3).

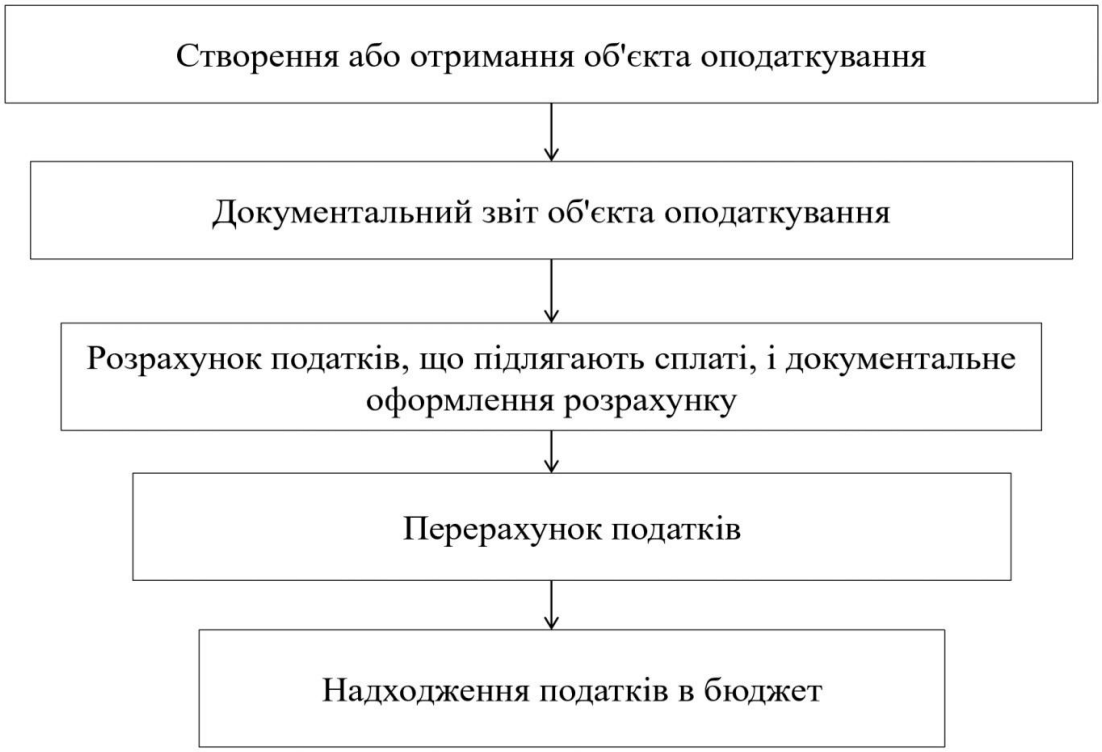


Рис. 2.3. Ланцюг послідовних дій у процесі сплати податків

Відповідно до того, які стадії і дії цього ланцюга включені в поняття «податковий злочин», можна розглянути варіанти діянь ОЗГ. Вони здатні утворити об’єктивну сторону аналізованих діянь і способів, якими вони відбуваються. Основні дії включають:

– навмисне приховування або заниження створюваного або одержуваного об’єкта оподаткування (наприклад занижена база оподаткування);

– умисні дії (бездіяльність), які спрямовані на зменшення або повне неврахування оподатковуваного об’єкта в документах бухгалтерського, податкового та фінансового обліку (умисне порушення податкових норм законодавства в документальному обліку платника податків, що веде до ухилення від сплати податків);

– неправильний розрахунок податків, які підлягають сплаті до бюджету у формі звітності для податкових органів, обман або податкове шахрайство, залишення податкової служби у невіданні про свої доходи, витрати і фінансово-господарську діяльність;

– невиконання обов'язків з перерахування податку в бюджет, що може бути пов'язане або не пов'язане з порушенням податкових законів;

– умисне перешкоджання надходженню податкових платежів до бюджету.

У теорії трактування поняття «ухилення» від сплати податків входить в поняття податкового злочину, при цьому відбувається звуження або розширення меж криміналізації цих діянь і, відповідно, способів їх скоєння.

У першому випадку податкові злочини можуть бути обмежені тільки вчиненням податкових правопорушень або невиконанням норм податкового законодавства. Вони вважаються закінченими вже з того моменту, коли не було надано звітні документи податкового характеру або в них була внесена неправильна інформація.

Об'єктивна сторона цього злочину включає порушення норм податкового законодавства, в тому числі і безпосередню мінімізацію бази оподаткування або неправильне обчислення податкових платежів.

А решту справ, пов'язаних з цим, не можна включати до складу злочинів, їх можна розглядати лише як приготування до нього. У цьому випадку перелік способів вчинення податкових злочинів обмежується.

Але існує випадок, де злочин уже не обмежений приховуванням об'єкта оподаткування або неправильними розрахунками. Він в обов'язковому порядку супроводжується діями щодо уникнення перерахувань або внесення податкових платежів у бюджет. Тут злочин набуває форми приховування коштів від сплати податкових платежів і вважається здійсненим після створення або отримання об'єкта оподаткування, після того, як об'єкт не врахований або врахований у документах не повністю, зроблений з метою заниження податкового платежу або для повного неперерахування податку.

Тут злочин вважають вчиненим (закінченим) за наявності всіх названих дій, а якщо якась з них відсутня, то склад злочину виключається (також можна розглядати у вигляді готування до злочину). Дії, що утворюють способи вчинення злочинів у сфері податків, розширюються.

У третьому випадку можна говорити про обман податкових органів, що передбачає порушення норм податкових законів, а також додаткові дії в галузі приховування подібних порушень. Ці дії можуть взагалі не мати відношення до порушення податкового законодавства, бухгалтерського обліку. Вони відбуваються на рівні господарських операцій у формі незначних (удаваних) операцій, розрахунків за допомогою третіх осіб, підставних компаній тощо. У такому розумінні податкового злочину дії не є порушенням кримінального (податкового) законодавства, їх можна вважати складовою частиною об'єктивної сторони податкових злочинів. З цієї причини вони включені в поняття податкового злочину.

Узагальнення практики відображає, що ОЗГ у різноманітність всіх способів об'єднується в кілька груп і типів відповідно за спрямованістю дій осіб, які ухиляються від сплати податків:

– повна або часткова відсутність відображення результатів фінансової (господарської) діяльності платників податків у документації бухгалтерського обліку;

– угоди, які здійснюються без документального оформлення;

– неприйняті на склад (на прихід) товарно-матеріальні цінності;

– неоприбутковувана грошова виручка в касу.

Водночас значного поширення у практиці набувають:

1. Операції з гривневої (валютної) готівки, які не фіксуються в бухгалтерському обліку та звітності (так званий «чорний нал»).

2. Порушення порядку обліку економічних показників:

– цифрові результати фінансово-господарської діяльності відображаються на неналежних рахунках бухобліку;

– порушені правила ведення операцій по касі;

– порушені правила списання товарно-матеріальних цінностей;

– порушені правила документообігу та ін.

3. Спотворені економічні показники для того, щоб зменшити розмір бази оподаткування:

– завищена сума придбаного палива, сировини, послуг, які відносяться на виробничі витрати;

– відсутність відображення або неправильне відображення курсів валют у процесі її оприбуткування;

– відсутність відображення (неправильне відображення) результатів переоцінки майна організації;

– віднесені витрати на ремонт за собівартістю готових виробів у разі наявності сформованого ремонтного фонду та ін.

4. Спотворений об’єкт оподаткування, включаючи занижений обсяг (ціну) проданих виробів, послуг, робіт. Це найпоширеніший у наші дні спосіб ОЗГ ухилитися від сплати податків. Часто в цій ситуації всі записи складені правильно (тип і найменування виробів, реквізити клієнта тощо), різниця полягає в обсязі (сумі) виробів, яка відображається на рахунках бухобліку.

5. Замаскований об’єкт оподаткування у вигляді:

– фіктивного бартеру;

– «лжеекспорта»;

– фіктивної здачі в оренду основних засобів;

– хибних угод;

6. Необґрунтовані вилучення і знижки у вигляді:

– віднесення на виробничі витрати витрат, які законодавство не передбачає;

– віднесення на виробничі витрати витрат у сумі, яка перевищує встановлену законом;

– незаконного використання податкових пільг.

7. Складні схеми приховування доходу ОЗГ вчинялися через формування посередницьких афілійованих компаній, включаючи зареєстрованих в офшорній зоні.

Подібний спосіб ухилитися від сплати податків з підприємства використало у своїй роботі ТОВ «Водозабір».

Обвинувальний висновок у провадженні цієї компанії містив інформацію, що в зоні пільгового оподаткування реєстрацію пройшли 7 підзвітних генеральному директору організацій. Через них організували рух коштів, які отримувало від роботи ТОВ «Водозабір». Усі організації пройшли реєстрацію на територіях пільгового режиму оподаткування. За фактом організації не працювали, не мали майно і основних засобів, але в акті перевірки відбивався багатомільйонний прибуток. ТОВ «Водозабір» мало за звітний період податкову заборгованість великого розміру.

Здебільшого для ухилення від сплати податків використовують фіктивне об'єднання організацій і осіб нібито для здійснення спільної діяльності. Це дає можливість вивести кошти з оподаткування, які «об'єднуються» ОЗГ (платниками податків).

За дослідженням кримінальних проваджень найбільш поширені і часто зустрічаються в судовій практиці способи ухилення від сплати податків ОЗГ, злочини вчиняються за допомогою:

– використання підставних осіб, які, як правило, мають маленькі доходи (пенсіонер, студент тощо). На них фіктивними угодами і списується частка майна (доходу). Також вони можуть за невелику плату готівкою виконувати роботу, а підприємець не платити на них податки;

– фінансові операції з використанням рахунків інших підприємств, коли відбувається приховування справжніх обсягів господарської діяльності;

– використання підроблених документів (паспорт, накладна) при проведенні комерційних операцій;

– прихований дохід через готівкові розрахунки, не використовуючи контрольно-касове обладнання, а також різні маніпуляції з ним, в результаті чого на контрольно-касовій стрічці не відбивається вся сума грошової виручки, яку отримав підприємець;

– завищені витрати підприємця через надання фіктивних договорів, накладних, рахунків, включаючи відображення завищених цін;

– відсутність відображення обороту товарно-матеріальних цінностей і грошей у касі і на рахунках;

– незаконне використання протиріч і прогалин законодавства, податкових пільг у сфері оподаткування.

На практиці часто зустрічається ухилення від сплати податку через виплату заробітної плати співробітнику готівкою (без відображення в касі). Опитаний персонал податкових інспекцій свідчив про те, що в невеликих компаніях, які здійснюють надання послуг, торгують або приймають готівку, минаючи касу, співробітникам видається близько 70–80 % зарплати. Відповідно до оцінок деяких дослідників у нашій країні неврахований готівковий оборот, включаючи видачу неврахованої зарплати, є найбільш ємний з фінансів і поширений спосіб ухилення від сплати податків фізичних осіб.

Разом з подібними виплатами зарплати на практиці можна зустріти більш складні «зарплатні схеми», які мають відношення до мінімізації зарплатних виплат. Часто можна зустріти кредитно-депозитну «зарплатну схему», яка використовувалася в нашій державі до середини 1990-х рр. Відповідно до неї компанія в банку отримує кредит і за рахунок нього ж надає позики своєму персоналу. Позика (кредит) видається тільки на папері, а насправді гроші нікуди не йдуть з банку, а відбувається їх зарахування на депозити на ім’я співучасників, які беруть участь у схемі. Заробітна плата видається як відсотки за депозитом. Злочинний характер подібного ухилення може бути визнаний фіктивним отриманням грошей у банку організацією і фіктивною позикою коштів співробітником

компанії. Це відносно легко доводиться, на що певною мірою вплинуло введення в Податковий кодекс процентного або дисконтного доходу за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом. З цього часу доходи фізичних осіб, що стосуються процентних вкладів, оподатковуються.

Значне поширення має і страхова схема виплат заробітної плати, яка полягає у видачі банком кредиту організації на поповнення оборотних фондів, при цьому відсотки за кредитом зменшують оподатковуваний прибуток. Отримані гроші компанія використовує з метою видачі позик персоналу, який, в свою чергу, передає кошти як страховий внесок страховим компаніям. Страховий договір передбачає щомісячні виплати працівникові при дожитті їм, скажімо, до 10 числа наступного місяця. Страховиком отримана сума зараховується на розрахунковий рахунок у банку, який видав кредит. Так, банки отримують свої кошти назад або вони роблять тільки уявний оборот, не виходячи з банку. Згодом кожен місяць за відповідним графіком організація здійснює банку перерахування відсотків за кредитом, у тому числі відбувається утримання банком винагороди за участь у схемі.

Можемо зауважити, що кошти, що залишилися, надходять на рахунок страхової організації, яка також мінусує собі комісійні, передаючи працівникам організації решту грошей як страхову премію, без сплати будь-яких податків.

Можна розглянути модифікації подібної схеми. Роботодавець в особі підприємства здійснює перерахування страховій компанії коштів для видачі зарплати персоналу безпосередньо, без участі банку. З цією метою страхова компанія і підприємство-роботодавець укладають договір страхування майна від свідомо малоймовірних ризиків (наприклад стихійні лиха). Кошти, які страхова компанія отримує у вигляді страхового внеску, використовуються для видачі зарплати. Саме участь банку обумовлює зручність схеми, але і її

високу ціну, оскільки банк бере свої відсотки за допомогу в мінімізації податків. Ця схема хоч і була поширена в 1999–2000 рр., але і досі залишається робочою.

Розглянуті схеми (способи) ухилення від сплати податків – це тільки деяка частина з тих дій, які реально використовують на практиці ОЗГ. Існують також унікальні злочинні схеми, які практично не відомі нікому, крім самих розробників. Часто подібні способи не викликають ніяких підозр навіть у досвідчених працівників правоохоронних органів.

Наприклад, на комплексі з переробки лісу на Закарпатті за оброблення та переробку деревини працівникам видавали зарплату виплатами за збір грибів та ягід, які, відповідно до чинного податкового законодавства, не обкладаються податками як вид народного промислу[239].

Якщо розглядати більш детально способи ухилення від сплати податків і зборів, які використовують ОЗГ, то можна відзначити їх численність і різноманітність. На сьогодні більшість учасників ОЗГ, зареєстровані як юридичні особи, – це платники податків великої кількості прямих і непрямих податків і зборів.

Дослідники робили спроби класифікувати способи вчинення злочинів ОЗГ, при цьому найпоширенішою стала хрестоматійна – класифікація В. В. Лисенка. Автор запропонував класифікувати способи відповідно до елементів механізму ухилення від сплати податків, які піддавалися впливу.

Не можна заперечувати цінності цієї класифікації, але їй властиві й недоліки. Важливо зазначити, що для вирішення криміналістичних завдань більш точно підходить поділ способів вчинення податкових злочинів, з огляду на дві обставини, що існували раніше: механізм формування і сплати податку, процес криміналізації

[239] Податковий кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (Ст. 209.15.3.) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

податкового діяння. Подібний підхід дає можливість об'єднання способів ухилення від сплати податків відповідно до елементів оподаткування і форм впливу ОЗГ, які впливають на ці об'єкти. Певні поєднання цих способів дають можливість охоплення суттєво більшої кількості способів скоєння злочинів ОЗГ у сфері податкових платежів.

Можна розглянути певні схеми ухилення від сплати податків, багато з яких досить відомі і відображені в різних джерелах інформації, включаючи інтернет.

Основна особливість схем ОЗГ щодо ухилення від податків – має неврахований готівковий оборот, який значно поширений у легальному українському бізнесі, що полягає у використанні фіктивних операцій. У деяких випадках це може бути переведення в готівку (криптовалюту, обмін офіційно зароблених безготівкових коштів, які знаходяться в банку на розрахунковому рахунку, на неврахо вану готівку з укладенням фіктивних договорів з виконання робіт або надання послуг). Такий договір може бути підставою для переведення грошей з рахунків підприємств – платників податків на рахунки підставної компанії-одноденки, яка згодом за вирахуванням своєї комісії поверне їх уже як невраховані («чорні»). Ці кошти часто використовують з метою формування особистих доходів керівництва (управлінців, власників), дачі хабарів чиновникам, «відкатів» представникам великих споживачів за більш вигідні замовлення та ін. У цілому операції з переведення в готівку завжди впливають на спотворення реальної структури витрат через зменшення прибутку.

У певних ситуаціях переведення в готівку можна вважати ідентичним поняттю «відмивання грошей». У цій схемі ОЗГ створює компанію, функції якої полягають у тому, що вона за невелику плату може приймати від роздрібного продавця невраховану готівку, здійснюючи безготівкові платежі на банківський рахунок підприємства-оптовика. З цією метою відбувається укладення двох контрактів,

перший з яких полягає в придбанні підприємством продукції в оптовика, а другий – у постачанні цієї ж продукції роздрібному продавцю. Обидва договори можна вважати фіктивними, оскільки продукцію оптовик насправді передає роздрібному продавцю.

Часто фіктивна операція в цьому випадку застосовується з метою розірвати стандартний ланцюг «оптовик – роздрібний продавець». Основне обмеження масового зниження валової виручки в різниці представлено високою ймовірністю проведення зустрічної перевірки рахунків за відвантажену продукцію, що виставляються оптовиками споживачам, а також рахунків за отриману продукцію, оплачену роздрібними фірмами відповідно до їх офіційної фінансової звітності. У ситуації, коли у певної роздрібної компанії сума «вхідних» рахунків менша, ніж сума «вихідних» рахунків від його оптового постачальника, податковий орган має право припустити зниження валової виручки від продажу в роздрібній ланці або приховування продукції в оптовій ланці з метою її подальшого виведення в неврахований оборот.

У деяких випадках між справжніми оптовиками і роздрібними торговцями може бути введена підставна компанія-одноденка, яка бере на себе всі зобов'язання щодо здійснення податкових платежів. Це відображується в звітності, відповідно до якої оптовик поставляє продукцію якоїсь невідомої йому компанії, своєчасно сплативши постачання.

Подібна звітність зберігається роздрібним продавцем до моменту реалізації всієї партії продукції (поки вона зберігається на його складах), після чого всі документи, що стосуються продукції, знищуються. Це відбувається з тієї причини, що роздрібний продавець впевнений – податковий орган ніколи не зможе провести зіставлення його «вхідних» рахунків з «вихідними» рахунками оптового постачальника. Компанія-одноденка, виконавши своє призначення, зникає, а разом з нею пропадає і вся інформація про її контрагентів.

Ці схеми і їх використання різко розширює можливості ухилятися від сплати податків у легальному бізнесі. Якщо використовується «переведення в готівку», широкий доступ до неврахованої готівки отримують компанії, які реалізують свою продукцію і послуги за безготівковим розрахунком.

Перевівши в готівку, компанії нікому не показують власні звіти і ніколи не сплачують податки. З цієї причини на практиці вони працюють тільки короткий час, згодом перед датою здачі свого першого бухгалтерського балансу закривають свої банківські рахунки і звільняють орендовані приміщення. У цій ситуації відбувається знищення всіх документів, після чого компанія зникає, не пройшовши процедуру офіційної ліквідації. Формально таке зникле підприємство можна спробувати знайти на основі відомостей про її керівника, головного бухгалтера або засновників. Але на практиці адміністративні посади подібних фірм зайняті підставними особами (пенсіонерами або інвалідами, які за невелику оплату тільки підписують документи). Часто ОЗГ у таких фірмах використовують засновниками мертві душі. Зокрема, статутні документи подібного підприємства можуть містити інформацію із загублених (недійсних) паспортів (документів померлих людей).

Взагалі робота з організації компаній-одноденок по суті являє собою кримінальну діяльність. Але, незважаючи на це, послуги подібних фірм були і до сьогодні залишаються дешевими і затребуваними.

Приклад використання ОЗГ підприємства-одноденки в сфері ухилення від сплати податків з подальшим переведенням у готівку виведених з-під оподаткування грошей (переведення в офшори) – «комісійна схема», яку виявили в процесі кримінального провадження про постачання авіаційного газу ВАТ «ТНК-ВР Коммерс».

Розслідування встановило, що ці поставки здійснювалися за рахунок перепродажу авіапалива від однієї компанії-одноденки до

іншої. Подібні дії дозволили постачальникам ухилятися від податкових виплат, завищуючи ціни. При цьому різниця реальної ціни гасу і накрученої вартості була виведена в офшори або переведена в готівку, а обсяги виведених коштів налічували мільярди гривень.

Розслідування також показало, що основний постачальник палива ВАТ «ТНК-ВР Коммерс» – ВАТ «ТНК-ВР», поставляло до 90 % гасу. Це підприємство купувало паливо не у відомих нафтових компаній ринку, а у компаній ТОВ «Комодівці» і ТОВ «ОККО», які отримували паливо від компанії ТОВ «Гранд» відповідно до договору комісії. Матеріали кримінального провадження містять інформацію, що ТОВ «Гранд» мало всі ознаки компанії-одноденки, створеної формально. Вона не мала на меті здійснювати законну підприємницьку діяльність, а просто брала участь в ланцюзі перерахування грошових коштів. А. Кретов формально числився директором ТОВ «Гранд», при цьому ніколи не був керівником, не підписував від імені компанії ніяких документів, а паспорт, реквізити якого відображала документація підприємства, був загублений ще до утворення компанії.

ТОВ «Гранд» після отримання коштів від ТОВ «Комодівці», в цей же момент здійснювало їх передачу за договором комісії компанії ТОВ «Бізнес Трейд», яка, як показала слідча перевірка, також мала багато ознак компанії-одноденки. Її засновником був Р. Цуканов, який, відповідно до матеріалів слідства, є засновником 173 підприємств, директором 50 і головним бухгалтером ще кількох юридичних осіб. Також він був учасником великої кількості схем ухилення від оподаткування.

У свою чергу, ТОВ «Бізнес Трейд» отримувало гас від компанії ТОВ «Нафтовий ресурс», яка була зареєстрована на ім’я Д. Михайлова. Ця людина продала копію власного паспорта та зразок підпису незнайомій особі, а вже в ході слідства дізналася, що на його ім’я оформлено велику кількість компаній, включаючи названу.

Замикала ланцюг фірм-одноденок, які поставляли гас для ВАТ «ТНК-ВР Коммерс», ТОВ «Нафтовий ресурс», з рахунку якого кошти за паливо надходили на рахунки реальних виробників, включаючи ВАТ «Газпром нафта», «Лукойл», «БРСМ».

Певні компанії-посередники були включені до складу схеми постачання палива штучним чином. Мета цієї дії полягала в нарощуванні ціни на газ і продажу палива за завищеною ціною, включаючи висновок з обороту отриманої націнки і не сплачених податкових платежів на офшорні рахунки фірм.

Розмір цінової накрутки за цією схемою становив близько 20 %, при цьому вартість авіапалива щороку була вищою ніж 2 млрд грн.

Грошові кошти за газ від ВАТ «ТНК-ВР» надійшли в компанії-одноденки або були переведені на рахунки українських ломбардів (Благо, Капітал, Скарбниця, Ваш ломбард та ін.), які були створені в період дії схеми. Ці ломбарди також володіли всіма ознаками фірм-одноденок, з їх рахунків кошти видавалися громадянам у вигляді позик. Банківські перевірки показали, що гроші на рахунки ломбардів не поверталися, що свідчить про наявність певного способу переведення в готівку. На час розслідування ломбарди вже були закриті, відбулася їхня перереєстрація, реорганізація, злиття з іншими компаніями.

Крім усього іншого, з рахунків компаній-одноденок кошти спрямовувалися страховим організаціям, включаючи ПАТ «УНІКА» і СК «Арсенал страхування». Ці компанії перебували під управлінням одного і того ж директора, який допомагав постачальникам газу в ВАТ «ТНК-ВР Коммерс» здійснювати вихід цінової різниці в офшори. Після проведення банківських перевірок з рахунків двох страхових компаній гроші пішли за кордон у швейцарські, австрійські, латвійські та інші банки.

Також з рахунків компаній-одноденок кошти перенаправлялись за кордон на рахунки офшорних компаній, які пройшли реєстрацію в Британських, Віргінських островах, острівній державі Сент-Люсія. Ці перекази здійснювалися нібито як платежі за комп'ютерне і електронне устаткування.

Схема ОЗГ у вигляді комісійної поставки палива, яка спрямована на ухилення від сплати податків та переведення у готівку грошей, виведених з-під оподаткування, виглядає таким чином (рис. 2.4.).

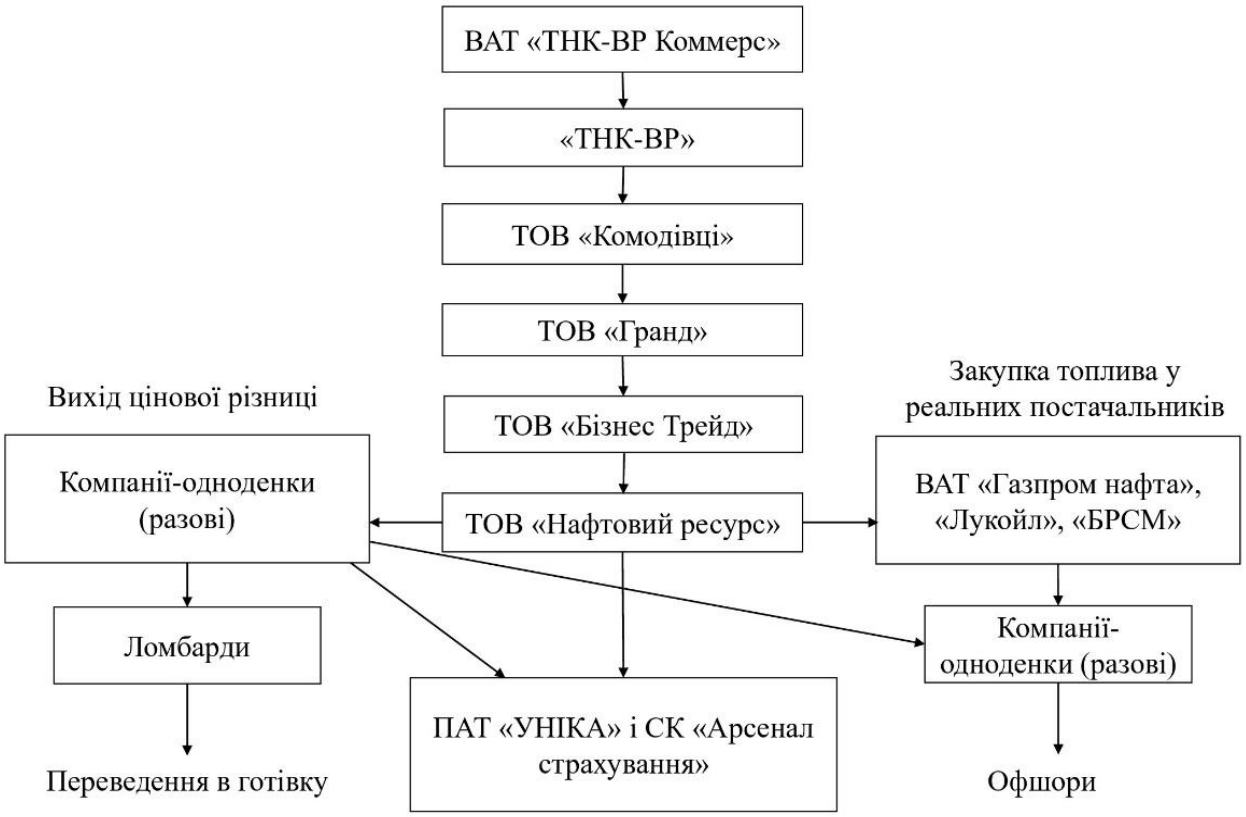


Рис. 2.4. Комісійна схема ОЗГ поставок палива

Розглянута «комісійна схема», яку використовувало ВАТ «ТНК-ВР Коммерс», працювала більше 3 років, при цьому було завдано істотної шкоди з несплати податків.

Хочемо зауважити, подібні схеми можна зустріти не тільки у транспортній, нафтовій, газовій, паливній та енергетичній системі.

Вони є характерними і для інших галузей господарства нашої країни.

Звідси розуміємо механізм злочинних дій ОЗГ у сфері оподаткування як складну динамічну систему, і тому до її елементів відносимо:

1) суб'єкта злочину;

2) відносини суб'єкта злочину: до своїх дій, їх наслідків, до співучасників;

3) предмет посягання;

4) спосіб злочину як систему детермінованих дій;

5) злочинний результат;

6) місце, час та інші обставини, що відносять до обстановки злочину;

7) обставини, що сприяють або перешкоджають здійсненню злочину;

8) поведінку та дії осіб, що опинилися випадковими учасниками (активними і пасивними) події;

9) зв'язки і відносини між діями (способом злочину) і злочинним результатом, між учасниками події, між діями і обстановкою, суб'єктом злочину і предметом посягання тощо.

Нами наведено лише коло тих закономірностей механізму організованої злочинності у сфері оподаткування, які, на нашу думку, повинні бути досліджені в аспекті проблеми предмета криміналістичної науки. Матеріалом для їх вивчення можуть служити елементи цього механізму і вся його система в цілому.

Отже, можна стверджувати, що механізм організованої злочинності у сфері оподаткування утворюється наявністю закономірностей, обумовлених характером злочинної діяльності суб'єкта. З урахуванням визначального статусу злочинної діяльності у досліджуваній системі вона може розглядатися у двох площинах, як:

по-перше, сукупність (комплекс) послідовних дій, об'єднаних загальним задумом, в рамках окремого злочину; по-друге, процес послідовної зміни дій (відносно тривалий у часі, а іноді й у просторі), об'єднаний єдиним злочинним задумом.

Підбиваючи підсумок викладеному, можна зробити висновок, що механізм злочину являє собою самостійну криміналістичну категорію. Вказаний механізм варто розуміти як складний, взаємообумовлений, етапний (стадійний) динамічний процес взаємодії криміналістично значимих елементів, в першу чергу факторів об'єктивної дійсності та злочинної діяльності групового суб'єкта, спрямованої на вчинення злочинів, які у сукупності спричиняють виникнення криміналістично значимої інформації.

РОЗДІЛ 3
НАУКОВІ ПЕРЕДУМОВИ РОЗРОБЛЕННЯ МЕТОДИКИ РОЗСЛІДУВАННЯ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Теоретичні концепції і принципи розроблення окремих методик розслідування організованої злочинної діяльності

Сучасна наукова парадигма щодо окремих криміналістичних методик розслідування злочинів передбачає визначення концептуальних підходів до «технології створення» самих цих методик. Дійсно, останнім часом у криміналістичній літературі все частіше звертається увага на процес, умови і засоби формування окремих методик розслідування злочинів.

Криміналістична методика розслідування інтегрує наукові положення всіх розділів криміналістики – її загальної теорії та методології, криміналістичної техніки і криміналістичної тактики, використовує положення різних наук – кримінального права, кримінального процесу, кримінології, філософії, логіки, психології, теорії управління тощо. Разом із тим криміналістична методика розробляє власну теоретичну базу, на якій формуються, поглиблюються й уточнюються наукові знання про предмет дослідження цього розділу криміналістики, його завдання, структуру, загальні принципи побудови і зміст методики розслідування окремих категорій злочинів. Це дає змогу розглядати методику розслідування не лише як елемент системи криміналістики, а як відносно автономний комплекс криміналістичних знань, що зумовлює головну мету зазначеного розділу криміналістики – визначення загальних положень і засад, на базі яких створюються нові методики розслідування окремих категорій злочинів і вдосконалюються наявні методики розслідування.

Це особливо актуально в період зростання організованої злочинності в сфері оподаткування. У такій криміногенній обстановці особливої важливості набувають питання наукової розробки і впровадження в слідчу практику ефективних криміналістичних методів, прийомів і засобів, необхідних для вирішення завдань виявлення, розкриття, розслідування та запобігання податкових злочинів, скоєних організованими групами, злочинними організаціями, спільнотами.

Сьогодні питання боротьби з організованою злочинністю постало особливо гостро, що пов'язане, насамперед, зі складною політичною та економічною ситуацією в державі, на фоні якої протиправні діяння стають більш організованими, жорстокими та некерованими. Зростає не лише кількість злочинів, але й зазнає суттєвих змін технологія вчинення нових злочинів, розслідування яких потребує відповідної обізнаності та кваліфікації. З огляду на це, важливе значення у правоохоронній діяльності займають досягнення науки і техніки, зокрема криміналістики.

На нашу думку, слід виділити актуальні проблеми, що мають значення для розвитку сучасної науки і практики криміналістики, зокрема:

– проблеми криміналістичних досліджень закономірностей організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, її суб'єктів, способів економічних злочинів, механізму організованої злочинної діяльності тощо;

– проблеми розробки криміналістичної теорії злочину, скоєного організованою злочинною групою;

– проблеми розробки криміналістичної класифікації податкових злочинів, скоєних організованими злочинними групами;

– проблеми розробки теоретичних і методичних положень розслідування зазначених злочинів;

– проблеми розробки системи методик розслідування податкових злочинів, скоєних організованими злочинними групами, злочинними організаціями, спільнотою.

Вирішення зазначених проблем пов'язано з проведенням глибоких криміналістичних досліджень, в тому числі закономірностей, властивих формуванню, функціонуванню організованих груп, злочинних організацій, спільнот, їх організованої злочинної діяльності та її структурних елементів: способу, механізму, обстановки, предмету злочинного посягання; організованому злочинному утворенню як особливому соціально-кримінальному колективу, що спеціалізується на певному виді злочинного бізнесу. Саме вони покликані стати відправною точкою в подальшій науково-дослідній та практичній роботі у сфері боротьби з організованою злочинністю, у формуванні арсеналу криміналістичних методів, прийомів і засобів, спеціально призначених для вирішення завдань, виявлення, розкриття, розслідування та запобігання фактів організованої злочинної діяльності, а також інтелектуальною базою навчання слідчих, працівників оперативно-розшукових підрозділів основам криміналістичної методики боротьби з організованою злочинною діяльністю.

Звідси першочерговим є проблема розробки криміналістичної теорії злочину, скоєного організованою злочинною групою. Це – наукова проблема. Одним з перших, хто висловив думку про необхідність розробки криміналістичної теорії злочину, є Г. А. Густов. Він позначив її об'єкт, мету, функції, показав її наукове і практичне значення; запропонував визначення криміналістичного поняття злочину, його елементів, сформулював закономірності даного злочину. Теорія необхідна там, де виникають наукові проблеми, вирішення яких вимагає теоретичного осмислення і проведення глибоких досліджень[240]. Слід погодитися з точкою зору О. О. Ексархопуло в тому, що створення криміналістичної теорії стало можливим тільки на певному етапі розвитку криміналістичної науки і стало відображенням загальної закономірності процесу наукового знання.

[240] Густов Г. А. Понятие и виды криминалистической характеристики преступлений: Криминалистическая характеристика преступлений. Москв, 1984. 44 с.

Він вважає, що в криміналістичній теорії повинні бути розкриті криміналістичні аспекти події злочину, його закономірності, вчення про спосіб злочину, про особу злочинця, про механізм злочину, слідоутворення[241] тощо.

Процес створення теорії починається не просто з моменту збирання емпіричних фактів і навіть не з їх узагальнення, а з виникнення певної проблемної ситуації. Остання виникла в зв'язку з появою такого сучасного явища, як організована злочинність. Вчинення організованими групами, злочинними організаціями, спільнотою ретельно продуманих, витончених злочинів вимагає пізнання сутності організованої злочинної діяльності, розробки нових і вдосконалення існуючих криміналістичних методів, прийомів і засобів для їх розкриття, розслідування та запобігання.

Зазначена проблемна ситуація послужила поштовхом до виявлення нових проблем у науці криміналістика. Такими є проблеми розробки криміналістичної теорії злочину, скоєного організованою злочинною групою, методик розслідування зазначених злочинів, в тому числі методик класу, групових, підгрупових, видових і міжвидових (комплексних) методик.

«Криміналістична теорія – це завжди вища ланка пізнання в криміналістиці, вона вирішує фундаментальні проблеми криміналістики»[242]. У зв'язку з цим вважаємо, що саме функціонально-цільовий злочинний бізнес у податковій сфері дозволяє отримувати ефективний кінцевий або проміжний результат. Злочинний бізнес організаційно забезпечує функціонування кримінальних структур корисливо-господарської спрямованості; служить основою планування, підготовки і вчинення податкових злочинів, все частіше з

---

[241] Эксархопуло А. А. Основы криминалистической теории. СПб.: РИО СПб филиала РТА, 1992. 324 с.

[242] Шепітько В. Ю., Журавель В. А., Коновалова В. О. та ін. Криміналістика : підручник : у 2 т. Т. 1 / за ред. В. Ю. Шепітька. Харків : Право, 2019. 456 с.

використанням комп'ютерних технологій і шляхом залучення в злочинний бізнес посадових осіб найвищого рангу; стимулює активність членів організованих злочинних груп.

Узагальнюючи наукові погляди криміналістів, можна зробити висновок, що при розробці криміналістичної теорії злочину, скоєного організованою злочинною групою, доцільно виходити з криміналістичного визначення сутності організованої злочинної діяльності та її поняття; криміналістичного виявлення закономірностей, властивих формуванню організованих груп, злочинних організацій, спільнот, транснаціональних організованих груп, злочинних організацій, спільнот, їх функціонуванню, механізму формування корупційних зв'язків; криміналістичного вчення про спосіб злочину, механізм організованої злочинної діяльності; вчення про особистісні властивості суб'єктного складу податкових злочинів, їх рольових функцій, слідоутворення тощо.

Зрозуміло, запропоновану нами концепцію можна розглядати як зразкову частину зазначеної теорії.

У завдання дисертаційного дослідження не входить розробка і розгляд всіх положень криміналістичної теорії злочину, скоєного організованою злочинною групою. Зазначена проблема вимагає більш глибокого вивчення феномена організованого злочину і серйозних досліджень у сфері оподаткування.

Слід зазначити, що до числа актуальних і перспективних проблем в науці криміналістики слід відносити проблему розробки криміналістичної класифікації податкових злочинів, скоєних організованими групами, злочинними організаціями, спільнотою (до якої звертались раніше) проблему формування і розробки методики розслідування зазначених злочинів.

На думку В. О. Образцова, вчення про криміналістичну класифікацію злочинів є окремою криміналістичною теорією. Ця теорія представляється їм як внутрішньодиференційована, але цілісна система знання про відображення нею галузі соціальної дійсності.

Зазначені компоненти складають основу побудови певних систем криміналістичних класифікацій злочинів, в тому числі податкових злочинів, скоєних організованими злочинними групами[243].

Варто зазначити, що таке розуміння місця та значення методики розслідування злочинів у системі криміналістики, її змісту функцій, а потім і її загальних теоретичних положень визначилось не зразу. Основними віхами виникнення і розвитку криміналістичної методики розслідування можна вважати такі визначні події.

У 1929-у році В. І. Громовим видана робота під назвою «Методика розслідування злочинів». Він фактично вперше ввів сам термін «методика розслідування злочинів», яким показав назву заключного розділу криміналістики. Крім того, потрібно зазначити, що в названій роботі виділені і загальні положення, в яких розглянуті головні завдання розслідування загалом, а також окремих його стадій. У праці називалися основні методи, що застосовуються в розслідуванні, й обґрунтовувалася основна функція методики розслідування, що полягає, на думку автора, в тому, що вона повинна вказати, «коли, за яких умов і в яких випадках використання тих або інших методів видається необхідним або доцільним або, навпаки, не потрібним і нераціональним[244].

У виділених В. І. Громовим загальних положеннях методики розслідування немає ще чіткої структури, низка розглянутих питань належить до кримінально-процесуального права, наукової організації праці органів розслідування, слідчої тактики. Автор не відмежовує поняття методи і прийоми, методологія й методика. Однак зазначена робота підтвердила необхідність розробки теоретичних положень методики розслідування злочинів, загалом визначивши правильний напрям для подальших наукових досліджень.

---

[243] Образцов В. А. Криминалистическая классификация преступлений. Красноярск, 1988. С. 9.

[244] Громов В. И. Дознание и предварительное следствие : Методика раследования преступлений : Осмотр места проишествия. Москва : ЛексЭст, 2003. 544 с.

Наступним кроком у становленні загальних положень методики розслідування злочинів стали роботи Б. М. Шавера, передусім його стаття «Про основні засади окремої методики розслідування злочинів», у якій визначалися завдання цього розділу криміналістики й указувалося на основний принцип побудови методики розслідування: від знання способу вчинення злочину – до знання методів його розкриття. В іншій статті – «Предмет і метод радянської криміналістики» – в системі криміналістики він виділяє розділ її особливої частини під назвою «Застосування основних принципів криміналістики до розслідування окремих видів злочинів». У підручнику криміналістики 1939-го року (автори С. О. Голунський і Б. М. Шавер) викладу окремих методик розслідування передує глава «Предмет, метод і завдання методики розслідування окремих видів злочинів», в якій визначені поняття, завдання цього розділу криміналістики, вказувалось на загальні закономірності діяльності з розслідування злочинів і на принципи побудови методик розслідування окремих категорій порушень і серед них чільний – методика розслідування організованої злочинної діяльності. Окремо методика розслідування повинна включати, на думку авторів, вказівки на характерні сліди й місця їх знаходження, на особливості технічних і тактичних прийомів розслідування, на коло осіб, серед яких передусім варто шукати злочинця, а також можливих свідків, на способи аналізу фактів і подій щодо цієї категорії злочинів, необхідність використання відповідних спеціальних знань і поєднання слідчих та оперативно-розшукових дій. Спроби виділення принципів побудови окремих методик розслідування були на той час важливим кроком до формування теоретичних основ криміналістичної методики. Потрібно визначити, що більшість із викладених принципів зберігає значимість і до сьогодні.

Незважаючи на виділення методики розслідування в самостійний розділ криміналістики, розробка її наукових положень відставала від темпів і глибини розвитку інших розділів криміналістики, на

що звернув увагу В. П. Колмаков у статті «За єдність розвитку криміналістичної техніки і методики розслідування злочинів» у 1948 р.[245]

У підручнику криміналістики 1952 року Б. М. Шевером написана глава «Основні положення методики розслідування». До них віднесені:

– поняття методики розслідування окремих видів злочинів;

– завдання розслідування;

– початкові та невідкладні дії слідчого;

– обставини, що підлягають з'ясуванню й дослідженню;

– основні прийоми та методи виявлення й фіксації доказів;

– вивчення особистості обвинуваченого та виявлення мотивів злочину;

– заходи щодо відшкодування заподіяної шкоди й забезпечення конфіскації майна;

– виявлення обставин, що сприяли вчиненню злочину[246].

Названі положення свідчать про спробу розширення і структуризації цього підрозділу методики розслідування. Разом із тим багато положень лише намічали шляхи підходу до вивчення тих закономірностей, які лежать в основі теоретичної розробки криміналістичної методики розслідування. Так, завдання розслідування зводилися до з'ясування складу злочину, що розслідується, і значення боротьби із цим видом злочину. Вивчення методики розслідування окремих видів злочинів пов'язувалися з вивченням характерних для них початкових слідчих дій. Рекомендації про прийоми та методи виявлення фіксації доказів викладалися в загальному вигляді, а значення вивчення даних про особу обвинуваченого вбачалося головним чином у встановленні справжніх мотивів і мети злочину. Недолік положень цієї глави полягає у

[245] Колмаков В. П. За единство развития криминалистической техники и методики расследования преступлений. *Социалистическая законность*. 1948. № 7. С.52–53.

[246] Шавер Б. М. Об основных принципах частной методики расследования преступлений. *Социалистическая законность*. 1938. № 1. С. 42–56.

тому, що в ній не розглядалися принципи побудови окремих методик розслідування, які цілком обґрунтовано виділялися в зазначеному раніше підручнику.

У 1955-у році Б. Л. Зотов видав окрему роботу «Загальні положення методики розслідування окремих видів злочинів», у якій зазначав: «Завдання методики розслідування полягає в тому, щоб на підставі практики підсумувати все те, що є загальним під час розслідування аналогічних злочинів, і запропонувати найбільш правильні шляхи з успішного їх розкриття і викриття злочинця»[247]. Такими загальними положеннями, на його думку, є:

– соціалістична законність – основа роботи слідчого;

– повнота розслідування й визначення меж доказування;

– вивчення і узагальнення слідчої практики;

– швидкість і оперативність розслідування;

– застосування науково-технічних засобів у розслідуванні злочинів;

– поєднання слідчих та оперативно-розшукових дій;

– планомірність проведення розслідування.

Як бачимо, у цьому переліку використовують елементи різного рівня, обсяг поняття іноді перетинається, спірність послідовності викладу й включення в структуру окремих методик деяких з них. У перерахованих положеннях не розкривається зміст теоретичної частини методики розслідування та її наукові закономірності, а лише називаються основні принципи розслідування, частина з яких належать до принципів кримінального судочинства, що розробляються в науці кримінального процесуального права.

Суттєве значення для розробки загальних положень методики розслідування мала робота О. М. Васильєва, Г. М. Муд'югіна та Н. А. Якубович «Планування розслідування злочинів», у якій

[247] Зотов Б. Л. Общие положения методики расследования отдельных видов преступлений. Москва, 1955. С.4.

указувалося, що планування на початковій стадії розслідування й вибір напряму залежить не стільки від виду злочину, а скільки від обсягу та характеру вихідних даних, на основі яких виділялися три найбільш типові ситуації: 1) є факт події, яка містить ознаки певного злочину; 2) є відомості про злочинну подію, наявність якої, як і вину певних осіб, необхідно ще встановлювати; 3) факт злочину є очевидним, але відомості про його винуватця відсутні[248]. Зауважимо про належність виділення ситуаційного підходу в побудові методики розслідування злочинів незалежно від їх виду.

У зміст основних положень методики розслідування окремих видів злочинів С. О. Голунським включалося:

– з'ясування суті складу передбачуваного злочину для правильного визначення предмета й меж доказування, а також завдань розслідування;

– вивчення способів учинення та приховування злочинів, що впливає на встановлення шляхів розкриття й розслідування відповідних злочинів;

– початкові слідчі дії у справах тієї чи іншої категорії, що визначаються залежно від обсягу і змісту вихідних матеріалів;

– методичні вказівки щодо збирання, вивчення й дослідження різних доказів стосовно особливостей розслідування окремих видів злочинів;

– указівки на шляхи та ознаки визначення кола свідків у справі, що розслідується;

– указівки на всі найбільш важливі особливості аналізу, зіставлення й оцінювання доказів, характерні для певної категорії кримінальних справ[249].

---

[248] Васильев А. Н., Мудьюгин Г. Н., Якубович И. А. Планирование расследования преступлений. Москва: Госюриздат, 1957. С. 3–38.

[249] Голунский С. А. Криминалистика. Москва, 1959. С. 350–353.

Отже, у загальних положеннях криміналістичної методики стали виділятися три найважливіші принципи побудови окремих методик: 1) включення до структури окремих методик обставин і завдань, що визначаються складом злочину і предметом доказування; 2) опис типових способів злочину, знання яких є важливим для розкриття таких злочинів; 3) визначення залежності напряму розслідування і слідчих дій від змісту і характеру вихідних даних, що утворюють певні типи слідчих ситуацій.

Науковий аналіз і подальше узагальнення теоретичних основ методики та практики розслідування дали змогу затвердити необхідність розробки загальних положень цього розділу криміналістики. У підручниках криміналістики кінця 1950-го – середини 1960-х років уже в досить розгорнутому вигляді розглядаються теоретичні положення методики розслідування, в яких не тільки визначаються її предмет і місце в системі криміналістики, а й робляться спроби виявити загальні закономірності розслідування, сформулювати положення, які стосуються розслідування конкретного виду злочинів, та принципи їх застосування на практиці. Пильна увага вчених-криміналістів звертається до поняття способу вчинення злочину як найбільш значимого джерела інформації про злочинця й обставини злочину, значення його вивчення та використання даних про нього в розслідуванні.

З цього приводу Е. Д. Куранова вказала на залежність вибору особою певних способів учинення злочинів від типових об'єктивних і суб'єктивних факторів, що зумовлюють схожість і повторюваність способів дій, а також на комплексний характер способу злочину, що складається з дій з підготовки, вчинення та приховування злочину[250]. Подальший глибокий розвиток учення про спосіб вчинення злочинів відображається в працях Г. Г. Зуйкова, який розглядав взаємозв'язок способу з іншими елементами злочину і слідами, їх значення для пошуку та встановлення особи злочинця.

[250] Куранова Э. Д. Об основных положениях методики расследования отдельных видов преступлений. *Вопросы криминалистики*. Москва. 1962. № 6–7. С. 161, 165.

Вважаємо доречним виокремити докторську дисертацію О. Н. Колесніченко «Наукові та правові основи розслідування окремих видів злочинів» (1967 р.), яка стала віхою розвитку теоретичних положень криміналістичної методики. У ній розглянуто поняття методики розслідування й визначено її місце в системі криміналістики, виділено поняття криміналістичної характеристики злочинів і показано значення способу вчинення злочину.

Зокрема в окремому розділі дисертації розглянуті основні положення методики розслідування злочинів. До них він відносить ті, які відіграють «найбільш істотну роль в організації діяльності слідчого з розслідування злочинів», і включає до них:

а) індивідуальність розслідування;

б) планомірність розслідування;

в) поєднання слідчих дій з оперативно-розшуковими заходами;

г) поєднання дій слідчого і громадськості;

д) поєднання дій слідчого і обізнаних осіб[251].

У дисертації розглядаються також «Основи побудови окремих методик розслідування злочинів», де автор включає: 1) визначення обставин, що підлягають з'ясуванню; 2) проведення першочергових слідчих дій; 3) особливості побудови слідчих версій і проведення подальших дій слідчого; 4) питання запобігання злочинам[252]. Усі названі положення, зазначає автор, повинні бути збудовані в оптимальну систему. Віддаючи належне дослідженню О. Н. Колесніченка, не з усіма його позиціями можна погодитися. Так, питання побудови окремих методик розслідування не варто виділяти із загальних положень методики розслідування, оскільки останні містять систему чинників, які й зумовлюють оптимальну структуру окремих методик. Перераховані автором основні положення методики швидше належать

[251] Колесниченко А. Н. Научные и правовые основы расследования отдельных видов преступлений : автореф. дисс. … докт. юрид. наук. Харьков, 1967. С. 15–16.
[252] Там само. С. 19.

до принципів, настанов, якими потрібно керуватися в практичній слідчій діяльності. Але вони не можуть бути названі принципами теоретичної розробки методики. Наприклад, індивідуальність розслідування – це властивість, притаманна кожній слідчій діяльності з конкретного кримінального провадження, і тому зумовлює творчий, нешаблонний її характер. Водночас науковий підхід до розробки методики розслідування полягає у виявленні загальних закономірностей у розслідуванні злочинів, у типізації його етапів, ситуацій, версій, завдань і засобів їх перевірки та вирішення.

У підручнику криміналістики за редакцією Р. С. Бєлкіна і Г. Г. Зуйкова (1968 р.) у розділі «Методика розслідування окремих видів злочинів» чітко виділяються її загальні положення, що включають вимоги й вихідні положення розробки методики, а також структуру і зміст окремої методики розслідування[253]. До таких вимог Г. Г. Зуйков відносить сувору відповідність методики нормам закону, забезпечення повного й об'єктивного виявлення та дослідження всіх обставин, що підлягають доказуванню, використання передового, наукового узагальненого досвіду слідчої роботи, досягнень криміналістики в галузі вивчення способів вчинення злочинів, особи злочинця й розробки засобів і прийомів розслідування; відображення досвіду взаємодії слідчого з оперативними працівниками, спеціалістами та громадськістю[254]. Видається, що наведені вимоги можна повною мірою віднести до процесу побудови методики розслідування, хоча деякі мають загальний характер і властиві всім рекомендаціям, які розробляються криміналістикою. У структуру окремої методики Г. Г. Зуйковим включалися обставини, що підлягають установленню; визначення особливостей розслідування цієї категорії порушень, загальні версії, коло першочергових слідчих

[253] Криміналістика / под ред. Р. С. Белкина, Г. Г. Зуйкова. Москва. : Юрид. лит., 1968. С. 476–496.
[254] Там само. С. 470.

дій і тактичні особливості їх проведення; планування розслідування, коло й тактика проведення подальших слідчих дій і пов'язаних із ними оперативно-розшукових заходів; визначення заходів щодо усунення причин та умов, що сприяли вчиненню цього виду злочинів, і рекомендації щодо їх застосування.

Вченими-криміналістами О. М. Васильєвим, М. П. Яблоковим, Р. С. Бєлкіним, Г. Г. Зуйковим, до праць яких зверталися не одноразово, зазначалося, що методика розслідування не повинна розглядатися як сума методик розслідування за видами злочинів, оскільки такий підхід не забезпечує наукової єдності і практичної цінності методики, необхідно розвивати її наукову базу для створення дієвих окремих методик. Значною пропозицію стало введення в структуру окремих методик розслідування ОЗ, а також указівок на врахування слідчих ситуацій, які визначають напрям їх розслідування.

Важливим кроком у розвитку теоретичних положень криміналістичної методики стали Мінська наукова конференція (1973 р.), Всесоюзний семінар керівників кафедр криміналістики, проведений ВЮЗІ в 1974 році. За рекомендацією цього семінару прийнято рішення про включення поняття «криміналістична характеристика злочинів» у програму вузівського курсу криміналістики. У 1970-ті роки в розробку теоретичних основ криміналістичної методики розслідування, істотний внесок зробили праці О. М. Васильєва[255], І. О. Возгріна[256], О. Н. Колесніченка[257], І. М. Лузгіна[258],

[255] Васильев А. Н. Проблемы методики расследования отдельных видов преступлений. Москва : Изд-во Моск. ун-та, 1978. 72 с.

[256] Возгрин И. А. Общие положения методики расследования преступлений. Ленинград : ЛГУ, 1976. 48 с.

[257] Колесниченко А. Н. Общие положения методики расследования отдельных видов преступлений. Харьков, 1976. 30 с.

[258] Лузгин И.М. Развитие методики расследования отдельных видов преступлений. *Правоведение*. 1977. № 2. С. 58–64.

М. О. Селіванова[259], В. Г. Танасевича[260], М. П. Яблокова[261] та інших учених.

Варто вказати на особливе значення науково-практичної конференції, що відбулася в Одесі (1976 рік), присвяченій загальним положенням методики розслідування[262]. Важливе місце в обговоренні зазначеної проблеми посіли питання сутності й завдань методики розслідування як розділу криміналістики, її зв'язку з криміналістичною тактикою, психологією та кібернетикою, змісту загальних (теоретичних) положень криміналістичної методики, криміналістичної класифікації та криміналістичної характеристики злочинів, принципів побудови методик розслідування окремих видів злочинів, структури окремих методів, поняття і значення етапів розслідування, слідчих ситуацій, тактичних завдань, програмування розслідування та інші актуальні питання.

Подальший розвиток криміналістичної методики розслідування злочинів спостерігався в 1980–1990 роках, коли відбувалося формування сучасного уявлення про її сутність і значення.

Цілком очевидно, з плином часу спостерігаємо виникнення нових видів і різновидів злочинів, це поява і розвиток професійної злочинності, її організованих форм. Зростання злочинної протидії розслідуванню зумовило пошук нових науково обґрунтованих криміналістичних методів і засобів, програм і технологій розкриття злочинів, створення методики розслідування різних рівнів і різного характеру.

---

[259] Селиванов Н. Сущность методики расследования и ее принципы. *Социалистическая законность*. 1976. № 5. С. 61–64.

[260] Танасевич В.Г. Теоретические основы методики расследования преступлений. *Советское государство и право*. 1976. № 6. С. 90–94.

[261] Яблоков Н.П. Совершенствование методических основ расследования преступлений. *Советское государство и право*. 1976. № 2. С. 67–71.

[262] Методика расследувания преступлений (Общие положения) : материалы науч.-прак. конф. (г. Одесса, ноябрь 1976 г.) 180 с.

Останніми роками в криміналістичній науці спостерігається посилена уваги до розробки її заключної частини – методики розслідування злочинів, зокрема її теоретичних основ. Цій проблемі присвячені наукові дослідження П. Д. Біленчука[263], І. О. Возгріна[264], А. Ф. Волобуєва,[265] Ю. П. Гармаєва й А. Ф. Лубіна[266], В. А. Журавля[267], Є. Д. Лукянчикова[268], О. В. Пчеліна[269], В. Є. Корноухова[270], С. Ю. Косарева[271], А. О. Кочнєва[272], В. В. Тіщенка[273], С. С. Чернявського[274], В. Ю. Шепітька[275], Б. В. Щура[276], а також роботи інших

---

[263] Біленчук П. Д., Гель А. П., Семаков Г. С. Криміналістична тактика і методика розслідування окремих видів злочинів : Навчальний посібник для студ вищ. навч. закладів / МАУП. Київ: МАУП, 2007. 512 с.

[264] Возгрин И. А. Введение в криминалистику. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. 475.

[265] Волобуєв А. Ф. Проблеми методики розслідування розкрадання майна в сфері підприємництва. Харків: Ун-т внутр. справ, 2000. 336 с.

[266] Гармаев Ю. П., Лубин А. Ф. проблеми создания криминалистических методик расследования преступлений. СПб. : Изд-во Р. Асланова, 2006. 303 с.

[267] Журавель В. А. Криміналістичні методики: сучасні наукові концепції : монографія. Харків: Видавнича агенція «Апостіль», 2012. 304 с.

[268] Лук'янчиков Є. Д. Інформаційне забезпечення розслідування злочинів (правові і тактико-криміналістичні аспекти) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2005. 36 с.

[269] Пчеліна О. В. Криміналістична методика як особлива частина криміналістики. *Актуальні проблеми держави і права* : збірник наукових праць / М-во освіти і науки України ; Нац. ун-т «Одес. нац. юрид. акад.» ; редкол.: С. В. Ківалов, В. М. Дрьомін, Ю. П. Аленін [та ін.]. Одеса, 2014. Вип. 74. С. 396–401

[270] Корноухов В. Е. Методика расследования преступлений: теоретические основы. Одесса: Феникс, 2007. 260 с.

[271] Косарев С. Ю. История и теория криминалистических методик расследования преступлений. СПб.: Изд-во Р. Асланова, 2008. 495 с.

[272] Кочнєва А. О. Криміналістична методика розслідування злочинів: сучасний стан і проблеми розвитку. *Наукові праці Національного авіаційного університету : збірник наукових праць*. Київ, 2016. С. 157–161.

[273] Тіщенко В. В. Теоретичні і практичні основи методики розслідування злочинів : моногр. Одес. нац. юрид. акад. Одеса : Фенікс, 2007. 260 с.

[274] Чернявський С. С. Фінансове шахрайство : методологічні засади розслідування : монографія. Київ : «Хай-Тек Прес», 2010. 624 с.

[275] Криміналістика : Криміналістична тактика і методика розслідування злочинів: підручник для студ. юрид. вузів і фак-тів / Нац.юрид.акад. України ім. Я. Мудрого; за ред. В. Ю. Шепітька. Харків : Право, 1998. 376 с.

[276] Щур Б. В. Теоретичні основи формування та застосування криміналістичних методик: монографія. Харків : Харків юридичний, 2010. 320 с.

авторів. Крім того, розробляються й окремі положення, різні теоретичні категорії та поняття методики розслідування: криміналістична класифікація злочинів, криміналістична характеристика злочинів, типові вихідні слідчі ситуації, технологія, програмування й алгоритмізація розслідування, слідчі завдання й тактичні операції тощо.

Підвищений інтерес до такого напряму криміналістики, як методика розслідування злочинів, зумовлений декількома причинами. По-перше, теоретичні основи криміналістичної методики довгі роки комплексно та всебічно не розроблялись, що можна пояснити накопиченням, осмисленням, переробкою й адаптацією знань з галузі філософії, кібернетики, теорії управління й теорії інформації, інших природничих і гуманітарних наук, що зумовило оновлення, розширення, перегляд і систематизацію понятійного апарату цього розділу криміналістичної науки. По-друге, внаслідок зміни суспільно економічних відносин з'явилися нові види злочинів, організовані злочинні формування, що викликало необхідність наукової розробки численних нових і суттєво оновлених окремих (міжвидових, видових, підвидових) методик розслідування. По-третє, такі окремі методики мали різну, часом недостатньо продуману структуру, що позначалося й на їх змісті, сприйнятті, теоретичному осмисленні та ефективності практичного застосування.

Значення методики розслідування в криміналістичних знаннях важко переоцінити. В. В. Тіщенко зазначав: «В методиці розробляється стратегія всієї криміналістичної діяльності з розслідування злочинів. У силу цього методика розслідування не тільки стала таким розділом криміналістики, без використання наукових і практичних даних якого фактично неможливо професійно вести розслідування злочинів, а і є найважливішим кінцевим продуктом криміналістичної науки»[277].

[277] Тіщенко В. В. Щодо проблем застосування та побудови криміналістичних методик у слідчій діяльності. *Інформаційне забезпечення розслідування злочинів* : матеріали IV міжнар. круглого столу : 27 трав. 2016 р., м. Одеса / Нац. ун-т «Одес. юрид. акад.», 2016. С. 108–111.

Система злочинної діяльності застосовує різноманітні способи протидії розслідуванню, що викликає необхідність розробки засобів і методів його подолання. Завдання й функції методики розслідування зумовлюють аналіз слідчої діяльності як специфічного процесу пізнання розслідуваної події. Таке пізнання здійснюється шляхом пошуку носіїв інформації та її подальшого використання як джерела доказів. Поряд із цим складна система слідчої діяльності вимагає вмілої організації й ефективного управління. Тому в теорії криміналістичної методики важливо виділяти та досліджувати такі аспекти слідчої діяльності, як пізнавальний, інформаційний та організаційно-управлінський[278].

Базуючись на викладеному, криміналістичну методику як розділ криміналістики можна визначити як систему наукових положень і рекомендацій, спрямованих на вивчення закономірностей механізму вчинення злочинів різних категорій і розробку методів і технологій їх виявлення, розкриття, розслідування.

На відміну від криміналістичної тактики – криміналістична методика, призначена вирішувати стратегічні завдання розслідування, до яких варто віднести: 1) установлення наявності чи відсутності події злочину; 2) правильну й точну кваліфікацію злочину (сукупності злочинів); 3) установлення всіх обставин, що підлягають доказуванню; 4) встановлення винних осіб і їхню роль у підготовці, вчиненні та приховуванні злочину; 5) установлення шкоди фізичній чи юридичній особі і застосування заходів щодо їх відшкодування; 6) з'ясування обставин, які призвели до злочину, а також сприяли його вчиненню.

Комплекс загальних стратегічних завдань охоплює основні кримінально-правові та кримінально-процесуальні завдання розслідування в конкретному кримінальному провадженні. Функція криміналістичної методики полягає в розробці комплексу методів і засобів із вирішення вказаних завдань.

---

[278] Тіщенко В. В. Теоретичні і практичні основи методики розслідування злочинів : моногр. Одес. нац. юрид. акад. Одеса : Фенікс, 2007. С. 89–114.

Вирішення стратегічних завдань здійснюється поетапно й послідовно шляхом виділення та поступового вирішення тактичних завдань за допомогою засобів тактично характеру: окремих процесуальних і слідчих (розшукових) дій і тактичних операції, оперативних та організаційних заходів, які набувають специфічного змісту залежно від виду злочинів, що розслідуються. Організуючу роль у вирішенні стратегічних завдань виконує планування (програмування) розслідування в конкретному провадженні. Таке планування має передбачати умови й послідовність проведення не тільки окремих слідчих дій, тактичних операцій, а і їх комплексів, тобто стратегічних операцій.

За своїм змістом криміналістична методика розслідування складається з двох частин: 1) загальних (теоретичних, науковознавчих і методологічних) положень; 2) методик розслідування окремих категорій злочинів.

До теоретичних основ криміналістичної методики доцільно включити такі положення:

– визначення предмета, завдання, змісту криміналістичної методики та її місця в системі криміналістики;

– джерела формування криміналістичних методик і розгляд методологічних підходів у розробці методик розслідування окремих категорій злочинів;

– криміналістичний аналіз діяльності щодо вчинення злочинів і діяльності щодо їх розслідування;

– класифікація методик розслідування: їх підстави і призначення;

– принципи розробки окремих методик розслідування та їх застосування в розслідуванні конкретних злочинів;

– структура методик розслідування окремих категорій злочинів;

– технології побудови програм та алгоритмів розкриття і розслідування злочинів.

Отже, загальні положення криміналістичної методики розслідування включають її теоретичні, методологічні й наукові положення.

З викладеного стає відомим, що основна мета теоретичних і методологічних основ криміналістичної методики розслідування вбачається у створенні системи наукових підходів і принципів формування окремих методик розслідування й умов їх використання в розслідуванні конкретних злочинів.

Досягнення визначеної мети потребує вирішення таких завдань: 1) розробка загальної теорії створення окремих методик; 2) розробка рекомендацій щодо застосування наявних окремих методик стосовно розслідування конкретного злочину; 3) розробка рекомендацій із побудови методики розслідування конкретного злочину за відсутності наукової методики розслідування відповідної категорії злочинів. Названі завдання можуть бути вирішені шляхом створення відповідної системи принципів розробки та побудови криміналістичної методики розслідування[279].

Для того щоб визначити систему принципів методики розслідування й з'ясувати її значення для формування окремих методик, зокрема методик розслідування організованої злочинності у сфері оподаткування, необхідно висловити низку попередніх суджень.

Виходячи із загального філософського розуміння принципу, в теоретичному аспекті під останнім варто мати на увазі основне вихідне положення, підґрунтя системи, будь-якої теорії, вчення, що має вирішальне значення в успішному вирішенні різних проблем, у тому числі гносеологічних. У практичному аспекті – це керівна ідея, основне правило діяльності.

Як зазначає Б. В. Щур, «принципи передбачають систематизацію узагальнення попередніх наукових знань, конкретизують,

[279] Тіщенко В. В. Наукові засади розробки методики розслідування. *Актуальні проблеми держави і права*. Одеса, 2007. Вип. 32. С. 17–22.

формують пізнання, є вихідними положеннями щодо здійснення досліджень, організовують їх, концентруючи у собі сукупність методологічних і теоретичних основ, які необхідні для проведення майбутніх досліджень[280].

У літературі методика розслідування злочинів розглядається у двох значеннях: теоретичному – як розділ науки криміналістики, в якому містяться наукові положення і рекомендації, спрямовані на розробку ефективних методів і засобів розкриття різних категорій злочинів; практичному – як технологія діяльності слідчого, що спрямована на оптимальне обрання характеру, обсягу та послідовності слідчих дій і тактичних операцій відповідно до завдань розслідування.

У зв'язку з цим вважається за доцільне поділяти принципи криміналістичної методики на принципи наукової розробки положень окремих методик розслідування та принципи практичної діяльності – стосовно обрання й застосування або побудови (якщо немає відповідних наукових розробок) методики в умовах розслідування конкретного злочину.

У цілісній науковій системі криміналістики, безпосередньо спрямованій на повне відображення досягнутих знань, властивостей і закономірностей об'єкта пізнання, методика розслідування є, як відзначається багатьма науковцями, синтезуючим інструментом криміналістичної техніки й тактики щодо завдань і програм виявлення і розкриття окремих видів злочинів. У цьому розумінні методика розслідування злочинів може розглядатися як особлива частина криміналістики.

Порівняння системи криміналістики із системами наук кримінального права і кримінального процесу показує, що розділи цих галузей знань, які розробляють власні положення загальної частини,

[280] Щур Б. В. Теоретичні основи формування та застосування криміналістичних методик : монографія. Харків, 2010. С. 230.

різняться структурою. Водночас система заключного розділу криміналістики – методики розслідування злочинів – відповідає побудові особливих частин наук кримінального права та кримінального процесу. Така однотипність систем визначається спільністю об'єктів, що вивчаються ними, єдністю завдань кримінально-правової боротьби зі злочинністю та впливом міжнаукових зв'язків. Очевидно, що система окремих методик розслідування в основному відповідає побудові особливої частини кримінального права, а внутрішня структура кожної окремої методики будується згідно з процесуальними етапами кримінального провадження.

Внутрішня система розділу методики розслідування складається з двох основних частин:

1) загальної методики розслідування злочинів (поняття, об'єкт дослідження, завдання, принципи, місце у системі криміналістики та зв'язок з іншими галузями знань);

2) окремих методик розслідування різних видів злочинів (криміналістична класифікація злочинів і методики їх розслідування, структура окремих методик розслідування).

Розглянута сутність методики розслідування дає підстави для визначення її поняття як заключного розділу науки криміналістики, її особливої частини, що містить рекомендації, синтезовані на основі узагальнення практики виявлення, розкриття, розслідування та запобігання злочинів, наукових досягнень усіх розділів криміналістики та суміжних наук. Це все включає в себе процес розслідування злочинів, що являє собою і об'єкт дослідження криміналістики.

В окремих випадках, намагаючись спеціалізувати і конкретизувати цей об'єкт, надати йому суто криміналістичної спрямованості, говорять про процес розкриття злочинів. При такому підході поза об'єктом дослідження залишається найважливіша діяльність з боротьби зі злочинністю з її найбільш небезпечною формою – організованою злочинністю.

Проблема розкриття злочинів завжди була в центрі уваги криміналістики, оскільки початковий етап розслідування відіграє важливу роль у процесі доказування.

Особливості формування, функціонування організованих груп, злочинних організацій, спільнот у сфері оподаткування, їх кримінальна діяльність, використання ними корупційних зв'язків ускладнюють виявлення ознак злочину, його розслідування. Слідча практика показує, що традиційні криміналістичні засоби, прийоми і методи, що застосовуються при розслідуванні зазначених злочинів, не завжди ефективні. У зв'язку з цим актуальною проблемою науки криміналістики є розробка нових, більш конструктивних криміналістичних методів, прийомів і засобів, призначених забезпечувати ефективне вирішення завдань виявлення, розслідування і запобігання зазначених злочинів.

Розробка методики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ, має важливе практичне і пізнавальне значення. Теоретичною основою методики розслідування зазначених злочинів є криміналістична характеристика злочинів, основний елемент якої – організоване злочинне утворення як особливий суб'єкт організованої злочинної діяльності.

Вважаємо, що питання про сутність, поняття та зміст методики розслідування зазначених злочинів слід розглядати, виходячи із загального поняття методики розслідування окремих злочинів і її завдань. Дослідженню методики розслідування окремих видів злочинів присвячені роботи ряду криміналістів, серед яких, однак, немає єдності поглядів на проблему загальної чи спеціальної теорії методики розслідування.

Так, одні автори розглядають методику як систему найбільш доцільних методів організації розслідування в початковий і наступні його періоди, використання особливостей застосування тактичних прийомів і науково-технічних засобів у специфічних умовах

розслідування окремих видів злочинів[281], інші – як систему наукових положень і розроблюваних на їх основі рекомендацій щодо організації та здійснення розслідування і запобігання окремих видів злочинів[282].

У підручнику «Криміналістика» під редакцією професора В. Ю. Шепітька методика розслідування розглядається в двох аспектах: як процес розслідування злочинів та як специфічна діяльність уповноважених законом органів та осіб, яка здійснюється на підставі застосування засобів криміналістичної техніки і прийомів[283].

Дещо інший підхід до поняття методики розслідування окремих видів злочинів у М. П. Яблокова. Він розглядає її як цілісну частину криміналістики, що вивчає кримінальний досвід вчинення окремих видів злочинів і слідчу практику їх розслідування і розробляє на основі пізнання їх закономірностей систему найбільш ефективних методів розслідування і запобігання різних видів злочинів[284].

Аналізуючи вищевказані та інші наукові погляди, виходимо з традиційних підходів викладених в криміналістиці методик – до методики розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. По-перше, це сукупність методів, що застосовуються в розкритті, розслідуванні та запобіганні податкових злочинів, скоєних ОЗГ. По-друге, як частина науки, заключний її розділ містить наукові положення і розроблювані на їх основі рекомендації щодо організації та здійснення розкриття, розслідування та запобігання податкових злочинів, скоєних ОЗГ. По-третє, методика розслідування

---

[281] Волобуєв А. Ф., Даньшин М. В., Іщенко А. В. та ін. Криміналістика : підручник : у 2 т. Т. 1 / за заг. ред. А.Ф. Волобуєва, Р. Л. Степанюка, В. О. Малярової ; МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2018. 384, [11–12] с.

[282] Когутич, І. І. Криміналістика: особливості методики розслідування окремих видів злочинів: лекції. Львів : Тріада плюс, 2006. С.42.

[283] В. М. Глібко. Криміналістика : підруч. для студ. юрид. спец. вищ. закл. освіти / за ред. В.Ю. Шепітько ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. 2 вид., перероб. і доп. Київ : Видавничий дім «ІнЮре», 2004. 728 с.

[284] Яблоков Н. П. Криминалистика : учебник и практикум для профессионального образования. 3-е изд., перераб. и доп. Москва : Издательство Юрайт, 2019. 239 с.

податкових злочинів, скоєних ОЗГ характеризується тим, що її загальнонаукові, базові положення розробляються на основі узагальнення практики і повинні бути зорієнтовані на практику. Її наукові рекомендації щодо розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ у цілому, проведення окремих слідчих дій, криміналістичних операцій мають прикладне значення. У цих рекомендаціях систематизуються досягнення в галузі криміналістики, кримінального права, кримінального процесу, психології, наукової організації праці, комп'ютерної техніки, інформаційних технологій та інших наук, позитивний досвід і недоліки слідчої практики. У практичному аспекті наукові рекомендації методики розслідування містять методичні вказівки щодо своєчасного розкриття, високоякісного розслідування і запобігання податкових злочинів, скоєних ОЗГ.

Більшість дослідників до проблем методики розслідування злочинів, в її загальні положення включають поняття, об'єкт дослідження, завдання, принципи, місце методики в системі криміналістики та її зв'язок з іншими галузями знань. Водночас у криміналістиці є й інші точки зору. Зокрема, І. Ф. Пантелєєв ні саме поняття методики розслідування, ні її завдання, ні зміст (структуру) методики розслідування конкретного виду злочинів не відносить до загальних положень (принципів) методики розслідування окремих видів злочинів, а вважає їх загальними положеннями, що характеризують процес розслідування злочинів[285]. Наведена позиція І. Ф. Пантелєєва не безперечна. Вважаємо, що структурними елементами методики розслідування є найважливіші категорії криміналістики (поняття, значення, завдання, місце методики в системі криміналістики та ін.), які відносяться до загальних положень методики розслідування, тобто загальнотеоретичних основ. Загальні положення, як правильно зазначає М. О. Селіванов, поряд із

[285] Пантелеев И. Ф. Криминалистическая характеристика преступлений. *Методология криминалистики*. Москва. 1982. С. 59–60.

завданнями включають і різні інші категорії, які стосуються усіх окремих методик (визначення поняття, види методики, місце в системі криміналістики).

Втім, досліджуючи наукову літературу в даній сфері, зіткнулися з тим, що немає чіткого розуміння розмежування принципів наукового формування окремих методик розслідування, з одного боку, і принципів побудови методики розслідування конкретного злочину – з іншого.

Говорячи про науково-теоретичні вихідні положення методики розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, як розділу криміналістики, доцільно виходити з логічних, гносеологічних принципів і принципів криміналістики як науки загалом. До них, зокрема, належать принципи історизму, відповідності наукових рекомендацій вимогам закону, інтересам і запитам практики, використання новітніх досягнень науки і техніки та емпіричних досліджень, об'єктивності, наукової обґрунтованості, системності, цілісності, самостійності тощо.

Які ж принципи, на нашу думку, потрібно відносити до специфічних засад методики розслідування організованої злочинності у сфері оподаткування?

На основі вищесказаного видається, що до загальних принципів наукового формування окремих методик розслідування даних злочинів можна віднести такі вихідні положення:

– вивчення основних об'єктів криміналістичної методики розслідування злочинів і слідчої криміналістичної діяльності – з позиції системно-діяльнісного й функціонального підходів;

– використання положень і новітніх досягнень інших наук, як гуманітарних, так і природничих та технічних;

– розробка методичних рекомендацій на основі криміналістичного аналізу злочинів, криміналістичної класифікації останніх і створення їх інформаційно-пізнавальних моделей – криміналістичних характеристик відповідних груп, видів і підвидів злочинів;

– використання досвіду слідчої практики шляхом його аналізу та узагальнення з наступною екстраполяцією в теорію розкриття даних злочинів;

– розробка методичних рекомендацій на основі криміналістичної систематики і класифікації злочинів;

– розробка окремих методик розслідування з урахуванням особливості предмета доказування у злочинах певної категорії;

– визначення напрямів і завдань розслідування з урахуванням специфіки етапів розслідування;

– розробка методичних рекомендацій на основі виділення типових слідчих ситуацій та інформаційно-ситуаційної оцінки завдань і перспектив розслідування;

– виділення типових стратегічних і тактичних завдань розслідування й розробки оптимальних програм їх вирішення;

– розгляд специфічних тактичних і технічних прийомів і засобів, що використовуються під час проведення окремих слідчих дій і тактичних операцій.

Названі принципи знаходяться в площині наукової діяльності, що спрямовані на розробку окремих методик розслідування різного рівня та значення: комплексних, міжвидових, видових і групових (підвидових) тощо.

Водночас вважаємо за доцільне виділення принципів практичної діяльності слідчого з розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ. Можна погодитися з В. В. Лисенко, який визначає їх як «найбільш важливі основні положення, що сприяють обранню слідчим раціональної (оптимальної) методики розслідування конкретного злочину»[286]. Необхідно лише уточнити, що з урахуванням евристичного та

[286] Лисенко В. В. Організована злочинність як загроза національній безпеці України. *Актуальні проблеми протидії організованій злочинній діяльності* : матеріали Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., 26 верес. 2014 р. / М-во внутр. справ України, Одес. держ. ун-т внутр. справ України. Одеса : ОДУВС, 2014. С. 79–80.

індивідуально-визначеного характеру кожного випадку розслідуваних злочинів можна говорити не тільки про обрання відповідної методики з низки розроблених і запропонованих методів, а й про необхідність пошуку найбільш вдалих шляхів розслідування, вдосконалення в практичній діяльності наявних методик, доповнення, а можливо, й перегляду деяких їх положень, тобто побудову методики розслідування з конкретного провадження на базі теоретичних положень і принципів криміналістичної методики як розділу криміналістики. Про самостійну побудову слідчим методики як творчого підходу в практичній діяльності варто говорити, оскільки наукою ще не розроблена методика розслідування організованої злочинності у сфері оподаткування.

Як зазначає В. М. Варцаба, «під час планування своєї роботи – слідчий, виходячи з рекомендацій окремої методики розслідування подібних злочинів і практики ведення проваджень цієї категорії з урахуванням особливостей злочину і ситуації, що утворюється на момент складання плану, фактично розробляє індивідуальну методику розслідування конкретного злочину[287].

На нашу думку, принципи обрання та побудови методики розслідування організованої злочинності у сфері оподаткування в практичній діяльності слідчого можуть бути сформульовані так:

1. Обрання напряму розслідування й досягнення його кінцевої мети виходячи з кримінально-правової оцінки події і предмета доказування. Предмет доказування за умови правильної кваліфікації злочину визначає для слідчого кінцеві рубежі його діяльності з розслідування конкретного злочину вчиненого ОЗГ, повноту і межі процесуального дослідження. Звичайно, на початковому етапі розслідування, тим більше на момент вчинення злочину, точно кваліфікувати

[287] Варцаба В. М. Розслідування злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами (тактико-психологічні основи) : моногр. / Нац. юрид. акад. України ім. Я.Мудрого. Харків : Гриф, 2004. 112 с.

злочинну подію досить важко. Вона може змінюватися й уточнюватися під час усього розслідування, що залежить в основному від повноти та достовірності доказової інформації, а саме інформативності учасників ОЗГ. Водночас здійснюється уточнення кола обставин, що підлягають встановленню. Однак не враховувати предмет доказування із самого початку розслідування не можна, бо така діяльність слідчого буде деструктивною щодо її системи, аналогічною безцільному безпредметному блуканню в лабіринтах пізнання.

2. Визначення належності події, яка розслідується, до певного типу, роду, виду, групи злочинів на основі наукової криміналістичної класифікації, що дає змогу правильно вибрати відповідну рекомендовану криміналістикою методику або констатувати її відсутність, а також визначити особливості злочину, який розслідується.

3. Використання в розслідуванні даних відповідної криміналістичної характеристики, категорії злочинів, до якої належить і цей злочин, що дає можливість з'ясувати типову модель зазначеної категорії злочинів, висунути типові слідчі версії щодо події загалом, окремих її обставин, причетних до неї осіб, визначити характер і місцезнаходження інших слідів.

4. Ситуаційний підхід до постановки тактичних завдань і засобів їх вирішення, який передбачає використання типових слідчих ситуацій за цією методикою, типових завдань і типових програм їх вирішення. Слідчий, що спирається на теоретичні положення криміналістичної методики, досвід слідчої практики в розслідуванні податкових злочинів, вчинених ОЗГ, самостійно оцінює ситуацію, яка склалася, в її інформаційно-пізнавальному аспекті з урахуванням часу від моменту вчинення злочину й конструює конкретну програму розслідування. За наявності типових програм розслідування необхідно пам'ятати про їх корегування згідно з конкретною ситуацією.

5. Етапність методики розслідування, яка передбачає виділення двох основних етапів і вирішення на кожному з них властивих йому завдань: початковий етап передбачає встановлення основних обставин події й особи підозрюваного, а наступний етап – установлення всіх обставин злочину й усіх його учасників, тобто повне розкриття злочину.

6. Планомірність ходу розслідування. Цей принцип означає використання планування для здійснення всіх процесуальних, слідчих (розшукових) та організаційних дій у певній послідовності. Крім того, потребують визначення послідовності також постановка й вирішення тактичних завдань.

7. Використання в діяльності з розкриття податкових злочинів, скоєних ОЗГ, різних форм і методів взаємодії слідчого з оперативними працівниками, іншими правоохоронними органами, приватними детективами тощо. Вивчення практики показує, що тільки на основі тісної та постійної взаємодії слідчого з працівниками оперативних апаратів правоохоронних органів (передусім органів МВС і СБУ) вдається розкривати тяжкі та добре організовані злочини. Така взаємодія повинна передбачатися із самого початку кримінального провадження, оцінювання вихідної ситуації і продовжуватися до з'ясування всіх обставин злочину, встановлення та затримання підозрюваних, складання обвинувального акта. Важливо також уміло взаємодіяти в необхідних випадках із посадовими особами, рядовими працівниками підприємства, установи, організації, окремими громадянами. Нарешті, під час побудови методики розслідування даного злочину необхідно передбачати тактику, форми та методи взаємодії із захисниками підозрюваного (обвинуваченого).

8. Застосування сучасних наукових і технічних можливостей у розслідуванні кожного злочину. Під час обрання того чи іншого методу або прийому розслідування необхідно мати їх наукове й техніко-криміналістичне забезпечення. Мається на увазі необхідність використання не тільки сучасних криміналістичних рекомендацій, а

й нових засобів і методів, розроблених в інших галузях науки і техніки. Такі методи та засоби мають застосовуватися в різних формах (використання знань спеціалістів у ході проведення слідчих дій, проведення різних судових експертиз, спеціальної довідкової інформації). Тільки таке комплексне застосування спеціальних науково-технічних даних може забезпечити ефективний пошук і повноцінне дослідження доказової інформації.

Викладені принципи з урахуванням структури слідчої діяльності дають змогу подати методику розслідування організованої злочинності у сфері оподаткування у вигляді універсальних програм щодо його початкового і наступного етапів. Це пояснюється особливостями завдань на вказаних етапах і характером засобів щодо виявлення та дослідження доказової інформації на кожному з них. Технологія такої діяльності може бути виражена у вигляді ланцюга.

Тому можна запропонувати базову програму поетапного розслідування цього злочину незалежно від його виду, що складається з таких алгоритмів.

Початковий етап розслідування.

1. Аналіз отриманої інформації щодо сутності кримінально-релевантної події, виділення ознак, що вказують на певний вид злочину і створюють можливість здійснення його попередньої кваліфікації та визначення предмета й напряму розслідування.

2. Аналіз вихідної інформації з метою віднесення події до певного типу, роду, виду, підвиду злочинів на основі наукової криміналістичної класифікації, що дає змогу правильно вибрати й застосувати відповідну методику розслідування або констатувати відсутність такої, визначити типові та специфічні ознаки цього злочину й застосувати метод евристичного програмування з використанням елементів моделі базової методики[288].

[288] Чорноус Ю. М. Методологічні засади криміналістичного забезпечення розслідування злочинів. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2017. № 1 (13). С. 63–74.

3. Використання даних криміналістичної характеристики відповідного виду злочинів, до якого належить розслідуваний злочин, що дасть можливість використати типову модель цієї категорії злочинів, висунути загальні й окремі версії, з'ясувати характер, місцезнаходження та значення слідів учинення таких злочинів.

4. З'ясування змісту конкретної слідчої ситуації та її зіставлення з типовими ситуаціями, викладеними у відповідних криміналістичних методиках. Визначення джерел вихідної інформації, її негативні риси (неповноту, недостовірність, невизначеність), шляхи її перевірки, поповнення й конкретизація.

5. Формулювання тактичних завдань, що випливають із конкретної слідчої ситуації, та планування слідчих дій або тактичних операцій для їх вирішення.

6. Розробка конкретних версій, зміст яких випливає з характеру ступеня повноти і достовірності інформації щодо сутності події, з оцінюванням слідчої ситуації та необхідності встановлення криміналістично значущих обставин події, що розслідується.

7. Використання взаємодії слідчого з оперативними підрозділами з боротьби з організованою злочинністю, всіх реальних можливостей для швидких, рішучих й раптових для підозрюваного заходів із його затриманням і припинення злочину, розкриття злочину по «гарячих слідах».

Подальший етап розслідування.

8. Аналіз і синтез результатів вирішення тактичних завдань і перевірки версій, отриманих на початковому етапі розслідування.

9. Побудова інформаційної моделі кримінально-релевантної події, що розслідується, на основі даних, отриманих на початковому етапі розслідування.

10. З'ясування ступеня вирішення завдань, що ставилися на початковому етапі розслідування, причин, які заважали вирішенню певних завдань, і нових методів і засобів їх розв'язання.

11. Складання розгорнутого плану розслідування, деталізуючи його стосовно певних обставин злочину, перевірки версій щодо запідозрених осіб.

12. Визначення комплексу дій із пошуку й установлення усіх учасників підготовки, вчинення та приховування злочину (злочинної діяльності), ролі кожного з них, характер зв'язків між ними.

13. Визначення тактичних операцій щодо встановлення всіх епізодів злочинної діяльності, форм злочинної організованості, тривалості й масштабу.

14. Визначення лідера ОЗГ, його ролі у підготовці та вчиненні злочину (злочинної діяльності) з метою ефективного застосування запобіжних заходів, тактичних прийомів або їх комплексів.

15. Виявлення протидії розслідуванню (корупція) з боку зацікавлених осіб і визначення засобів її подолання.

16. Установлення розміру шкоди, заподіяної даним злочином, його наслідки та відшкодування матеріального збитку.

Наведена базова програма розслідування може доповнюватися, деталізуватися, уточнюватися залежно від характеру, масштабів діяльності ОЗГ, кількості її епізодів, кола учасників, конкретних обставин такої діяльності, ступеня і змісту протидії розслідуванню.

Заслуговує на увагу звернення низки криміналістів до використання технологічного підходу в аналізі слідчої діяльності, діяльності з підготовки, вчинення та приховування злочинів (злочинної діяльності), а також у розробці методики розслідування злочинів.

Розглянемо співвідношення понять «методика розслідування злочинів» і «технологія розслідування».

Вбачається, що в діяльності з розслідування податкових злочинів, вчинених ОЗГ, дійсно можна виділити методико-евристичні й технологічні аспекти, які утворюють синтез процесуальних, організаційних, оперативно-розшукових дій, пізнавально-пошукових методів і прийомів, засобів вирішення стратегічних і тактичних

завдань розслідування. Методика вказує на напрями, шляхи, залежності у виборі застосування методів здійснення пошуково-пізнавальної діяльності в типових слідчих ситуаціях і на відповідних етапах розслідування.

Технологія дає змогу оптимально здійснювати діяльність із розслідування злочинів завдяки організації координації всіх необхідних дій і заходів, що виконуються відповідно до комплексної програми розслідування, послідовного і поетапного вирішення поставлених завдань.

Необхідно відзначити тісну залежність між принципами розробки окремих методик і визначенням структури останніх, що не завжди враховувалися в літературі.

На нашу думку, саме запропоновані принципи побудови методик розслідування організованої злочинності у сфері оподаткування дають змогу відповідним чином сформувати її структуру та включити до неї такі елементи:

– криміналістичний аналіз відповідної категорії злочинів (їх криміналістична класифікація й характеристика);

– обставини, що підлягають з'ясуванню й встановленню;

– аналіз та оцінювання вихідних ситуацій на початковому етапі розслідування;

– типові слідчі ситуації, типові версії, завдання й засоби їх перевірки та вирішення (криміналістичні програми) на початковому етапі розслідування;

– слідчі ситуації, завдання та програми їх вирішення на наступному й заключному етапах розслідування;

– тактичні та організаційні особливості проведення слідчих дій і тактичних операцій.

Названі елементи деталізуються і наповнюються відповідним змістом з кожної конкретної методики розслідування. Різноманітні ситуації, із якими стикаються слідчі під час розслідування податкових

злочинів скоєних ОЗГ і масштабів їх злочинної діяльності, зумовлюють постановку питання про можливість і доцільність створення окремих методик розслідування з урахуванням певної загальної, універсальної, базової моделі криміналістичної методики розслідування.

До загальних методичних вимог, яким мають відповідати окремі методики розслідування організованої злочинної діяльності, можна, зокрема, віднести такі:

1. Кожна окрема методика повинна забезпечувати швидке виявлення ознак діяльності ОЗГ. Про діяльність ОЗГ може свідчити, наприклад, наявність кількох виконавців, висока технічна оснащеність злочинців, ретельний вибір об'єкта злочину тощо.

Уже під час проведення першочергових слідчих дій слідство може отримати дані, які дають підстави для обґрунтованого припущення, що злочин вчинений членами злочинного угруповання. Зокрема, на прикладі розслідування економічного протистояння організованих злочинних угруповань до ознак прояву діяльності ОЗГ у сфері оподаткування можна віднести:

– наявність слідів дії кількох виконавців із чітким розподілом рольових функцій, а також наявність інших матеріальних наслідків вчиненого, що вказують на високу технічну оснащеність, доступну лише ОЗГ, яка володіє великими фінансовими ресурсами;

– зухвалість діяння (наприклад підкуп високопосадовців);

– ретельне готування схем мінімізації та ухилення від сплати податків.

Після встановлення, що злочин вчинений ОЗГ, застосовані методики розслідування повинні бути скореговані.

2. Виявлення базової спрямованості діяльності ОЗГ – одне із завдань досудового розслідування на його початковому етапі. Це дає підстави зробити припущення, що виявлений злочин не є ситуативним.

3. Розслідування злочинів зазначеної категорії має проводитися оперативно, швидко, з використанням наступальної тактики. Треба встановити чисельність ОЗГ, її склад, структуру та роль, яку відіграють у діяльності ОЗГ особи, затримані за підозрою у вчиненні податкових злочинів.

Слідчий при розслідуванні будь-яких злочинів, в тому числі вчинених ОЗГ у сфері оподаткування, виробляє комплекс цілеспрямованих, раціональних, суворо послідовних кримінально-процесуальних дій. Криміналістична методика розслідування на основі загальних методів розслідування покликана розробляти таку систему методів, прийомів, дій, ефективність застосування яких сприятиме інтересам розкриття, розслідування та встановлення об'єктивної істини щодо кожного конкретного злочину.

У літературі висловлена точка зору В. Ю. Шепітька щодо спеціального методу розслідування злочинів, скоєних організованими злочинними групами. На його думку, зміст такої методики має становити інформація про криміналістичну характеристику злочинів; типові слідчі ситуації; організацію та планування розслідування; забезпечення координації правоохоронних органів; тактичні особливості окремих слідчих дій та їх комплексів (тактичних операцій); методи оперативно-розшукової діяльності; заходи криміналістичної профілактики[289].

Вважаємо, що запропоновані вченим структурні елементи методики розслідування злочинів, скоєних ОЗГ, не безперечні і в структурі розслідування зазначених злочинів необхідно залишити такий важливий елемент, як взаємодія слідчих з оперативними, контролюючими та іншими органами при розкритті, розслідуванні та запобіганні злочинів. У методиці розслідування, як системі знань з притаманними їй специфічною структурою і змістом як елементи, повинні виступати загальнотеоретичні положення і методичні рекомендації науки криміналістики.

---

[289] Шепітько В. Ю. Методологія криміналістики : наукові підходи і філософські начала. Вибрані твори. Харків, 2010. С. 30–32.

З цього приводу заслуговує на увагу думка О. В. Крушельницької, яка в криміналістичній методиці розслідування злочинів, скоєних членами організованої злочинної групи, виділяє два рівня: оперативно-розшуковий та слідчий. Відповідно до зазначених рівнів вона розглядає: методику збирання та накопичення розвідувальної інформації про злочинну діяльність організованих злочинних груп шляхом оперативно-розшукової діяльності, що дозволить почати розслідування та (або) методику розслідування кримінальної діяльності організованих злочинних груп слідчою діяльністю[290].

Початку розслідування, на думку О. В. Крушельницької, в різних випадках передує різна за тривалістю оперативно-розшукова перевірка злочинної діяльності організованої групи, злочинної організації, спільноти, що закінчується передачею зібраної розшукової інформації слідчому. Типова криміналістична ситуація, що складається на цьому етапі розкриття вказаної злочинної діяльності, формується оперативно-розшуковою інформацією, що вимагає належного процесуального оформлення.

Вважаємо, що пропозиції вчених про виділення в криміналістичній методиці розслідування злочинів, скоєних організованою групою, оперативно-розшукової – не безперечна. На нашу думку, методика оперативно-розшукового збирання та накопичення розвідувальної інформації про злочинну діяльність організованих злочинних груп, яку О. В. Крушельницька відносить до першого рівня методики розслідування зазначених злочинів, слід розглядати як систему специфічних організаційно-тактичних методів, прийомів і засобів, що застосовуються суб'єктами оперативно-розшукової діяльності в боротьбі з організованою злочинністю. Її теоретичні та методичні основи на належному рівні досліджені в теорії оперативно-розшукової діяльності.

---

[290] Крушельницька О. В. Методологія та організація наукових досліджень: навч. посіб. Київ: Кондор, 2006. 206 с.

Викладене дозволяє відносити до числа перспективних завдань криміналістики проблему розробки криміналістичних методів, прийомів, засобів, призначених для вирішення завдань виявлення ознак податкового злочину, скоєного організованими злочинними групами, при проведенні досудового розслідування.

Саме криміналістичні методи перевірки інформації про подію злочину та осіб, до нього причетних, забезпечують повноту і всебічність перевірки, об'єктивність в оцінці її результатів, що дозволяє прийняти правильне процесуальне рішення.

У теорії криміналістичної методики розслідування питання методики проведення досудового розслідування не розроблені. Одні дослідники проблем методики розслідування вважають, що перевірка інформації про злочин проводиться у виняткових випадках; інші бачать методичний аспект, що вимагає розробки, залежно від вихідних ситуацій у рамках методики розслідування окремих видів злочинів.

Аналіз практики показує, що досудове розслідування – це не виняток, а досить поширене явище, що полягає у збиранні, дослідженні, оцінці, перевірці та використанні доказів з метою попередження, запобігання та розкриття злочинів. Як показують наші дослідження, більшість слідчих (93,7 %) перевірку інформації про злочин відносять до одного з найбільш складних і відповідальних періодів у стадії кримінального провадження, від результатів якої залежить слідча і судова перспектива.

У зв'язку з цим проблему розробки методики досудового розслідування податкових злочинів, що вчиняються організованими групами, злочинними організаціями, спільнотою, слід відносити до актуальних для науки і практики криміналістики. Вона є складовою частиною методики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ.

Своєрідність формування та специфіка функціонування, витонченість способів злочинної діяльності організованих груп, злочинних організацій, спільнот у сфері податкової діяльності вимагають нових підходів та конструктивних ідей при розробці методики розслідування злочинів, скоєних ОЗГ. На нашу думку, в криміналістиці назріла необхідність створення теоретичних передумов (в тому числі законодавчих) для формування і розробки дворівневої методики розслідування злочинів у сфері податкової діяльності, що здійснюються ОЗГ:

– методики перевірки інформації (досудового розслідування) про ознаки злочину, скоєного ОЗГ, її оцінки та прийняття процесуального рішення;

– методики розслідування зазначених злочинів.

Обидві ці методики є загальними для виявлення, розкриття, розслідування та попередження зазначених злочинів. Водночас вони можуть бути спеціальними, націленими на виявлення, розкриття, розслідування та попередження окремих видів злочинів, скоєних організованою групою, злочинною організацією, спільнотою.

З вищевикладеного бачимо, що своєрідність криміналістичних властивостей організованої злочинності в цілому, специфіка формування організованих злочинних утворень і їх кримінальної діяльності дають підстави виділити особливості, які необхідно враховувати при розробці теоретичних і методичних положень розслідування податкових злочинів, скоєних організованими злочинними групами. Криміналістичній методиці розслідування зазначених злочинів належить особливо важлива роль в удосконаленні діяльності слідчих, даючи практичним працівникам основні рекомендації щодо виявлення, розкриття, розслідування та попередження злочинів.

Як свідчать матеріали практики, організатори злочинної діяльності в сфері оподаткування, як правило, розробляють складні податкові злочини, до яких входять декілька складів злочинних

діянь і які тяжко розкривати. Особливістю організованої злочинної діяльності, злочинних організацій, спільнот корисливо-господарської спрямованості є вчинення ними сукупності злочинних діянь. Наприклад, організована злочинна група з метою привласнення бюджетних коштів та їх подальшої легалізації створює ряд фіктивних фірм, тобто здійснює декілька злочинних діянь, передбачених ст. 205 ККУ «Фіктивне підприємництво», ст. 191 КК «Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем», ст. 209 КК «Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом». Нерідко економічні організовані злочини є базовими, а податкові – допоміжними, і навпаки. У зв'язку з цим актуальною для теорії методики розслідування є проблема розробки видових і комплексних методик розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ.

Слід зауважити, що організована злочинність у сфері оподаткування стає одним з найбільш небезпечних факторів, що ускладнюють протягом декількох років оперативну обстановку в Україні. Частка її в загальній структурі злочинності щороку зростає. Число зареєстрованих податкових злочинів, скоєних організованими групами за останні десять років, збільшилося на 80 %. Поряд з фактичним зростанням економічної організованої злочинності йде безперервний процес криміналізації нових видів суспільно небезпечних діянь. Багаторазово підвищилася ефективність кримінальної діяльності організованих злочинних утворень при здійсненні як традиційних податкових злочинів: неподання декларації, внесення неправильних відомостей у податковій звітності тощо, так і нових: ухилення від сплати податків шляхом фінансового шахрайства з використанням фіктивного підприємництва; привласнення бюджетних і кредитних коштів; привласнення майна державних підприємств у процесі незаконної приватизації; легалізація злочинних доходів з використанням фіктивного або легального підприємництва; виведення коштів криптовалютою тощо.

Суттєвою рисою сучасної організованої злочинності у сфері оподаткування є її інтернаціональний характер, інтеграція в закордонний злочинний бізнес.

Як показує вивчення практики, діяльність правоохоронних органів щодо виявлення і розслідування кримінальної діяльності організованих злочинних утворень не завжди ефективна. Використання оперативними органами та слідчими традиційних криміналістичних методів і засобів розкриття і розслідування злочинів, головним чином, націлене на виявлення і розслідування податкових злочинів у формі простої співучасті. Водночас «білокомірцева» злочинність майже не потрапляє в орбіту правоохоронних органів. Ядро цієї інституційної організовано-корупційної злочинності становлять злочинні співтовариства бюрократії, яка використовує в своїх цілях державні та громадські інститути.

Розслідування замаскованих податкових злочинів, скоєних організованими групами, злочинними організаціями і злочинним співтовариством, що володіють корупційними зв'язками з посадовими особами державно-управлінських органів, являє собою трудомістку і складну діяльність оперативних та слідчих працівників. Її мета полягає в тому, щоб встановити та довести подію, а точніше – кілька подій злочинів корисливо-господарської і посадової спрямованості; виявити всіх винних, причетних до їх вчинення; з'ясувати, які саме дії, що перебувають у причинному зв'язку з досліджуваними подіями (подією), кожен з них зробив; з'ясувати спосіб формування ОЗГ (причини, умови, які сприяли як його формуванню, так і вчиненню злочинів), інші обставини, що мають значення для розслідування.

Труднощі цим не вичерпуються. Слідчому, як правило, доводиться долати сили, які протидіють розслідуванню. До них відносять не тільки учасники організованої групи, яких слідчий викриває в здійсненні злочину, а й їх захисники, корумповані посадові особи владно-управлінських органів, вищі посадові особи органів внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури.

Слідчому, оперативному працівнику важко протистояти організованим, згуртованим, стабільним кримінальним колективам, що здійснюють складні, хитромудрі, витончені, ретельно продумані злочини з ухилення від сплати податків. Тому до структурних елементів методики розслідування податкових злочинів, скоєних організованими злочинними утвореннями, передбачаємо організацію колективних методів проведення розслідування податкових злочинів; організаційне і тактичне забезпечення безпеки учасників і суб'єктів криміналістичної діяльності; способи подолання протидії слідству при виявленні, розкритті та розслідуванні зазначених злочинів.

Таким чином, у методиці розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ, доцільно відобразити такі структурні елементи:

1) криміналістичну характеристику податкових злочинів, скоєних організованими злочинними утвореннями;

2) типові слідчі ситуації, версії і планування розслідування;

3) первинні і наступні методи, прийоми і засоби збирання доказів та іншої криміналістично-значимої інформації;

4) організацію колективних методів ведення розслідування;

5) тактичні та методичні особливості взаємодії слідчих з оперативними, контролюючими, іншими державними органами;

6) забезпечення безпеки учасників і суб'єктів криміналістичної діяльності з розкриття і розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ;

7) особливості тактики і методів проведення перевірочних та слідчих дій, криміналістичних операцій;

8) початкові і наступні методи дослідження документальних джерел криміналістично значимої інформації;

9) участь фахівців у розслідуванні;

10) криміналістичні методи, прийоми і засоби забезпечення реального відшкодування матеріального збитку, заподіяного зазначеними злочинами;

11) способи і методи подолання протидії слідству при виявленні, розкритті, розслідуванні зазначених злочинів;

12) особливості криміналістичної профілактики податкових злочинів, скоєних ОЗГ.

Методику розслідування зазначених злочинів, на нашу думку, слід включити в систему особливої частини криміналістики як самостійне вчення поряд з методикою розслідування злочинів у сфері економічної діяльності, методикою розслідування злочинів проти власності та ін. У зв'язку з цим внутрішню систему розділу методики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ, доцільно поділити на три підрозділи: а) криміналістичне вчення про злочини, що здійснюються ОЗГ; б) загальні положення та особливості методики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ; в) система методик розслідування зазначених злочинів.

Сучасний рівень наукових розробок не відповідає потребам практики боротьби з організованою злочинністю у сфері оподаткування, що і зумовило звернення автора до проблем формування та розробки методики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ; концепції побудови цілісної системи методик розслідування зазначених злочинів. Методологічні засади формування цієї методики розслідування визначаються з урахуванням теоретичного осмислення проблем криміналістичної класифікації податкових злочинів, скоєних ОЗГ, і їх криміналістичної характеристики.

3.2. Загальні і спеціальні завдання розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

У криміналістичній літературі сьогодні розслідування злочинів розглядається як самостійний розділ науки криміналістики, що називається «Методика розслідування окремих видів злочинів (або криміналістична методика)».

Цей розділ криміналістики включає систему наукових положень і розроблюваних на їх основі рекомендацій щодо організації і здійснення розслідування та запобігання злочинів.

Методика розслідування злочинів може розглядатися у двох аспектах. По-перше, це сам процес розслідування злочинів як специфічна діяльність уповноважених законом органів та осіб, що здійснюється на підставі застосування засобів криміналістичної техніки, прийомів слідчої тактики, методів розслідування певних видів злочинів. По-друге, це розділ науки криміналістики, який містить систему комплексних криміналістичних рекомендацій щодо виявлення, розслідування та профілактики окремих видів злочинів. Саме у взаємозв'язку цих двох напрямів – практичного і теоретичного – методика розслідування злочинів виявляє своє призначення, сприяючи розробці наукових рекомендацій і запровадженню їх у практику розслідування злочинів.

Процес розслідування організованої злочинної діяльності і окремих видів злочинів може бути охарактеризований як:

1) пізнавальна діяльність, спрямована на встановлення обставин події минулого на підставі теорії судових доказів, законів логіки і положень психології;

2) правова діяльність, що здійснюється на підставі процесуальної форми уповноваженими законом органами (досудове слідство) та особами (слідчим);

3) організаційна діяльність, спрямована на забезпечення планомірного розслідування окремих видів злочинів на підставі нормативних приписів, рекомендацій з наукової організації праці (НОП);

4) оперативно-розшукова діяльність, що проводиться уповноваженими законом органами з виявлення та розкриття злочинів;

5) профілактична діяльність, спрямована на встановлення причин та умов, що сприяли вчиненню злочинів, яка здійснюється на підставі рекомендацій кримінології та криміналістики[291].

Синтезуюча роль у здійсненні зазначених напрямів процесу розслідування злочинів належить криміналістичній методиці та науковим рекомендаціям криміналістики. Основою методики є система методів розслідування, що покликані сприяти всебічному та повному розкриттю злочинів, збиранню та об'єктивній оцінці доказів на підставі закону і криміналістичних рекомендацій.

Теорія криміналістики, слідча та оперативно-розшукова практика виробили основні методи розкриття злочинів: від відомостей про спосіб та механізм вчинення злочину до методу його розкриття; від мотиву вчинення злочину до методів встановлення передбачуваного злочинця; від потерпілих до методів виявлення підозрюваної особи; від осіб, які раніше вчиняли аналогічні злочини, до методів встановлення інших осіб та обставин; від відомого кримінального епізоду до методів виявлення інших, пов'язаних з ним епізодів [292]. Останнім часом запропоновано метод розкриття злочинів шляхом виявлення їхніх осередків.

У криміналістичній літературі дискусійними залишаються не тільки елементи методики розслідування, але і її завдання. Зокрема, деякі дослідники цієї проблеми загальні положення методики називають основними, а останні ототожнюють з основними принципами

[291] Шепітько В. Ю., Коновалова В. О., Журавель В. А. та ін. Криміналістика: підручник / за ред. проф. В. Ю. Шепітька. 4-е вид., перероб. і доп. Харків: Право, 2008. С. 152–153.

[292] Маркусь В. О. Криміналістика: навчальний посібник. Київ: Кондор, 2007. С. 389.

завдання методики. Слід зауважити, що наукові пояснення загальних положень і основних принципів методики розслідування впливають на розробку спеціальних методик. У зв'язку з цим заслуговує на увагу думка М. О. Селіванова, праці якого залишаються актуальними і до сьогодні. Він не ототожнює загальні положення і основні завдання розслідування, розрізняє три групи загальних положень методики розслідування:

1) поняття, види, роль і значення методики, її місце в системі криміналістики, зв'язок з іншими її частинами;

2) положення про особливості методики у випадках застосування деяких методів організації розслідування: а) бригадним методом; б) по багатоепізодних справах;

3) положення, що відображають основні типові, характерні риси методики розслідування, тобто завдання[293]. До останніх М. О. Селіванов відносить: обумовленість методики предметом доказування; обґрунтованість положень відповідної типової методики; оптимальний набір слідчих дій, що забезпечує повноту, точність, економічність розслідування; оптимальну послідовність намічених і проведених слідчих дій; систему дій, що включає в себе не тільки прості елементи у вигляді комплексів слідчих дій, підпорядкованих будь-яким слідчим завданням, а й певні слідчі дії всередині кожної версії; визначення оптимальної черговості перевірки самих версій; динамічність методики розслідування.

Зрозуміло, не всі вищевказані завдання М. О. Селіванова дійсно можна відносити до загальних. Тим часом раціональним є розмежування загальних положень і основних завдань методики розслідування.

[293] Селиванов Н. А. Сущность криминалистической методики и ее принципы. *Соц. законность*. 1976. № 5. С. 61–64.

Науковий аналіз названого кола питань дозволяє проблему загальної теорії методики розслідування відносити до числа фундаментальних науки криміналістики. Розроблено і глибоко досліджені різні сучасні проблеми криміналістичної методики розслідування. Однак до сьогодні в криміналістиці залишається неопрацьованою методика розслідування злочинів, скоєних ОЗГ у сфері оподаткування.

На нашу думку, при визначенні загальних і спеціальних завдань методики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ, необхідно враховувати такі особливості:

– специфіку формування кримінальних колективів в структурі виробництва, підприємництва та фіктивних підприємств, своєрідність їх функціонування;

– технології злочинів, скоєних ОЗГ у сфері оподаткування, в яких елементи способу (підготовка, вчинення, приховування слідів злочинної діяльності) охоплюють способи самостійних складів окремих злочинів;

– види корупційних зв’язків організаторів злочинного бізнесу з державними службовцями органів влади і управління.

У юридичній літературі є загальноприйнятим, що методика розслідування окремих видів злочинів включає: криміналістичну характеристику цього виду злочину, типові слідчі ситуації та особливості планування слідчих дій і відповідних оперативно-розшукових заходів.

Однак зміст методики розслідування конкретного виду злочинів деякими криміналістами розглядається дещо інакше. Одні автори це поняття трактують широко, інші – навпаки звужують, а треті включають у зміст методики розслідування положення, які до методики злочинів не належать.

На нашу думку В. Ю. Шепітько, вивчаючи проблему методики розслідування, правильно включив у її зміст такі структурні елементи:

1) криміналістичну характеристику відповідного виду злочину і коло обставин, що підлягають першочерговому і подальшому встановленню;

2) типові слідчі ситуації, що виникають на різних етапах розслідування, версії і планування;

3) первинні і наступні методи збирання доказової та іншої криміналістичної інформації;

4) тактичні та методичні особливості окремих слідчих дій, криміналістичних операцій і взаємодії слідчих з оперативно-розшуковими та інспекційними органами;

5) особливості використання спеціальних знань при розслідуванні;

6) особливості попередження злочинів[294].

Безперечно, криміналістична характеристика злочинів містить важливу інформаційну базу даних про особу, спосіб вчинення злочину, обстановку, предмет злочинного посягання, його наслідки. Зіставлення виявленої криміналістично-значимої інформації про податкові злочини, що здійснюються організованою злочинною групою, до типової криміналістичної характеристики економічних злочинів дозволяє слідчому висувати конкретні слідчі версії, вибирати найбільш оптимальні методи проведення розслідування.

Завдання розслідування злочинів цієї категорії – це не тільки розкрити конкретний злочин, а й виявити приналежність учасників злочину до організованої злочинної групи, організації або товариства, встановити основну спрямованість їх злочинної діяльності, а в подальшому розкрити і інші скоєні ними злочини. Це завдання в

[294] Шепітько В. Ю. Криміналістична тактика і методика розслідування злочинів. Харків, 1998. 368 с.

ході розслідування злочину (чи злочинам) вирішується поетапно: спочатку встановлюється факт вчинення злочину групою осіб, потім – приналежність цих осіб до організованої злочинної групи.

Розслідування злочинів, скоєних організованою злочинною групою, значною мірою залежить від успішної організації роботи правоохоронних органів. Організація роботи передбачає створення всіх умов на період розслідування, забезпечення взаємодії з оперативними та експертними підрозділами та іншими службами, задіяними в проведенні слідчих дій, розробка і проведення оперативно-тактичної операції або комбінації.

Інформація про вчинення злочину може надійти від потерпілих, свідків, які виявили наслідки злочину, установ, підприємств, які стали жертвами фінансових схем, але вона не містить відомостей про груповий або організований характер злочинного діяння.

Загальні ознаки, що встановлюють факт скоєння злочину організованими злочинними структурами, виявляються в ході первинних слідчих дій: огляду місця події, допитів підозрюваних і свідків, в необхідних випадках – обшуків, виїмок, пред'явлення для впізнання, призначення і проведення експертиз, а також оперативно-розшукових заходів.

При надходженні оперативної інформації або показань свідків про вчинення злочину членами організованої злочинної групи розробляється план тактичної операції, спрямований на виявлення і викриття членів ОЗГ та їх затримання. На етапі підготовки і проведення тактичної операції забезпечується координація взаємодії всіх служб, що беруть участь в проведенні операції. У ході тактичної операції планується здійснити огляд місця події, обшуки на підприємствах та інших приміщеннях, що належать встановленим членам ОЗГ, виїмку документів, що характеризують діяльність злочинного співтовариства.

Як уже зазначали, ефективність розслідування і розкриття злочинів, скоєних організованими злочинними співтовариствами, досягається за умови добре організованої взаємодії слідчого з працівниками оперативних, експертних та інших підрозділів правоохоронних органів. Слідчий повинен використовувати всі форми взаємодії, передбачені законом та відомчими нормативними актами. Взаємодія має бути організованою на постійній основі протягом усього періоду розслідування з моменту відкриття кримінального провадження до розгляду його в суді. Така взаємодія (оперативне супроводження розслідування) забезпечує нейтралізацію протидії злочинних співтовариств органам розслідування, дозволяє розробляти і реалізовувати тактичні операції, що випереджають дії злочинних організацій і сприяють їх ліквідації.

Правильно організована взаємодія на основі плану розслідування в цілому, і при плануванні кожної слідчої дії, вмілому поєднанні слідчих дій і оперативно-розшукових заходів сприяє виявленню всіх злочинних зв'язків затриманих за злочин осіб, встановленню організаторів злочину.

Зокрема при розслідуванні злочинів, скоєних організованими злочинними групами, при підготовці і проведенні слідчих дій необхідно планувати та впроваджувати науково-технічні засоби, не обмежуючись тільки призначенням і проведенням експертиз.

Свою специфіку має і підготовка та проведення слідчих дій.

Огляд місця події. При огляді місця події на груповий характер вчиненого злочину вказують документальні дані, з яких стає зрозумілим зв'язок злочинців з іншими членами організованої злочинної групи, корумпованими особами, можливо і з самим потерпілим. Для цього піддаються огляду предмети, персональні комп'ютери, мобільні телефони, оскільки більшість документообігу перебуває в електронному форматі[295]. При наявності оперативно-

[295] Маркусь В. О. Криміналістика: навчальний посібник. Київ: Кондор, 2007. С. 291.

розшукових даних, що вказують на зв'язок цього діяння з діяльністю злочинного співтовариства, виявляються елементи способу, типового для дій цієї спільноти.

Про належність групи осіб, які вчинили злочин, до організованого злочинного угрупування або злочинного співтовариства може свідчити виявлення технічних пристосувань для прослуховування приміщень, телефонних та інших переговорів, камер для прихованого відеоспостереження та ін.

Водночас є важливим допити підозрюваних, свідків і потерпілих, від яких можна отримати інформацію про організовану злочинну діяльність.

Особливу складність являє допит підозрюваного – члена організованої злочинної групи (організації, спільноти). При підготовці до допиту і в ході проведення допиту необхідно забезпечити дотримання таємниці слідства, щоб уникнути передчасного розголошення інформації про хід розслідування. Підготовка передбачає вивчення його особистості, злочинного минулого, мотивації участі в злочинній групі, передбачуваної ролі в злочинному формуванні та при здійсненні конкретних злочинів, його позиції відносно інших учасників злочинної структури. У ході підготовки до допиту ретельно формулюються питання, відбирається інформація, яка може бути використана при допиті.

Якщо допитуваний, крім обставин конкретного злочину, визнає свою причетність до діяльності організованого злочинного формування, у нього необхідно з'ясувати:

– склад і структуру злочинного співтовариства, наявність лідера, його обізнаність щодо лідера і ставлення до нього;

– наявність конфлікту в злочинній групі (організації, співтоваристві), у тому числі конфлікту лідера з групою або окремими її членами;

– напрями злочинної діяльності й основний вид злочинів, скоєних злочинною структурою.

Залежно від ролі і виконуваних функцій у злочинному формуванні обставини, що підлягають з'ясуванню в ході допиту підозрюваного (обвинуваченого), можуть стосуватися розподілу злочинних доходів, місць постійних зустрічей або зборів злочинного співтовариства або окремих його ланок.

З'ясування всіх обставин діяльності організованої злочинної групи (організації, спільноти) можливо тільки при встановленні її лідера. Залишаючись невикритим, лідер (організатор) продовжує злочинну діяльність і організовує протидію розслідуванню злочинів, що негативно впливає на затриманих злочинців і створює передумови для відмови останніх від дачі показань і участі у проведенні слідчих дій. Правдиві показання лідера (організатора) істотно впливають на зміну слідчої ситуації і стан розслідування. У зв'язку з цим вже на початковому етапі розслідування вживаються заходи до швидкого виявлення лідера злочинного формування.

Одним з факторів, що сприяють виявленню лідера, є встановлення в ході розслідування міжособистісних конфліктів у злочинному співтоваристві й істотних розбіжностей між злочинними групами, які об'єдналися в злочинні організації або спільноти. Вивчивши природу конфлікту, слідчий може оцінити стан лідера (організатора) в злочинній структурі, використовувати тактичний прийом компрометації його серед членів злочинного співтовариства, особливо затриманих та ізольованих від основної злочинної групи осіб, для встановлення об'єктивної істини у справі. При цьому в ході розслідування під час допитів слідчий може використовувати тільки достовірні дані про сутність і природу конфлікту.

Міжособистісний конфлікт може виникнути в ході розслідування злочину і тоді, коли один із злочинців дає правдиві показання. У цьому випадку виникає мотивація зміни раніше даних показань іншими учасниками організованої злочинної групи. Тактично правильне використання конфліктів між членами злочинних

формувань або груп для отримання правдивих показань при допиті підозрюваних і обвинувачених є загальною закономірністю, однією з умов ефективного розслідування організованої злочинної діяльності.

Зокрема, основне завдання допиту полягає у встановленні всіх учасників злочину, про які може розповісти потерпілий або свідок, і конкретизація дій кожного з них.

Важливе значення має вибір часу допиту. Безпосередньо після скоєння злочину, показання таких осіб відрізняються більшим ступенем імовірності, так як ще не задіяні механізми протидії розслідуванню з боку організованих злочинних груп, відсутній фактор впливу на цих осіб. Але первинні показання потерпілих і свідків, які стали учасниками злочинної події, можуть містити неточності й перекручування, які допускаються під впливом складного психологічного або фізичного стану, зумовленого злочинним впливом. Повторні і додаткові допити при розслідуванні цієї категорії справ неминучі.

При оцінці наступних показань потерпілих і свідків слід враховувати можливий вплив на них з боку спільників. Показання можуть бути неконкретними, помилковими, відрізнятися від раніше даних показань і як в первинному варіанті, так і при наступних допитах, містити елементи замовчування про певні факти, зокрема, якщо ці факти, на думку потерпілого або свідка, можуть скомпрометувати їх.

Під час допиту зазначених осіб необхідно отримати відповіді на питання: про подію злочину, про учасників, про конкретизацію ролі кожного із злочинців, про організатора злочинної дії, про предмет злочинного посягання та ін. Для отримання достовірних показань слідчий роз'яснює передбачені чинним кримінально-процесуальним законодавством заходи щодо захисту свідків і потерпілих та використовує захисні заходи стосовно осіб, що дають правдиві показання.

Встановленню злочинних зв'язків в ОЗГ сприяє і проведення такої слідчої дії, як контроль і запис переговорів.

На нашу думку, відомості про криміналістичні особливості формування, функціонування організованих груп, злочинних організацій, спільнот в галузях і сферах економіки, їх організованої злочинної діяльності, корупційних зв'язках, предмет злочинного посягання, технології економічного злочину, рольових функціях членів кримінальних колективів, способах легалізації злочинних доходів складають основу формування слідчих ситуацій і відповідно є головною складовою, що визначає вибір напряму розслідування, їх методів.

Викладене підтверджує правильність суджень більшості дослідників проблеми методики розслідування окремих видів злочинів про те, що криміналістична характеристика є важливим елементом саме методики розслідування, і тому розробка конкретних методик зазвичай починається з розкриття типової криміналістичної характеристики відповідного виду, різновиду, групи злочинів. Як правило, пише В. В. Лисенко, врахування положень важливе не тільки для вирішення методичних завдань розслідування, але і для застосування тактичних прийомів, визначення тактичних комбінацій і розробки операцій у ході розслідування, рішення планово-організаційних і прогностичних завдань слідства, а також для вивчення особистості підозрюваних, обвинувачених, потерпілих[296].

Зокрема до числа важливих структурних завдань розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування можна віднести з'ясування слідчої ситуації. Саме ситуації визначають: тактику проведення процесуальних і непроцесуальних дій; конкретних слідчих дій, криміналістичних операцій; мають істотне значення для організації вибору напрямів розслідування. Від них також

[296] Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика) : моногр. Київ: Логос, 2004. С. 116.

залежать обсяг і межі досудового розслідування, послідовність проведення тих слідчих дій, оперативно-розшукових заходів, які необхідні для успішного вирішення поставлених завдань, що знаходить своє відображення в плануванні.

Зокрема, хочемо зупинитися на спеціальних завданнях розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, які включають не тільки тактичні завдання початкового, подальшого і заключного етапів розслідування, а й методи їх вирішення. Так, В. А. Журавль у методиці розслідування умовно виділяє дві групи методів: 1) організаційно-управлінські; 2) методи процесу аналізу і пізнання в ході розслідування фактів і даних про всі обставини злочину. До організаційно-управлінських (технологічних) методів він відносить систему криміналістичних прийомів і способів ведення системної, пошукової та організаційно-впорядкованої діяльності в ході слідства, тобто систему дій слідчого, багато в чому зумовлену ситуаціями розслідування, що виникли і ґрунтуються, перш за все, на даних системно-діяльнісного і ситуаційного підходу до розслідування, пошукового моделювання, наукової організації праці (НОТ) слідчого, а також методах діяльності, запозичених з галузі математичних наук, теорії управління, теорії ігор і моделювання, пристосованих до завдань розслідування. Друга група методів вивчення зібраних фактичних даних розробляється з урахуванням відомостей з галузі логічного, математичного аналізів, моделювання, математичної статистики, теорії інформації і рефлексивного управління[297].

Дещо інший підхід у Г. О. Зоріна. Він розглядає методологію криміналістичної ситуації як основу модульної державної стратегії боротьби зі злочинністю. На думку Г. О. Зоріна, методи, об'єднані єдиною ідеєю і їх можна систематизувати таким чином: 1) стратегічні методи; 2) тактичні методи аналізу; 3) тактичні методи аналізу

[297] Журавель В. А. Криміналістичні методики: сучасні наукові концепції: монографія. Харків: Видавнича агенція «Апостиль», 2012. 304 с.

особистості; 4) тактичні методи синтезу; 5) інструментальні криміналістичні правила; 6) інструментальні методи; 7) методи подолання; 8) креактивні методи; 9) креактивні методи використання ефектів; 10) методи кримінальної протидії (антикриміналістика). Кожна з названих груп методів має свою власну внутрішню структуру і свій критерій розподілу.

Розглянута класифікація методів дозволяє перейти до викладу наших поглядів з цієї проблеми стосовно методики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ. З урахуванням аналізу наукових поглядів і практики розслідування, на нашу думку, можуть бути виділені такі методи, що застосовуються в методиці розслідування зазначених злочинів:

1) стратегічні: криміналістичне прогнозування (типових версій) і планування, програмування розслідування, криміналістичне моделювання та ін.;

2) організаційно-управлінські, зокрема застосовуються при організації колективного розслідування; взаємодії слідчого з оперативними, контролюючими та іншими державними органами; забезпечення безпеки учасникам та суб'єктам криміналістичної діяльності з розкриття і розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ; наукової організації праці; використанні спеціальних знань; забезпеченні реального відшкодування матеріального збитку, заподіяного зазначеними злочинами тощо;

3) тактичні методи аналізу початкового, подальшого і заключного етапів розслідування: логічний, системний, індуктивно-дедуктивний, структурний та ін.;

4) методи аналізу особистісних властивостей членів організованої групи, злочинної організації, спільноти. До них належить: біографічний і соціально-психологічний аналіз особистісних властивостей, аналіз внутрішньоорганізаційних принципів ОЗГ; аналіз кримінального портрета члена ОЗГ і атрибуції особистого вибору злочинної ролі тощо;

5) алгоритмізовані методи для вирішення типових слідчих завдань у типових слідчих ситуаціях;

6) методи, що застосовуються при підготовці, проведенні, аналізі слідчих дій, тактичних комбінацій, криміналістичних операцій;

7) аналітичні методи обробки криміналістично-значимої інформації про доведені події злочину, вчинені організованою злочинною групою, винуватості її членів та інших обставин, що мають значення для розслідування;

8) тактичні методи та засоби подолання протидії розкриттю і розслідуванню вказаних злочинів.

Це загальна характеристика методів, що демонструє весь діапазон методології. Зазначені методи покликані забезпечити вирішення тактичних завдань на початковому, наступному і заключному етапах розслідування, при проведенні окремих слідчих дій, криміналістичних операцій; цілеспрямованість, системність, швидкість, повноту, всебічність та об'єктивність розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ.

Наука криміналістика своїми рекомендаціями, специфічними методами та засобами виявлення, фіксації, дослідження та використання доказів сприяє правоохоронній діяльності, підвищує її ефективність у боротьбі зі злочинністю, і тим самим допомагає виконанню загального завдання, що стоїть перед правоохоронними державними структурами.

З вищевикладеного дійшли висновку, що загальним завданням розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування є сприяння правоохоронним органам, повне і своєчасне техніко-криміналістичне забезпечення та супровід розкриття і розслідування злочинів. Це завдання реалізується на основі всебічного використання досягнень сучасної науки і техніки. Криміналістика забезпечує діяльність органів досудового слідства, суду і супроводжує процес криміналістичної експертизи науково продуманими засобами, прийомами і методами боротьби зі злочинністю.

Спеціальні завдання розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування покликані на:

– подальше вивчення об'єктивних закономірностей, що складають основу предмета дослідження, розвиток її загальних та окремих теорій як основи розробки засобів, прийомів і рекомендацій з розкриття, розслідування і запобігання податкових злочинів;

– розробку та удосконалювання техніко-криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів з використанням досягнень природничих, технічних і гуманітарних наук;

– розробку та удосконалювання організаційних, тактичних і методичних основ досудового і судового слідства, вивчення та узагальнення з цією метою слідчої і судової практики;

– розробку криміналістичних засобів і методів запобігання даних злочинів;

– вивчення досягнень використання методів розслідування у зарубіжних країнах та їх використання у розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Спеціальні завдання розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування є динамічними, вони змінюються залежно від соціальних змін у суспільстві і повинні служити потребам практики боротьби зі злочинністю, зміцненню законності і правопорядку.

Загальні і спеціальні завдання розслідування вирішуються за допомогою конкретних завдань.

У постановці конкретних завдань розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування проявляються тенденції розвитку криміналістики. Вона розвивається на основі зв'язку і спадковості між існуючими і новими криміналістичними концепціями; активного творчого пристосування для цілей боротьби зі вказаною злочинністю останніх досягнень тих наук, положення яких не можуть бути безпосередньо використані у кримінальному судочинстві;

обумовленості криміналістичних рекомендацій потребами практики боротьби зі злочинністю і вдосконалювання цієї практики на основі досягнень криміналістичної науки; прискорення темпів розвитку криміналістики під впливом науково-технічного прогресу у сфері як самої криміналістики, так і суміжних галузей наукового знання.

Головним завданням розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування є успішне сприяння конституційним положенням про захист інтересів держави, законних інтересів та прав громадян, у вирішенні завдань кримінального судочинства (ст. 2 КПК), оперативно-розшукової діяльності (ст. 1 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність»), у сприянні досягненню мети боротьби з організованою злочинністю (стст. 2, 3 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»).

До таких завдань, сформульованих у ст. 2 КПК, належать: охорона прав і законних інтересів фізичних та юридичних осіб у кримінальному судочинстві, швидке і повне розкриття злочинів, викриття винних[298]. Ці завдання конкретизуються іншими законами, що регулюють діяльність відповідних правоохоронних органів у сфері боротьби зі злочинністю, що випливає з їх компетенції, повноважень та функціональних обов'язків.

Завдання методики розслідування безпосередньо пов'язані із завданнями кримінального законодавства, що полягають у правовому забезпеченні охорони прав і свобод людини і громадянина, власності, громадського порядку та громадської безпеки, довкілля, конституційного устрою України від злочинних посягань, забезпечення миру і безпеки людства, а також запобігання злочинам (ст. 1 КК)[299].

---

[298] Кримінально-процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 року 4651-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17.

[299] Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14.

На підставі цих завдань та виходячи з предмета дослідження і логіки наукового розвитку в методиці розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування виділяють власні завдання з удосконалення наукових рекомендацій щодо підвищення ефективності розкриття злочинів: систематичне узагальнення слідчої, судової та експертної практики, вивчення кримінальної обстановки в цілому та в окремих регіонах; стану, структури та динаміки злочинності; аналіз кримінального, кримінально-процесуального, кримінально-виконавчого, адміністративного, цивільно-правового, а також галузевого законодавства, пов'язаного з встановленням юридичної відповідальності за правопорушення в цій сфері.

Ще одним із важливих завдань методики розслідування є розробка найбільш ефективних методів і засобів розкриття і розслідування злочинів, побудова їх криміналістичної характеристики, оптимізація процесу розслідування окремих видів злочинів на основі використання даних про типові слідчі ситуації, системи типових версій, комплекси слідчих дій, організаційних і оперативно-розшукових заходів.

Останнім часом у переліку таких завдань виділяється вдосконалення методики прогнозування змін у структурі злочинності й розробка відповідно до цього нових методик розслідування та вдосконалення тих, що застосовуються[300]. Так, серед актуальних стала розробка методик розкриття та розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування серед різних видів економічних злочинів. Вирішення таких завдань відображає одну з найважливіших функцій криміналістики – прогностичну, що особливо важливо в умовах структурних змін і динаміки злочинності.

[300] Шепітько В. Ю., Журавель В. А., Коновалова В. О. та ін. Криміналістика : підручник : у 2 т. Т. 2 / за ред. В. Ю. Шепітька. Харків : Право, 2019. С. 40–41.

3.3 Обставини, що підлягають встановленню у процесі розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

Важливим елементом методики є організаційний аспект розслідування. Як відомо, організація включає планування та інші елементи. Для цілеспрямування вихідним є перелік обставин, що підлягають доведенню. На основі положення про предмет доказування криміналістикою розробляється перелік обставин стосовно до певних видів злочині.

Визначення переліку обставин, що підлягають встановленню під час розслідування кримінального провадження, має важливе значення. Як зазначає видатний криміналіст О. Н. Колесніченко, перш ніж розглядати проблему засобів, прийомів і методів розслідування, слід визначити коло розв'язуваних завдань й обставин, що підлягають встановленню[301]. Утім дискусійним у наукових колах залишається питання визначення місця та обставин, що підлягають встановленню, серед складових криміналістичної методики, зокрема їх співвідношення із криміналістичною характеристикою. Більшість науковців підтримує думку, що відмежування обставин, що підлягають встановленню у кримінальному провадженні від криміналістичної характеристики, є необхідним[302, 303, 304]. Так, В. І. Галаган, вивчаючи проблеми вдосконалення методики розслідування окремих видів злочинів, серед інших до її структури відносив криміналістичну характеристику злочинів та обставини, що підлягають

---

[301] Колесниченко А. Н. Принципы методики расследования преступлений. *Криминалистика и судебная экспертиза*. 1979. Вып. 18. С. 66.

[302] Криминалистика / под ред. Н.П. Яблокова. Москва : Бек, 1996. С. 485.

[303] Старушкевич А.В. Криміналістична характеристика злочинів : навч. посібник. Київ. : НВК «Правник». 1997. С. 14–15.

[304] Косарева В. Ю. Некоторые вопросы взаимодействия следователя и судебно-медицинского эксперта в процессе расследования преступлений. *Российский следователь*. 2002. № 7. С. 2–4.

встановленню, як два окремих, проте взаємопов'язаних елементи[305]. Існують і протилежні думки щодо цього питання.

Зокрема, І. О. Возгрін не відокремлює обставини, що підлягають встановленню від криміналістичної характеристики, вважаючи, що вони є одним із видів довідкової криміналістичної інформації, необхідної слідчому та прокурору для успішної організації кримінального переслідування осіб, які вчинили злочин[306] [6, с. 302]. Вважаємо, що криміналістична характеристика і обставини, що підлягають встановленню при розслідуванні кримінального провадження, є все ж таки різноплановими категоріями. Слід погодитися із О. О. Хмировим, який зазначив, що предмет доказування визначає кінцеву мету, а криміналістична характеристика допомагає знайти конкретні шляхи і способи її досягнення[307]. Підтримуючи позицію щодо доцільності виділення окремо обставин, які підлягають встановленню у кримінальному провадженні, зазначимо, що ними можна вважати систематизовані на основі норм кримінального та кримінального процесуального права фактичні дані, які як включаються у предмет доказування, так і виходять за його межі, невстановлення яких виключає повне та всебічне дослідження предмета доказування, оскільки це є необхідним для реалізації завдань кримінального провадження. Зазначимо, що правильне визначення обсягу таких обставин у кожному конкретному кримінальному провадженні забезпечить повноту, цілеспрямованість та об'єктивність дослідження події злочину. Так, навмисне розширення предмета доказування може спричинити невиправдане затягування під

---

[305] Галаган В. І. Правові та криміналістичні проблеми вдосконалення кримінально-процесуальної діяльності (на матеріалах органів внутрішніх справ України) : автореф. дис. … докт. юрид. наук : спец. 12.00.09. Київ, 2003. С. 26.

[306] Возгрин И. А. Введение в криминалистику: история, основы теории, библиография. СПб., 2003. С. 302.

[307] Хмыров А. А. Криминалистическая характеристика и предмет доказывания. *Криминалистическая характеристика преступлений : сб. науч. трудов*. Москва, 1984. С. 54.

час досудового розслідування і судового розгляду кримінального провадження. З іншого боку, недозволене обмеження обов'язково передбачає неповноту і навіть однобічність розслідування кримінального провадження[308]. Спробуємо проаналізувати наукові погляди вчених щодо встановлення особливостей предмета доказування під час розслідування ОЗГ та інших злочинів.

Питання теорії судових доказів загалом і предмета доказування зокрема науковці досліджували ще на початку минулого століття[309, 310, 311]. Так, С. В. Познишев, акцентуючи увагу на ролі та значенні доказів у кримінальному процесі, зазначав, що питання, які необхідно вирішити під час судового розгляду, можна об'єднати у три групи: перша – питання щодо події, у якій обвинувачують одну чи декількох осіб, питання про те, чи насправді відбулася ця подія, а якщо так, то коли і як саме; друга – питання щодо ролі в цій події одного чи кількох обвинувачених – про поведінку цих осіб і про зв'язок їх поведінки з подією загалом або її окремими рисами й моментами; третя – питання про ставлення цих осіб до власної поведінки та про ступінь їх соціальної небезпеки[312].

Детальніше проблеми доказового права почали досліджувати в навчальній і науковій літературі у 50–60-х роках минулого століття. У цьому контексті привертає увагу підручник М. О. Чельцова, у якому глави X–XI присвячено вченню про докази. З-поміж першочергових фактів, що становлять предмет доказування, даний автор,

---

[308] Коваленко Є.Г. Теорія доказів у кримінальному процесі України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2006. С. 98.

[309] Арсеньев В. Д. Вопросы общей теории судебных доказательств в советском уголовном процессе. М. : Юрид. лит, 1964. С. 123.

[310] Владимиров Л. Е. Учение об уголовных доказательствах. Части: Общая и Особенная. 3-е изд., изм. и законч. СПб. : Законоведение, 1910. 400 с.

[311] Люблинский П. И. О доказательствах в уголовном суде: Практический комментарий к главе IV Уголовно-процессуального кодекса. Москва : Право и жизнь, 1924. 62 с.

[312] Познышев С. В. Доказательства в уголовном процессе. Москва-Ленинград : Гос. изд-во, 1929. С. 11–12.

зокрема, виділяв дії чи бездіяльність особи, результати цих дій, причинний зв'язок між ними[313]. Більшість із цих фактів (час, місце, спосіб, інші обставини) нині досліджують у межах події кримінального правопорушення. На необхідності встановлення насамперед події злочину наголошував О. І. Трусов, охоплюючи цим поняттям, крім часу, місця, способу вчинення злочину, також факти, що є кваліфікуючими ознаками злочинних дій, а також звертав увагу на необхідність з'ясування інших обставини, що усувають початок кримінального переслідування або приводять до його закриття[314].

У період чинності КПК України 1960 року положення щодо теорії доказів у кримінальному процесі досліджено в роботах низки авторів на теренах колишнього СРСР[315], а також у фундаментальних працях українських науковців В. Т. Нора[316], М. М. Михеєнка[317], С. М. Стахівського[318], Є. Г. Коваленка[319] та інших учених, які досліджували питання щодо елементів та особливостей процесу доказування у кримінальному провадженні, визначення належності й допустимості доказів, встановлення обставин, які підлягають доказуванню, тощо. Цим та іншим проблемам доказового права присвячено розділи в сучасних підручниках із кримінального

---

313 Чельцов М. А. Уголовный процесс. Москва : Юрид. изд-во М-ва юстиции СССР, 1948. С. 267.

314 Трусов А. И. Основы теории судебных доказательств (Краткий очерк). Москва : Гос. изд-во юрид. лит., 1960. С. 70.

315 Теория доказательств в советском уголовном процессе / редкол. : Н. В. Жогин Г. М. Миньковский, А. Р. Ратинов, В. Г. Танасевич, А. А. Эйсман. 2-е изд., испр. и доп. Москва : Юрид. лит., 1973. 736 с.

316 Нор В. Т. Проблеми теорії і практики судових доказів. Львів : Вид-во Львів, держ. ун-ту, 1978. 112 с.

317 Михеенко М. М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. Киев : Вища шк., 1984. 136 с.

318 Стахівський С. М. Теорія і практика кримінально-процесуального доказування: монографія. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2005. 272 с.

319 Коваленко Є. Г. Наукові засади кримінально-процесуального доказування: монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2011. 448 с.

процесуального права[320], навчальних[321] і наукових виданнях[322]. Упродовж останніх кількох десятиліть в Україні захищено низку дисертацій з проблем доказування. Зокрема, кримінально-процесуальні засоби доказування в 2005 році досліджував С. М. Стахівський у дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук[323]. Предмет доказування в окремих категоріях кримінальних проваджень у межах підготовки дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук досліджували: А. І. Журба у справах про комп'ютерні злочини (2007)[324]; О. В. Пчеліна у справах про економічні злочини та їх вплив на методику розслідування (2010)[325]. Дисертації С. С. Чернявського щодо предмета доказування у справах про шахрайство з фінансовими ресурсами (2010)[326] та П. В. Цимбала – у справах про податкові злочини (2010)[327].

---

[320] Кримінальний процес : підручник / за заг. ред В. В. Коваленка, Л. Д. Удалової, Д. П. Письменного. Київ: Центр учб. літ., 2013, С. 120–142; Грошевий Ю. М., Тацій В. Я., Туманянц А.Р. та ін. Кримінальний процес: підручник / за ред. В. Я. Тація, Ю. М Грошевого, О. В. Капліної, О. Г. Шило. Харків : Право, 2013. С. 178–224.

[321] Кримінальний процес: альбом схем (Загальна та Особлива частини): навч. посіб. / [Л. Д. Удалова, В.В. Рожнова, Д. П. Письменний та ін.]. 2-ге вид., випр. і допов. Київ : Центр учб. літ., 2016. С. 89–104.

[322] Шумило М. Є. Поняття «докази» у Кримінальному процесуальному кодексі України: спроба критичного переосмислення ідеології нормативної моделі. *Вісник Верховного Суду України,* 2013, № 2 ,С. 40–48; Погорецький М. А. Теорія кримінального процесуального доказування: проблемні питання. *Право України*. 2014. № 10. С. 12–25.

[323] Стахівський С. М. Кримінально-процесуальні засоби доказування : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Київ : Нац. акад. внутр. справ України, 2005. 414 с.

[324] Журба А. І. Особливості предмета доказування у справах про комп'ютерні злочини: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Донецьк, 2007. 230 с.

[325] Пчеліна О. В. Особливості предмета доказування у кримінальних справах про економічні злочини та їх вплив на методику розслідування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків : Харків, нац. ун-т внутр. справ, 2010. 20 с.

[326] Чернявський С. С. Теоретичні та практичні основи методики розслідування фінансового шахрайства: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2010. 34 с.

[327] Цимбал П.В. Податкові злочини: виявлення, розкриття, розслідування : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Одеса, 2010. 39 с.

Змістовному дослідженню проблем визначення предмета, напрямів та етапів розслідування присвячено докторську дисертацію Б. В Щура (2011)[328]. В умовах дії чинного КПК України досліджувані проблеми набули подальшого розвитку в роботах І. Л. Калімбет (2017)[329], О. В. Шаповал (2017)[330], О. В. Іванцова (2018)[331] та інших.

Увагу науковців привертали також окремі елементи предмета доказування, визначені у частині 1 статті 91 КПК України. Наприклад, у 2016 році Д. Б. Кастарнов захистив дисертацію «Доказування обставин, які характеризують особу обвинуваченого (підозрюваного) у кримінальному провадженні»[332]. Ця обставина, досліджена на монографічному рівні, визначена в пункті 4 частини 1 статті 91 КПК України. З огляду на зазначене, можна дійти висновку, що проблеми встановлення обставин, які підлягають доказуванню відповідно до пункту 1 частини 1 статті 91 КПК України, всебічно та ґрунтовно не досліджено, тому потребують детального аналізу. Основний зміст предмета доказування, зазначають Л. М. Лобойко та О. А. Банчук, утворюють обставини, встановлення яких дозволяє дати правильну юридичну кваліфікацію певного діяння як кримінального правопорушення та призначити справедливе покарання. До них належать обставини, що становлять склад кримінального правопорушення, характеризують особу обвинуваченого й обтяжують

---

[328] Щур Б. В. Теоретичні основи формування та застосування криміналістичних методик: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2011.32 с.

[329] Калімбет І. Л. Розслідування групових корисливо-насильницьких злочинів неповнолітніх : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Одеса, 2017. 20 с.

[330] Шаповал О. В. Криміналістичне забезпечення розслідування економічних злочинів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2017. 20 с.

[331] Іванцова О. В. Криміналістична характеристика та особливості розслідування злочинів у галузі цукрового виробництва : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2018.

[332] Кастарнов Д. Б. Доказування обставин, які характеризують особу обвинуваченого (підозрюваного), у кримінальному провадженні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2016. 20 с.

чи пом'якшують його відповідальність[333]. Ці обставини в законі визначено як предмет доказування – обставини, які підлягають доказуванню у кримінальному провадженні, незалежно від волі та бажання слідчого, прокурора, суду.

Під предметом доказування, на наш погляд, розуміється сукупність передбачених кримінально-процесуальним законом обставин, встановлення яких необхідне для вирішення кримінального провадження[334].

Такими обставинами, відповідно до ч. 1 ст. 91 КПК України, є:

1) подія кримінального правопорушення (час, місце, спосіб та інші обставини вчинення кримінального правопорушення);

2) винуватість обвинуваченого у вчиненні кримінального правопорушення, форма вини, мотив і мета вчинення кримінального правопорушення;

3) вид і розмір шкоди, завданої кримінальним правопорушенням, а також розмір процесуальних витрат;

4) обставини, які впливають на ступінь тяжкості вчиненого кримінального правопорушення, характеризують особу обвинуваченого, обтяжують чи пом'якшують покарання, які виключають кримінальну відповідальність або є підставою для закриття кримінального провадження;

5) обставини, що є підставою для звільнення від кримінальної відповідальності або покарання;

6) обставини, які підтверджують, що гроші, цінності та інше майно, які підлягають спеціальній конфіскації, одержані внаслідок вчинення кримінального правопорушення та/або є доходами від такого майна, або призначалися (використовувалися) для схиляння

---

[333] Лобойко Л. М., Банчук О. А. Кримінальний процес : навч. посіб. Київ : Ваіте, 2014. С. 172.

[334] Кримінальний процес України: підруч. / за заг. ред. В. В. Коваленка, Л. Д. Удалової, Д. П. Письменного. Київ: ЦУЛ, 2013. С. 127.

особи до вчинення кримінального правопорушення, фінансування та/або матеріального забезпечення кримінального правопорушення чи винагороди за його вчинення, або є предметом кримінального правопорушення, зокрема пов'язаного з їх незаконним обігом, або підшукані, виготовлені, пристосовані або використані як засоби чи знаряддя вчинення кримінального правопорушення;

7) обставини, що є підставою для застосування до юридичних осіб заходів кримінально-правового характеру.

Важливо те, що встановити зазначені обставини, їх доказування є обов'язком сторони обвинувачення, зокрема слідчого і прокурора, – згідно з вимогами ч. 2 ст. 9, ст. 25, ч. 1 ст. 92 КПК України, можна лише за допомогою доказів, джерела отримання яких визначені у ст. 84 КПК України (показання, речові докази, документи, висновки експертів).

Нормативне закріплення перелічених вище обставин не означає, що предмет доказування ними вичерпується. Він є загальним, тобто таким, що поширюється на основні стадії кримінального процесу (за винятком стадії виконання судових рішень) і на всі кримінальні провадження. В окремих провадженнях, що стосуються порушення податкового законодавства із ознаками організованої злочинної групи, предмет доказування може бути розширений.

Отже, механізм встановлення обставин, що підлягають доказуванню, обумовлений закономірними процесами відображення і проявом об'єктивно-суб'єктивних факторів події злочину, які визначають криміналістично значимі ознаки злочинної діяльності, що характеризують формування і розвиток умов і обставин кримінальної ситуації взаємодії. Їх дослідження в ході пошуково-пізнавальної діяльності сприяє визначенню завдань у разі дефіциту інформації, розкриваючи способи збирання, дослідження, закріплення доказів.

Криміналістично значимі ознаки, характеризуючи злочинну діяльність умовами і обставинами події злочину, виявляють причинно-наслідкові відносини формування та розвитку об'єктивно-суб'єктивних факторів певних видів і груп злочинів, які інформують про механізм слідоутворення в процесі пізнавально-пошукової діяльності суб'єктів доказування. Тобто криміналістично-значущими ознаками злочинної діяльності є її характерні особливості формування і розвитку суб'єктно-об'єктних відносин, що є визначальною основою побудови і перевірки версій щодо встановлення умов і обставин вчинення і приховування злочинів, здійснення протидії розслідуванню. Таким чином, криміналістична характеристика злочинної діяльності розглядається як один із дієвих методів встановлення умов і обставин, що підлягають доказуванню.

Успішність розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування залежить від цілеспрямованості пошуково-пізнавальної діяльності слідчого, від правильного і чіткого визначення предмета розслідування – кола обставин, які підлягають встановленню. У зв'язку з цим не можна визнати нормальним становище, при якому методики розслідування окремих злочинів у сфері економіки викладаються без розгляду кола обставин, що підлягають доведенню.

Твердження про те, що функцію цього елемента методики розслідування достатною мірою забезпечує Кримінальний процесуальний кодекс, позбавлене підстави, тому що в кримінальному процесуальному кодексі обставини, що підлягають доказуванню у кримінальному провадженні, визначені лише в самій загальній формі, безвідносно до конкретної категорії злочинів.

Звідси роль науки криміналістики тут очевидна. Вона полягає в тому, щоб на основі аналізу кримінальних і кримінально-процесуальних норм і з урахуванням закономірностей, властивих певному виду кримінальної діяльності, розробляти перелік істотних і типових обставин, які повинні з'ясовуватися в процесі розслідування кримінальних правопорушень цієї категорії.

Зокрема, для розслідування кримінальної діяльності «конвертаційних центрів» важливе значення має встановлення обставин, що підлягають доказуванню. Як правило, такі обставини вказують на наявність або відсутність у досліджуваному діянні складу злочину.

Серед основних обставин, шо підлягають встановленню і досліджуються під час розслідування розглядуваних кримінальних правопорушень, можна виділити:

– діяльність «конвертаційного центру»: створення, організованість і стійкість, мета діяльності, керівництво, розподіл ролей, зв'язків і відповідальності, особливості зовнішніх зв'язків, характер використання технічних інструментів, приміщень, програмного забезпечення, розподіл коштів, отриманих злочинним шляхом, специфіка конвертаційних схем.

Дані відомості характеризують суб'єкт кримінального правопорушення, пов'язаного з діяльністю «конвертаційного центру», його вік, стать, рівень освіти, фахові, професійні, ділові та моральні якості, осудність, навички, інтереси, схильності, соціальний стан;

– наявність співучасників: їх біографічні дані; роль у вчиненні кримінального правопорушення; конкретні дії кожного співучасника, ознаки, що характеризують ту чи іншу форму співучасті (кількість співучасників, розподіл функцій, обов'язків та ролей, стійкість, попередню змову чи зорганізованість, мету діяльності, наявність плану тощо);

– участь службових осіб: службові обов'язки, повноваження, компетенцію, підпорядкованість, звітність, особливості контролю, документообігу, порядок ведення кримінальних проваджень, умови діяльності, характер протиправної дії чи бездіяльності, наявність прямого умислу злочинної діяльності, причинного зв'язку між діями чи бездіяльністю та їх наслідками, характер і розмір заподіяної шкоди. У цій категорії з'ясовують інформацію про одержання доходів і порядок їх передачі безпосередньому суб'єкту конвертації,

умови, за яких здійснюється конвертація, характер стосунків (обставини знайомства, наявність корупційних зв'язків), а також ступінь обізнаності походження предмета конвертації, характер фінансових операцій чи укладених правочинів;

– здійснення фінансових операцій банківськими та іншими фінансовими установами: дані клієнта, юридичної чи фізичної особи, з ким з працівників організації спілкувалися банківські службовці, хто у банку супроводжував міграції з грошовими коштами цього клієнта, які операції проводилися по рахунку, їх обгрунтування, які документи оформлялися, де вони зберігаються, де допускалися порушення встановленого порядку банківських операцій тощо; надання юридичних послуг або послуг з бухгалтерського обліку, новаторських послуг: здійснення зазначених операцій та визначення кола осіб, які брали в них участь; оформлення митних декларацій щодо виконання зовнішньоекономічних операцій; оформлення документів на одержання певних пільг, відшкодування, наприклад, із бюджету ПДВ та оформлення звітних документів:

– надходження грошових коштів чи іншого майна до фондів та напрями їх витрачання;

– використання рахунків організації для перерахування грошових коштів: коли створена організація, яким видом діяльності вона займається, хто є керівником і головним бухгалтером організації, фактичним і номінальним, як банківські рахунки відкриті юридичною особою, в яких банках; які засоби організації, їх джерела; яким чином на банківські рахунки надходили перерахування, які документи оформлялися для перерахування грошових коштів, інших угод, чи переводилися у готівку грошові кошти, хто перевозив гроші, адресат отримання готівкових грошових коштів;

– отримання та передача доходів у результаті вчинення кримінального правопорушення: місце, час, спосіб здійснення фінансових операцій і угод з такими доходами, особи, задіяні в їх здійсненні,

оформлення відповідних документів; особа власника фірми, на рахунок якої переказані гроші, час створення, склад засновників; кредитні установи, які задіяні в перерахуванні грошових коштів на рахунки фірм, наявність та місце зберігання документів, що підтверджують діяльність «конвертаційного центру»; джерела і розмір легальних доходів, причини розбіжності між розмірами легальних доходів і вартістю придбаного ним майна, рахунків у банку; здійснення операцій та угод з цінними паперами: час створення організації, вид діяльності, склад керівництва; наявність у володінні цінних паперів, місце зберігання, здійснення угод з цінними паперами, місце реєстрації, учасники угод, оформлені документи, їх місцезнаходження, наявність ліцензії і дотримання організацією ліцензійних вимог до діяльності на ринку цінних паперів; походження цінних паперів, грошових коштів; умови виконання доручення; дата, час і місце, сторони угод з цінними паперами, сума винагороди, спосіб оплати; місцезнаходження оформлених документів; здійснення контролю за їх діяльністю з боку керівництва державних органів; здійснення угод з цінними паперами поза біржою: оформлення документів, оформлення передачі прав на цінні папери;

– здійснення угод з акціями: спосіб ведення реєстру акціонерів, реєстр угод, встановлення нового власника акцій[335].

Встановлення цих обставин за інформацією, яка надійшла, попередньо дає можливість для прийняття правильного процесуального рішення: чи вчинено кримінальне правопорушення, яке саме; чи є причинний зв'язок між діянням і негативними наслідками; чи є взаємозв'язок з іншими кримінальними правопорушеннями; який механізм злочинної діяльності щодо підготовки, вчинення та

[335] Білоус В. В. Початок кримінального провадження щодо ухилення від сплати податків: реформаторський підхід. *Пріоритети національного реформування держави і права: теорія та практика* : зб. матеріалів Міжнар. юрид. наук.-практ. інтернет-конф. «Актуальна юриспруденція», м. Київ, 8 жовт. 2014 року : тези наук. доп. Київ, 2014. С. 162–169.

приховування кримінального правопорушення; у чому полягали дії ОЗГ щодо організації діяльності податкових злочинів, коли і де його організовано; який період злочинних дій; хто є потерпілими кримінального правопорушення, чи є ця особа осудною; хто є учасниками злочинних схем, чи мав місце розподіл ролей, у чому полягали дії кожного учасника злочинної групи тощо.

Досить часто виникають проблеми щодо доведення вини суб'єкта кримінального правопорушення та вирішення питання щодо умислу чи необережності дій суб'єкта. Загалом, оцінка доказів полягає у виявленні їх зв'язку з обставинами, що підлягають доказуванню, зв'язку протиправних діянь між собою. Процесуальне рішення приймається на підставі всебічної, повної і об'єктивної оцінки зібраних і перевірених на даний час доказів та з урахуванням всіх обставин кримінального провадження, що розслідується.

Весь обсяг процесуальних дій слугує для правильного визначення предмета доказування під час розслідування злочинів, що вчиняються організованими злочинними групами, та має важливе значення.

Так, обставини, що підлягають доказуванню у кримінальному провадженні, звані предметом доведення, являють собою сукупність фактичних даних, які необхідно встановити для вирішення справи по суті.

Без встановлення фактичних обставин події, дій осіб, їх мотивів і наслідків неможливо встановити, чи мав місце злочин, чи винна особа і в чому саме, яке повинна понести покарання.

З кола обставин, що підлягають доказуванню при розслідуванні ухилення від сплати податків, скоєного організованими злочинними групами, виділяють так званий «головний факт». Сукупність обставин, що відносять до події злочину, дії осіб, їх винуватості.

Цей «головний факт» виражений у трьох основних питаннях, які стоять перед слідчим, прокурором, судом:

1) чи доведено, що відповідне діяння було вчинене;

2) чи доведено, що це діяння вчинили зазначене коло осіб;

3) чи винні всі особи у вчиненні цього діяння.

Доведення того, чи мало місце ухилення від сплати податків, вимагає встановлення обставин, що характеризують вказаний злочин. До них відносять: час, місце, спосіб та інші обставини вчинення злочину.

У більшості випадків на податкові злочини вказано в повідомленнях податкових інспекторів, керівників фондів (пенсійного, соціального страхування та ін.), громадян, які стали очевидцями незаконних дій, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. Однак вказівка на подію злочину в подібному повідомленні не виключає необхідності доведення того, чи мала вона місце в дійсності, встановлення всіх його обставин.

У криміналістичній літературі вказується, що при доведенні способу ухилення від сплати податку необхідно встановити такі обставини:

1) чи вчинено заниження доходу (виручки) або (і) спотворення даних про витрати, або приховування інших об'єктів оподаткування;

2) у яких бухгалтерських документах перекручені дані про доходи або витрати, або приховані інші об'єкти оподаткування:

– спотворені ці дані тільки в розрахунках податків і правильно відображені в бухгалтерських звітах, представлених у податкову інспекцію;

– чи не були вони спотворені одночасно в розрахунках податків і в представлених у податкову інспекцію бухгалтерських звітах, але правильно відображені в балансових рахунках і документах аналітичного обліку;

– чи не були вони спотворені одночасно в розрахунках податків, у бухгалтерській звітності, балансових рахунках, але були правильно відображені в первинних облікових документах;

– чи не з первинних документів розпочалося спотворення даних про доходи або витрати, або приховування інших об'єктів оподаткування, а потім ці спотворені дані були включені в розрахунках податків, у бухгалтерській звітності, балансових рахунках;

– чи не приховували дані про доходи або інші об'єкти оподаткування шляхом нескладання первинних облікових документів;

– чи не було скоєно приховування інших об'єктів оподаткування іншими способами [336].

Така схема встановлення способу вчинення податкових злочинів, скоєних ОЗГ, цілком допустима, однак при цьому ми тільки відповідаємо на питання про те, в яких документах знайшло відображення спотворення даних про об'єкти оподаткування. Відомості про ОЗГ теж потрібно встановити:

1) груповий характер злочину (кількість учасників; їх участь у вчиненні злочинів; тривалість вчинення злочину групою);

2) організованість і стійкість злочинної групи (наявність ієрархії у групі; склад групи; планування групою злочинної діяльності; стабільність складу групи; підтримання дисципліни у групі; існування певних правил поведінки; застосування заходів заохочення і покарання у групі; чи мали місце випадки виходу з групи; причини такого виходу та ін.);

3) мета створення організованої злочинної групи (для вчинення яких злочинів створена група; хто є ініціатором створення групи; чого хотіли досягнути злочинці тощо);

4) визначальну злочинну діяльність групи (які основні напрями злочинної діяльності групи; у чому полягав основний злочинний

[336] Александров, И. В. Расследование налоговых преступлений : учебное пособие для магистров. Москва : Издательство Юрайт, 2019. С. 217.

бізнес; чи вчинювались нетипові діяння злочинною групою; чи вчинювалися діяння допоміжного характеру: спрямовані підробленими документами, та ін.);

5) керівництво (лідерство) у злочинній групі (хто ініціював вчинення злочинів; хто планував діяльність групи та окремих дій; хто отримував найбільшу частку злочинних доходів; у кого найбільший злочинний досвід; хто здійснював вплив на інших членів групи, у чому він виявлявся тощо);

6) корумпованість із посадовими особами владних структур (з якими владними структурами взаємодіяли члени злочинної групи; чи існували зв'язки із працівниками правоохоронних органів; хто в групі відповідав за зв'язки із працівниками владних структур; які засоби використовувалися для корумповування посадових осіб та ін.);

7) використання групою технічних засобів та транспорту (які технічні засоби використовували злочинці: комп'ютерна техніка, засоби зв'язку; чи використовувався транспорт під час вчинення злочинів; кому належить техніка або транспорт; коли і в яких умовах використовувався та ін.);

8) місце злочинної групи в організованій злочинній діяльності (чи взаємодіяла злочинна група з іншими злочинними угрупованнями; характер стосунків з іншими групами; чи входила злочинна група у злочинну організацію; чи існували конфлікти, злочинні «розборки» з іншими групами тощо);

9) коло активних учасників злочинної групи (хто користувався довірою лідера; хто добровільно входив до групи; які функції активного учасника групи; чи впливав на інших учасників групи; чи мав судимість; чи підтримував злодійські традиції та ін.);

10) причини і умови, що сприяли створенню організованої групи (відсутність спеціальних профілактичних заходів; недостатність роботи правоохоронних органів щодо виявлення і попередження злочинної діяльності тих чи інших формувань тощо).

Виходячи з розуміння обставин, які слід дослідити (відносин між суб'єктами злочину, а також суб'єктів злочину і засобів вчинення злочину з предметом посягання) для встановлення способу ухилення від сплати податків, необхідно, крім того, дати відповіді на такі питання:

– які саме дії (бездіяльність) були виконані кожним з них, і в якій послідовності;

– як дії суб'єктів були взаємообумовлені;

– які саме об'єкти оподаткування були приховані;

– у чому полягав вплив на предмет посягання (ігнорування, спотворення, маскування).

До відповідальності за ухилення від сплати податків з організацій можуть бути залучені й особи, які фактично виконували обов'язки керівника і головного бухгалтера. Такі особи можуть формально не перебувати з організацією в трудових відносинах. Зазвичай в таких випадках формальні керівники організації є «підставними особами».

Таким чином, при доведенні факту вчинення податкового злочину організованою злочинною групою необхідно встановити такі обставини, пов'язані з суб'єктом злочину:

– яку саме посаду займав обвинувачений або обвинувачені;

– у чому полягали їх обов'язки;

– якими нормативними актами на нього (них) покладено обов'язок з оформлення та подання відповідних документів та ін.;

– хто з обвинувачених виконав конкретні дії, що утворюють об'єктивну сторону злочину (вніс спотворення в первинні облікові документи, балансові рахунки, документи бухгалтерської звітності, не перерахував податок до бюджету та ін.);

– якщо обвинувачені не оформляли трудові відносини з організацією, то які функції вони виконували фактично;

– які були їхні відносини з працівниками організації[337].

[337] Літвінчук І. С. Методика розслідування злочинів, пов'язаних із умисним випуском на ринок України небезпечної продукції : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : 12.00.09. Львів, 2018. С. 99.

Отже, визначений і запропонований нами перелік обставин, що підлягають встановленню у кримінальних провадженнях під час розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, має першочергове значення у практичній діяльності слідчих при розслідуванні злочинів цієї категорії, оскільки знання про них допомагатиме вибудовувати обґрунтовані слідчі версії й сприятиме ефективному плануванню розслідування. Водночас вжиття вичерпних заходів щодо їх встановлення сприятиме повному, об'єктивному, всебічному дослідженню обставин зі встановлення всіх учасників ОЗГ.

РОЗДІЛ 4
КРИМІНАЛІСТИЧНИЙ АНАЛІЗ ВИХІДНИХ СЛІДЧИХ СИТУАЦІЙ І ВИЗНАЧЕННЯ НАПРЯМУ РОЗСЛІДУВАННЯ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

4.1. Оцінка первинної інформації на момент початку досудового розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

Як відомо, кримінальне провадження за чинним КПК України поділяється на – досудове та судове. Проте в п. 10 ст. 3 КПК перша частина провадження має назву досудове розслідування. У цьому зв'язку постає питання про оцінку первинної інформації на момент початку досудового розслідування. Зокрема, досудове розслідування є стадією кримінального провадження, початок якої пов'язано із внесенням відомостей про злочин до Єдиного реєстру досудових розслідувань (далі – ЄРДР)[338].

Висока латентність організованої злочинної діяльності та конспіративність її суб'єктів, що функціонують у структурі підприємств, організацій, відомств, галузі, ускладнюють виявлення, розкриття і розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ. Своєчасність виявлення ознак зазначених злочинів і його суб'єктного складу на стадії досудового розслідування сприяє його розкриттю, викриттю всіх учасників ОЗГ, об'єктивності, повноті і всебічності розслідування податкових злочинів.

---

[338] Лук'янчиков Є. Д. Правове регулювання перевірки інформації про кримінальні правопорушення. *Теоретичні аспекти організації досудового розслідування* : матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Харків, 4 грудня 2015 року) Харків : ХНУВС, 2015. С. 57–61.

У криміналістиці проблемні питання, що виникають у процесі досудового розслідування злочинів, у розглядуваній сфері не досліджувалися. Деякі вчені вважають, що криміналістичні засоби, прийоми і методи, призначені для розкриття, розслідування та попередження злочинів, використовуються тільки для вирішення завдань слідства[339]. Така точка зору не безперечна. Як показує практика, первинна інформація про ознаки злочину не завжди містить достатні дані, необхідні для прийняття рішення про відкриття кримінального провадження (виняток становлять насильницькі злочини – вбивство, розбійний напад). Тому в більшості випадків за інформацією, яка надійшла з ознаками злочину, проводиться її перевірка.

Більшість такої інформації не містить відомостей про ознаки злочину, а вказує лише фрагменти з порушеного. Перевірка інформації про кримінальні правопорушення має включати: отримання, збирання додаткової інформації, її накопичення, аналіз та оцінку.

Особливістю перевірки інформації про злочини, зокрема досліджувані, є і те, що її методика формується на базі даних криміналістичної характеристики. Будучи конкретизованою системою пізнання податкових злочинів, скоєних ОЗГ, криміналістична характеристика включає не тільки інформацію про зазначений злочин як кримінальне правопорушення, а й інформацію, отриману в процесі проведення досудового розслідування. Ця інформація включає дані про ознаки організованої злочинності, податкові злочини, способи їх вчинення, обстановку, суб'єктний склад.

Досудове розслідування розпочинається з моменту реєстрації інформації про факт учиненого злочину в Єдиному реєстрі досудових розслідувань (ЄРДР). Проте підставою для початку досудового розслідування можуть бути як звернення потерпілого, так і

[339] Шепітько В. Ю., Журавель В. А., Коновалова В. О. та ін. Криміналістика : підручник : у 2 т. Т. 2 / за ред. В.Ю. Шепітька. Харків : Право, 2019. 328 с.

матеріали оперативних підрозділів. До моменту початку досудового розслідування працівники правоохоронних органів здійснюють ряд заходів, спрямованих на виявлення фактів злочинної діяльності. Необхідність цієї діяльності зумовлена тим, що значна частина злочинів є латентними (про їх учинення правоохоронні органи не мають відомостей).

Процес виявлення ознак латентних злочинів передбачає отримання та перевірку первинної інформації про осіб і факти, що становлять інтерес для правоохоронних органів. Далі конкретні факти виокремлюють із загального масиву отриманих відомостей. Таку форму застосовують для виявлення злочинів за принципом «від злочинця до злочину»[340].

Виявлення злочинів-інцидентів полягає в отриманні та перевірці первинної інформації про осіб і факти, що становлять інтерес, без будь-якого зв'язку з конкретною особою. Цей процес передбачає виокремлення підозрюваної особи із широкого кола осіб, які потрапили до поля зору оперативних підрозділів під час розслідування. Ряд злочинів містить ознаки загальнокримінального злочину (злочину-інциденту) (з огляду на способи досягнення мети – погрози, насильство, пошкодження майна тощо) й економічного, латентного (з огляду на мету окремих злочинів – прагнення незаконно вирішити певні господарські питання). У сучасному законодавстві чітко визначено порядок дій під час отримання інформації з офіційних джерел про факт учинення злочину з реєстрацією в ЄРДР і початком кримінального провадження. Однак, відповідно до визначення терміна «факт злочину», для його використання необхідна наявність усіх елементів складу злочину (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна

[340] Лук'янчиков Є. Д. Інформаційне забезпечення розслідування злочинів (правові і тактико-криміналістичні аспекти) : дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2005. С. 234.

сторона), без яких не можна розглядати сам факт учинення злочину та його окремі ознаки.

У чинному кримінальному процесуальному законодавстві не передбачено конкретних підстав початку кримінального провадження. У кожному окремому випадку слідчий на підставі власного внутрішнього переконання повинен вирішити, чи варто розпочинати кримінальне провадження. Під час розслідування слідчий зазвичай потребує допомоги оперативних працівників для здійснення обов'язкових негласних слідчих розшукових дій (НСРД), розшуку та затримання тих чи інших осіб, а також задля забезпечення особистого захисту. Звісно, у разі, коли потерпілий звертається із заявою про вчинення щодо нього злочину, то слідчий реєструє цю інформацію і дає доручення оперативним працівникам щодо проведення низки НСРД стосовно підозрюваних осіб. Суттєво різнитиметься ситуація, якщо факт учинення конкретного злочину невідомий, але, наприклад, було отримано інформацію про діяльність організованого злочинного угруповання в певній сфері або підготовку до вчинення злочину з невідомим потерпілим. У такому разі латентний характер злочинної діяльності зумовлює необхідність активного здобування первинної інформації. Цей процес у теорії оперативно-розшукової діяльності визначають як «оперативний пошук», тобто виявлення осіб і фактів, що становлять оперативний інтерес[341]. Такі відомості переважно є надбанням обмеженого кола осіб, зацікавлених у приховуванні зазначеної інформації. Із цією метою застосовують різні способи маскування. Таким чином, інтенсивність надходження первинної інформації залежить від правильності здійснення низки організаційно-тактичних заходів, що стосуються виявлення злочинів,

[341] Ткаченко В. І. Пошукові ознаки об'єктів, що становлять оперативний інтерес для суб'єктів оперативно-розшукової протидії контрабанді наркотиків. *Форум права*. 2017. № 5. С. 395–401.

забезпеченості необхідними силами та засобами, організації чіткої взаємодії різних служб поліції під час виконання завдання.

Однак не можна стверджувати, що виявлення (пошук) ознак злочинів здійснюють виключно оперативні підрозділи, а також, що теоретичне обґрунтування означеного процесу – це сфера інтересів лише теорії оперативно-розшукової діяльності. Виявлення осіб і фактів, що становлять інтерес для оперативних та слідчих підрозділів, відбувається за невстановленими й наперед індивідуально не визначеними ознаками. Працівники вищезазначених підрозділів не володіють інформацією щодо конкретних ознак злочину. Так, у разі виявлення злочинної діяльності у сфері оподаткування слідчий або оперативні працівники можуть володіти первинною інформацією. Це, наприклад, сліди злочину (підроблені документи), ревізійні перевірки, матеріали експертиз тощо. Натомість у разі виявлення ознак латентних злочинів установлення відбувається за ознаками, які задані не матеріалами конкретного кримінального провадження, а ґрунтуються на загальних уявленнях про злочин.

Науковці[342, 343] вважають, що виявлення злочинів є цілеспрямованою діяльністю оперативних і слідчих підрозділів для встановлення, фіксації фактів, обставин учинення злочинів та осіб, причетних до їх учинення й отримання інформації, яку можна використати як докази в перебігу досудового слідства. Ми погоджуємося з думкою вчених щодо відмінностей між поняттями «розкриття злочину», «виявлення злочину» та «встановлення ознак злочинного діяння».

---

[342] Петросян В. Г. Криміналістичне та оперативно-розшукове забезпечення виявлення злочинів, вчинених суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Ірпінь, 2012. 221 с.

[343] Лисенко В. В., Задорожний О.С. Проблеми виявлення злочинів, пов'язаних з несплатою податків. *Науковий вісник Національної академії Державної податкової служби України*. 2007. № 2 (37). С. 212–219.

Розкриття злочинів – це проведення заходів щодо встановлення осіб, які вчинили злочин, а також з'ясування їх причетності до нього в умовах, коли вже стало відомо (від потерпілих, за результатами оперативно-розшукової діяльності тощо) про вчинений злочин й обставини його вчинення.

Встановлення ознак злочину – це діяльність правоохоронних органів, спрямована на отримання інформації від фізичних чи юридичних осіб про вчинений злочин. Цей процес різниться з виявленням злочинів тим, що передбачає активну та цілеспрямовану діяльність щодо встановлення інформації про факти вчинення злочинів[344].

На нашу думку, оперативний пошук фактів і осіб, що становлять оперативний інтерес, – це самостійна форма оперативно-розшукової діяльності, де виявлення фактів і осіб, що становлять інтерес для правоохоронних органів, мають комплекс цілеспрямованих заходів, які вживають для виявлення, отримання та накопичення нових, раніше не відомих відомостей, важливих для протидії злочинності. Відмінність діяльності правоохоронних органів щодо розкриття злочинів від виявлення злочинів полягає в наявності у працівників правоохоронних органів інформації щодо факту й обставин учинення злочину та, в окремих випадках, щодо осіб, які його вчинили. Характерною рисою оперативного пошуку є те, що його здійснюють як з урахуванням конкретних фактів учинених і зареєстрованих злочинів, так і незалежно від їх наявності. Саме ця обставина забезпечує ініціативність й активність пошуку, визначає його тактику. Також оперативний пошук відрізняється від виявлення злочинів суб'єктами, що значно звужує можливі випадки його застосування.

---

[344] Петросян В. Г. Криміналістичне та оперативно-розшукове забезпечення виявлення злочинів, вчинених суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Ірпінь, 2012. С. 117–118.

Розмежовуючи вищезазначені поняття, можна дійти таких висновків. Виявлення злочинів – це початковий етап їх розслідування, оскільки без наявності інформації про факт (ознаки) вчиненого злочину його не можна розслідувати. Оперативний пошук за змістом є вужчим поняттям, ніж виявлення злочину. Його здійснюють лише суб'єкти оперативно-розшукової діяльності. Оперативний пошук не передбачає етап перевірки отриманої інформації в контексті її процесуальної «допустимості» як джерела доказів злочинної діяльності. Одним із елементів виявлення злочинів є встановлення їхніх ознак – визначення осіб, предметів і явищ, що становлять інтерес, за допомогою визначення їхньої групової належності або тотожності за заздалегідь відомими властивостями й ознаками. Цей процес забезпечує комплексне застосування оперативно-розшукових заходів і слідчих (розшукових) дій, що надає можливість отримувати необхідну для порівняння інформацію[345].

Зокрема, одним із важливих завдань, що вирішуються при проведенні оцінки інформації про податковий злочин, скоєний ОЗГ, є виявлення ознак вказаного виду злочину.

В юридичній літературі виділяють кримінально-правові та криміналістичні ознаки злочину[346]. Знання перших необхідно для вирішення питання про кримінальне правопорушення, а останніх – для виявлення ознак злочину з урахуванням досудового розслідування – визначення тактики перевірочних дій.

Під час проведення досудового розслідування слідчий не збирає вичерпну інформацію про всі факти податкового злочину, а виявляє лише дані, що вказують на ознаки конкретного злочину, організованого злочинного утворення, яких повинно бути достатньо

[345] Бобрик К. Ю. Методика розслідування створення злочинної організації : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2015. С. 12

[346] Лук'янчиков Є. Щодо поняття криміналістичної характеристики злочинів. *Історико-правовий часопис.* 2013. № 2. С. 107–113.

для вирішення питання про відкриття кримінального провадження, оскільки в процесі розслідування, крім ознак конкретного податкового злочину, на підставі яких може бути відкрито кримінальне провадження, у завдання слідчого може входити пошук ознак організованої групи, її злочинної діяльності та інших обставин, що мають значення для доведення слідства до кінця.

Діяльність уповноважених органів щодо виявлення кримінальних правопорушень у цій сфері є проблемою, яку мають допомогти вирішити представники криміналістики і кримінально-процесуальної науки. Результати їх дослідження безпосередньо впливають на удосконалення окремих методик розслідування: з урахуванням цих етапів конкретизуються засоби досягнення відповідних проміжних цілей та завдань, відбувається алгоритмізація та формалізація криміналістичних рекомендацій[347].

Результати вивчення матеріалів кримінальних проваджень за фактами викриття організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування свідчать, що кваліфікувались привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем (ст. 191 КК України); фіктивне підприємництво (ст. 205 КК України, яка втратила свою чинність з 18.10.2019); легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КК України); ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України); викрадення, привласнення, вимагання документів, штампів, печаток, заволодіння становищем або їх пошкодження (ст. 357 КК України); підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів (ст. 358 КК України); зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК України); службове підроблення

[347] Щур Б. В. Теоретичні основи формування та застосування криміналістичних методик: монографія. Харків : Харків юридичний, 2010. 320 с.

(ст. 366 КК України). Ознаки щодо кримінальних правопорушень ОЗГ у сфері оподаткування часто пов'язані з діяльністю «конвертаційних центрів», які можна поділити на:

– здійснення реальної підприємницької діяльності супроводжується несплатою встановлених податків та платежів й порушенням порядку звітності;

– надходження коштів у значних сумах, як правило, від юридичних осіб під виглядом оплати значної кількості товарів, послуг за короткий строк існування фірми;

– використання кореспондентських рахунків для взаєморозрахунків з іноземними комерційними структурами здебільшого під виглядом оплати великих партій паливно-енергетичних матеріалів і техніки;

– перерахування сум коштів через так звані рахунки типу «Лоро» за короткий термін існування фірми;

– назви «конвертаційних центрів» можуть збігатися з державними підприємствами; «конвертаційні центри», як правило, мають однакову юридичну адресу для кількох підприємств або неіснуючу адресу;

– відсутність у реєстраційній справі даних про службові та домашні телефони працівників фірми або наявний тільки один номер.

Незважаючи на те, що чинний КК України не передбачає відповідальність за створення фіктивних фірм, їх дія в цьому не закінчилась, і тому є доречим розглянути ознаки, що характеризують фіктивність фірми на стадії її створення, – це:

– засновники підприємства зазначають підставних осіб, які не мають постійного місця проживання в цьому регіоні;

– юридична адреса підприємства не збігається з його фактичним місцезнаходженням;

– відсутність у деяких державних органах, в яких реєстрація суб'єкта підприємництва як платника податків зборів є обов'язковою, даних про реєстрацію підприємства;

– відсутність власного майна і мінімальний розмір статутного капіталу, затримка з перерахуванням внесків до статутного фонду підприємства;

– реєстрація підприємства безпосередньо перед надходженням на його банківський рахунок великих сум грошей;

– наявність ознак підроблення документів, використаних при створенні чи придбанні підприємства.

Зокрема, до ознак, які характеризують фінансово-господарську діяльність «фіктивного» підприємства, належать такі:

– укладання нелогічних з господарської точки зору і економічно невигідних угод;

– зняття з рахунку або зарахування на рахунок юридичної особи грошових коштів у випадках, коли це необгрунтовано характером їх діяльності;

– списання коштів на витрати, що викликають сумніви в їх доцільності і розмірах списаних сум;

– різке збільшення на банківському рахунку суми грошових коштів за короткий проміжок часу;

– перекази грошових коштів за кордон і надходження грошових коштів із-за кордону;

– перекази грошових коштів з банківського рахунку фірми на рахунки фізичних осіб (приватних підприємців);

– значні авансові виплати іншим фірмам за нібито поставлені товари, надані послуги;

– акумулювання на рахунках фірми великих грошових сум та їх переказ в інші банки;

– відсутність здійснення підприємством господарської діяльності протягом тривалого часу;

– невідповідність задекларованої статутної діяльності фактичним можливостям виробництва продукції та надання послуг через відсутність матеріальної бази, приміщень, необхідної техніки, штату працівників тощо.

До ознак фіктивного управління, що характеризують «адміністративно-управлінську діяльність фірми, належать такі:

– малий штат співробітників фірми за умови, що їх статутна діяльність вимагає участі більшої кількості людей, в тому числі зі спеціальною освітою;

– наявність у штаті лише керівних посад; серйозні кадрові зміни, а також радикальні зміни у складі засновників, власників, акціонерів, адміністрації комерційного підприємства перед одержанням кредиту чи укладанням угоди на велику суму:

– розпродаж майна, розірвання або непродовження договору оренди;

– тривала затримка з розрахунком за отриману продукцію чи виконані роботи, з поверненням кредиту або виплатою процентів по ньому, часте укладання угоди про поставку нової, більшої за розмірами, партії продукції, без направлення листів з проханням про пролонгацію угоди, можливі пропозиції здійснення повного розрахунку за вже отриману продукцію:

– ухилення від зустрічей з представниками кредитора;

– залишення без відповідей листів, телеграм і факсів;

– перешкоджання під різноманітними приводами одержанню необхідної документації, інспектуванню об’єктів, шо цікавлять кредитора.

До ознак фіктивного підприємництва, що свідчать про зайняття забороненою діяльністю, належать такі:

– виявлення в місцях розташування «фіктивного» підприємства чи в його засновників або керівників печаток, установчих

документів та бланків інших фіктивних фірм чи неіснуючих підприємств, підроблених печаток і документів діючих підприємств, незаповнених бланків цінних паперів і платіжних документів, чекових книжок, печаток нотаріусів, органів державної реєстрації, органів державної податкової служби та державних цільових фондів; паспортів померлих осіб, загублених чи викрадених документів реально існуючих громадян, підроблених документів неіснуючих осіб, факсиміле підписів різних громадян (службових осіб органів державної влади і місцевого самоврядування, суб'єктів підприємництва тощо);

– наявність потужних комп'ютерів, обладнаних системою «банк-клієнт», що містять інформацію про численні незаконні фінансові оборудки;

– наявність значної суми готівкових коштів як у національній, так і в іноземній валютах[348].

Заходи перевірки підозрілих фірм (потенційно центрів) полягають у з'ясуванні: законності установчих документів; ідентифікації засновників; економічного змісту підприємницької та фінансової діяльності в цілому; відповідності реальних цілей діяльності суб'єкта задекларованим; реальності та законності договорів з іншими суб'єктами; динаміки товарообігу та відповідних фінансових розрахунків, обґрунтованості цін на продукцію (послуги, роботи).

Основними методами встановлення ознак фіктивної діяльності таких підприємств є:

а) аналіз діяльності підприємств, у яких показники обсягу виконаних робіт збільшились при одночасній відсутності руху грошових коштів по «зарплатних» рахунках;

б) порівняння діяльності суб'єктів господарської діяльності з рентабельністю 1–3 %;

---

[348] Даніч Є. О. Використання спеціальних знань під час проведення слідчого експерименту : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2018. С. 241.

в) встановлення підприємств, у яких вищезазначені показники досить сильно відрізняються від аналогічної групи підприємств;

г) проведення вибірки підприємств з підозріло високим оборотом грошових коштів;

д) проведення вибірки підприємств, у яких відсутні відомості про податкові платежі, або вони не відповідають розмірам обороту коштів[349].

У разі виявлення злочинної діяльності «конвертаційних центрів» виникає необхідність встановлення основних ознак незаконного переведення в готівку безготівкових коштів. Зокрема, на такі операції вказують такі фактори:

1) великий обсяг розрахунків по валютних і «лоро»-рахунках з оплати безтоварних договорів; 2) значний обіг грошових коштів при мінімальних платежах до бюджету; 3) наявність розрахункових рахунків у тих банківських установах, які сприяють роботі «конвертаційних центрів»; 4) використання фінансових операцій з цінними паперами; 5) «обнуління» розрахункового рахунку наприкінці операційного дня.

Також необхідно перевірити напрями діяльності банківської системи, де можуть бути застосовані злочинні схеми відмивання «брудних» коштів, зокрема: використання депозитних сертифікатів на пред'явника; конвертація грошових коштів з використанням фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності; конвертація грошових коштів та переказ в банки інших держав; переказ та конвертація грошових коштів через особисті рахунки фізичних осіб; використання «лоро»-рахунків та конвертація грошових коштів; використання вексельної форми розрахунків[350].

---

[349] Білоус В. Т., Бригінець О. О. Правове та організаційне забезпечення здійснення фінансових розслідувань : курс лекцій. Ірпінь. НУДПСУ, 2013. 120 с.

[350] Аркуша Л. І. Конвертаційні центри як спосіб легалізації доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. Вип. 57. С. 464–472.

Великий обсяг криміналістично значущої інформації розміщений у:

1) інформаційних ресурсах локальних відомчих інформаційно-аналітичних систем (Моніторингового центру Державної фіскальної служби України, Держфінмоніторингу тощо);

2) криміналістичних обліках;

3) повідомленнях засобів масової інформації, дослідженнях журналістів-розслідувачів, приватних детективів і громадських активістів («YanukovychLeaks», «Канцелярська сотня» тощо);

4) Єдиних та Державних реєстрах (зокрема, Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і Єдиному державному реєстрі судових рішень);

5) корпоративних електронних банкових даних;

6) соціальних інтернет-мережах та інших інтернет-ресурсах[351].

Так, виявлення кримінальних правопорушень, пов'язаних із діяльністю «конвертаційних центрів», має певні особливості, обумовлені ступенем їх латентності, способом вчинення, особою злочинця, типовими слідами, а також початком досудового розслідування.

Приводом для внесення відомостей до ЄРДР про кримінальне правопорушення, пов'язане з діяльністю «конвертаційного центру» і, відповідно, початку досудового розслідування є: заяви чи повідомлення про вчинення кримінального правопорушення або самостійне виявлення з будь-якого джерела обставин, що можуть свідчити про його вчинення. При цьому встановлені безпосередні джерела інформації про діяльність «конвертаційного центру».

---

[351] Білоус О. П. Протидія функціонуванню конвертаційних центрів у контексті боротьби з корупцією в Україні. *Нові вектори розвитку демократії та інститутів держави і права* : зб. матеріалів Міжнар. юрид. наук.-практ. інтернет-конф. «Актуальна юриспруденція», м. Київ, 10 груд. 2015 р. : тези наук. доп. Київ, 2015. С. 178–182.

Розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з діяльністю «конвертаційного центру», потребує чіткої організації. Організувати розслідування означає:

1) вчасно розробити узгоджений план необхідних заходів;

2) налагодити взаємодію між слідчим, оперативними працівниками, фахівцями;

3) забезпечити проведення регулярних оперативних нарад слідчою групою;

4) налагодити систематичний обмін інформацією і звітністю про результати роботи слідчої групи і кожного слідчого;

5) забезпечити необхідні умови роботи[352].

Для ефективного доказування діяльності «конвертаційних центрів» потрібно виділяти ознаки реєстрації «фіктивних» підприємств, які входять до нього, та ознаки діяльності «конвертаційних центрів». Відповідно до них можуть бути визначені і тактичні завдання розслідування діяльності цих злочинних осередків та засоби їх вирішення.

Ефективність досудового розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з діяльністю «конвертаційних центрів», значною мірою залежить від належної взаємодії між слідчим та представниками: оперативних підрозділів Національної поліції, Державної фіскальної служби, Служби безпеки України, Національним банком України, Фондом державного майна, Міністерством фінансів України, Антимонопольним комітетом, Державною службою статистики України, Міжнародною організацією кримінальної поліції в Україні (Інтерпол), представниками експертних установ; Державною аудиторською службою, органами нагляду, кредитно- фінансової сфери, спеціалістами різних галузей знань, співробітниками, громадськими активістами тощо.

---

[352] Білоус О. П. Особливості обстановки вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) з використанням конвертаційних центрів. *З нагоди 100-річчя від дня народження професора М. В. Салтевського* : зб. матеріалів круглого столу, м. Харків, 30 жовт. 2017 року. Харків : Право, 2017. С. 85–87.

Як відомо, кожна фінансова, господарська операція в сфері економічної діяльності відображається в облікових документах і на електронних носіях інформації, на підставі яких робляться записи в облікових регістрах, журналах, рахунках. За допомогою документів даються розпорядження про проведення фінансово-економічних операцій, укладання угод, договорів. Документи відображають виконання цих розпоряджень; вони мають правове значення; встановлюють відповідальність виконавців за проведені ними фінансові, господарські операції. При розслідуванні податкових злочинів, скоєних ОЗГ, документи відносять до основних джерел інформації про подію злочину, його способи, виконавців, інші обставини, що свідчать про організовану злочинну діяльність або створення умов для такої діяльності. Тому дослідження документів є одним з основних напрямів роботи слідчого. Для забезпечення належної якості дослідження документів доцільно залучати фахівця, який допоможе виявити ознаки матеріальних й інтелектуальних підробок, встановити виконавців документів, відібрати документи, необхідні для експертного дослідження.

Кримінально-процесуальне законодавство України до документів як джерел доказів відносить письмові документи (зокрема, цифри, нотні знаки, ієрогліфи), фото-, відео-, фоно-, кінодокументи, малюнки, карти, схеми, креслення, перфокарти, табуляграми; висновки ревізій та акти перевірок. У криміналістиці більшість дослідників до документів відносять письмовий або спеціально виготовлений предмет, на якому за допомогою письма, інших знакових систем зафіксовані відомості про обставини, що мають доказове значення для провадження. Заслуговує на увагу точка зору М. В. Салтевського, який розглядає документ як матеріально фіксовану інформацію, яка відображає криміналістично значущі відносини і факти [353]. У більшості випадків документи з досліджуваної категорії злочинів мають письмову форму.

[353] Салтевський М.В. Криміналістика: підручник: У 2-х ч. Ч. 1. Х.: КонСУМ, Основа, 1999. 416 с.

З появою нових комп'ютерних технологій комп'ютерний запис став однією з форм засвідчення подій і фактів, що мають юридичне значення. Статтею 200 КК України передбачена кримінальна відповідальність за незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками та іншими способами доступу до банківських рахунків, пристроїв для їх виготовлення[354]. При цьому законодавець у примітці до зазначеної статті під документами на переказ розуміє документи в паперовому або електронному вигляді. У зв'язку з цим ми згодні з А. В. Носовим і В. Б. Веховим, які відносять комп'ютерні записи до самостійного типу документів[355]. Тим часом С. М. Астапкіна до документа відносить не тільки комп'ютерний запис, але і предмет, за допомогою якого він фіксується або виготовляється[356]. До таких предметів відноситься пластикова карта. Вона є універсальним платіжним документом, виконаним на матеріальному носії у формі, частково або повністю доступною сприйняттю ЕОМ, у вигляді комп'ютерної інформації [357].

Визначення поняття «пластикова картка» дано в коментарі КК України під редакцією М. І. Хавронюка. Воно виглядає так: «До кредитних, розрахункових карт і інших платіжних документів відносять документи, які не є цінними паперами, але які мають властивості платіжного документа, що посвідчує, встановлює або надає майнові права або посвідчує, встановлює обов'язки»[358].

---

[354] Кримінальний кодекс України від 404.2001 № 2341-III. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14

[355] Носов А. В., Вехов В. Б. О некоторых аспектах криминалистической характеристики преступлений, совершаемых с использованием пластиковых платежных документов. *Преступность в сфере кредитно-финансовых отношений: инф.-анал. бюллетень.* Москва, 1999 Вып. 2. С. 10–14.

[356] Астапкина С.М. Криминальные расчёты: уголовно-правовая охрана инвестиций. Москва, 2005. С. 80–82.

[357] Мотлях О. І. Питання методики розслідування злочинів у сфері інформаційних комп'ютерних технологій : дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2005. 20 с.

[358] Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України: Злочини проти власності / за ред. М.І. Хавронюка. Київ: ВД «Дакор», 2017. 448 с.

Законодавчими актами України до фінансових і банківських документів віднесено цінні папери, тобто платіжні документи, виражені у валюті України, іноземній валюті або монетарних металах[359].

Резюмуючи викладене, вважаємо, що в криміналістиці під документами слід розуміти матеріально фіксовану форму посвідчення інформації про обставини досліджуваної події злочину, в тому числі у вигляді комп'ютерного запису, предмета, за допомогою якого вона фіксується і виготовляється.

Вважаємо, що джерелом інформації про подію та інші обставини вчинення злочину можуть бути письмові, графічні документи, фото-, кіно-, відео-, звукозапис, комп'ютерний запис і предмет, за допомогою якого вона фіксується або виготовляється, цінні папери, виражені у валюті України, іноземній валюті або монетарних металах.

При розслідуванні податкових злочинів, скоєних ОЗГ, слідчий стикається з величезною кількістю документальних джерел інформації, що відображає спосіб вчинення злочину, способи формування організованої групи і створення фіктивних фірм; сутність фінансово-економічних операцій, які використовуються членами організованого злочинного утворення як засіб реалізації заздалегідь запланованого і ретельно підготовленого способу злочину; приховування слідів організованої злочинної діяльності; обстановку, яка використовувалася або спеціально створювалася для здійснення злочинних дій. Тому всебічне дослідження документів – важливий напрям розслідування. На нашу думку, дослідження документів включає комплекс процесуальних і непроцесуальних дій, що дозволяють слідчому виявити механізм відображення злочинних дій в облікових документах, визначити фінансово-економічні, господарські операції, які були використані організаторами злочинного

[359] Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19

бізнесу, висунути версії про способи вчинення злочину, можливих учасників організованих груп, їхні зв'язки.

Дослідження документів на початковому етапі розслідування дозволяє ознайомитися зі структурою суб'єктів господарської діяльності. Зокрема, документів, що підтверджують:

а) факт створення суб'єкта підприємницької діяльності;

б) вчинення виробничої, фінансової операції суб'єктом господарської діяльності;

в) характер виробничо-господарських, фінансово-економічних операцій і відповідність їх Статуту;

г) невідповідність документів фактичному стану справ;

д) безпосередніх їх виконавців.

Слідчий повинен різноманітними засобами дослідити документи, що дозволяють на основі їх вивчення і перевірки встановити обставини скоєння ОЗГ порушення податкового законодавства тим чи іншим способом. Дії, що використовуються для дослідження документів, повинні використовуватися в комплексі. Зокрема, до них відносять:

– особисте ознайомлення слідчого з документами або залучення до цього відповідних фахівців. Ознайомлення може бути як не процесуальне (розвідувальне), так і в процесі проведення слідчого огляду;

– вивчення документів на підприємстві і в різних організаціях, пов'язаних з ним тією чи іншою мірою. Наприклад, з банківськими документами – у банку; Статуту і рішення про реєстрацію – в районній адміністрації; а також з документами, що перебувають в податковій інспекції, у контрагентів та ін.;

– проведення документальної ревізії на вимогу слідчого;

– допити та інші слідчі дії за участі обізнаних осіб, причетних до операцій, які оформлені документами, або брали участь у складанні документів;

– проведення різних експертиз по документах;

– проведення оперативно-розшукових заходів[360].

Документальні джерела інформації про обставини досліджуваної події злочину утворюють певну систему, що дозволяє їх згрупувати в окремі групи, групи – в підгрупи, визначити інформаційний зміст, місця знаходження. За такої категорії злочинів можна виділити групи документів:

1) організаційно-правові;

2) установчі;

3) регуляторні;

4) розпорядчі;

5) бухгалтерські (облікові);

6) документи, що відображають фінансові операції;

7) цінні папери;

8) приватизаційні;

9) документи, що відображають виробничо-господарські операції;

10) договірні;

11) документи з обліку кадрів;

12) документи контролюючих та інших державних органів;

13) документи правоохоронних і правозастосовних органів;

14) електронні документи;

15) «чорнові» документи;

16) особисті документи.

Дослідження будь-якої групи або всієї системи документів пов’язано з видом конкретного податкового організованого злочину, скоєного ОЗГ, і обумовлюється слідчою ситуацією на певному етапі розслідування.

---

[360] Мілевська А. О. Особливості розслідування кримінальних правопорушень, пов’язаних з підробленням нотаріальних документів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Ірпінь, 2016. 19 с.

На нашу думку, у пропонованій класифікації перша група охоплює організаційно-правові документи, що регламентують створення, реєстрацію суб'єктів господарської діяльності незалежно від форм власності; підстави їх ліквідації; основні напрями діяльності, повноваження та відповідальність за порушення чинного законодавства. До них відносять: закони, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, розпорядження, інструкції, рішення органів виконавчої влади, нормативно-розпорядчі акти органів державної місцевої адміністрації з питань створення, реєстрації та діяльності суб'єктів підприємницької діяльності.

Друга група – це установчі документи за утворенням і реєстрацією суб'єкта господарської діяльності незалежно від форм власності. Зокрема, протокол зборів засновників, статутний договір; заява і Статут суб'єкта господарської діяльності; ліцензія на право здійснення певних видів підприємницької діяльності; рішення виконкому або розпорядження голови державної місцевої адміністрації про реєстрацію для окремих організацій, інших форм підприємництва; інші документи, передбачені законодавством України.

Третя група включає регламентуючі документи: рішення, накази, розпорядження, регламент, виробничо-технічні та посадові інструкції, протоколи зборів та ін. Вони регламентують діяльність роботи (директорату, правління), керівних органів суб'єктів господарської діяльності незалежно від форм власності, конкретних керівників виробництва, інших структурних підрозділів (бухгалтерії, відділів менеджменту, маркетингу та ін.), повноваження посадових, інших осіб, а також порядок ведення діловодства та документообігу, обліку та звітності, оформлення виробничо-господарських операцій та ін.

Четверта група охоплює розпорядчі документи, в яких відображається організаційно-розпорядча і адміністративно-господарська діяльність керівників суб'єктів господарювання незалежно від форм власності, їх заступників, окремих службових осіб, а також структурних підрозділів. До них належать: накази з поточних питань, розпорядження; службові записки, протоколи засідань ради директорів, правлінь, телеграми, факси та ін.

До п'ятої групи належать бухгалтерські облікові документи. У них розміщені відомості про виробничо-господарські, фінансово-економічні операції і їх відображення в обліку, дані про фінансову спроможність господарюючого суб'єкта, про надходження та витрати, безпосередніх виконавців цих операцій і причетних до них осіб, дотримання фінансової дисципліни та ін. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» бухгалтерський облік ведеться за журнально-ордерною системою розрахунків як у традиційно паперовій (документарній) формі, так і в електронному вигляді з використанням автоматизованої інформаційної системи «Облік і звітність»[361].

У зв'язку з цим дослідження бухгалтерських документів дозволяє з'ясувати дотримання суб'єктом господарської діяльності встановленого порядку ведення обліку та звітності; виявити ті виробничо-господарські та фінансово-економічні операції, в процесі яких відбувалися злочинні дії, і причетних до них осіб; способи вчинення економічних злочинів та приховування слідів організованої злочинної діяльності.

У сферах і галузях економічної діяльності всі виробничо-господарські, фінансово-економічні операції відбуваються з використанням бухгалтерських документів. З урахуванням правових

[361] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?lang=uk

підстав, інформаційного змісту бухгалтерські документи цієї групи можна поділити на вісім підгруп: первинні і похідні, виконавчі і комбіновані, разові та накопичувальні, внутрішні і зовнішні[362].

Перша підгрупа – це первинні бухгалтерські документи. У них безпосередньо фіксується вчинення виробничо-господарських, фінансових, фінансово-господарських операцій. Це – журнал обліку (головна книга), книги рахунків бухгалтерського обліку, баланс, фінансовий звіт, розрахунок прибутку і доходів, витрат, податків і документи щодо їх оплати, облікові регістри, зокрема: журнал реєстрації касових ордерів, журнал реєстрації відомостей на заробітну плату, журнал реєстрації документів на отримання вантажів, реєстр депонентів, журнал реєстрації довіреностей на одержання цінностей та ін.

До другої підгрупи слід відносити похідні (зведені) бухгалтерські документи. Вони відображають зведені дані первинного обліку. Це – звіти та додатки, до них пояснювальні записки, довідки, узагальнені відомості, аналізи та ін.

Третя підгрупа – це розпорядчі та виправдувальні (виконавчі) документи. У розпорядчих документах містяться розпорядження керівника підприємства, комерційної структури, організації, установи про проведення тих чи інших виробничо-господарських, фінансово-економічних операцій. До них відносять: накази, розпорядження, трудові угоди, довіреності, платіжні вимоги, касові чеки та інші документи. У виконавчих документах розміщені дані про проведені виробничо-господарські та фінансово-економічні операції, які засвідчують факт їх звершення. Зокрема, в актах приймання виконаних робіт, наданих послуг, рахунках-фактурах, актах прийому товарів, продукції, касових ордерах, звітах матеріально відповідальних осіб та ін.

---

[362] Білоус В. В. Проблеми методики розслідування фіктивного підприємництва : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2004. 20 с.

Четверта підгрупа охоплює комбіновані бухгалтерські документи. Вони одночасно є розпорядчими і виконавчими. До них можна віднести: касові прибуткові та видаткові ордери, розрахунково-платіжні відомості на видачу заробітної плати, авансові звіти підзвітних осіб, накладні на відпуск матеріалів, прийомні ордера на їх надходження та інші документи.

До п'ятої підгрупи ми відносимо разові бухгалтерські документи. Вони призначені для відображення окремих виробничо-господарських та фінансово-економічних операцій. Це – разова довіреність на отримання матеріальних цінностей, платіжна вимога, платіжне доручення, касовий ордер на виплату депонентської суми та ін.

Шоста підгрупа – це накопичувальні бухгалтерські документи. У них відображаються однорідні виробничо-господарські, фінансово-економічні операції за певний період. Зокрема, це – накопичувальні відомості, накладні.

До сьомої підгрупи можна відносити зовнішні документи, тобто документи про проведення конкретних господарських операцій, що надходять від постачальників, посередників, покупців, контрагентів; акти про взаємозаліки; угоди та ін.

Восьма підгрупа включає внутрішні документи. Вони складаються на підприємстві. До них відносять правила внутрішнього трудового розпорядку, розпорядження, накази про проведення конкретних виробничо-господарських та фінансово-економічних операцій.

Для приховування слідів організованої злочинної діяльності злочинці все частіше скоюють підробки в бухгалтерських документах, зокрема в електронному вигляді. Визначити вид електронного документа, його зміст, характер, призначення, порядок оформлення і сліди підробки можуть допомогти слідчому фахівці в сфері бухгалтерського обліку та нових інформаційних технологій. Йдеться про використання комплексу спеціальних знань, про комплекс консультативної допомоги зазначених фахівців.

Слід також враховувати, що розпорядчі, виправдувальні, комбіновані бухгалтерські документи можуть бути в електронному варіанті.

Шоста група – це документи, що відображають фінансові операції. Вони є джерелами інформації про фінансовий стан та платоспроможність суб'єкта господарської діяльності; своєчасність і законність його розрахункових операцій; обґрунтованості отримання кредитів, їх витрачання та своєчасності повернення; про статутний характер ведення фінансово-економічних операцій, обґрунтованості отримання і витрачання бюджетних коштів. Вони використовуються організаторами злочинного бізнесу для скоєння і приховування фінансового шахрайства, розкрадань бюджетних, кредитних коштів шляхом використання платіжних документів, електронних платежів або пластикових платіжних документів. У зв'язку з цим можна зазначені документи поділити на три підгрупи.

Перша підгрупа включає документи, що відображають проведення фінансових, фінансово-економічних, виробничо-господарських операцій: платіжні доручення про перерахування грошових коштів, банківські виписки по операціях і рахунках, чеки та їх корінці на отримання готівкових коштів, платіжні документи та доручення за розрахунками з контрагентами, рахунки контрагентів, лімітовані чекові книжки, кредитове авізо та ін.

Друга підгрупа охоплює документи, що підтверджують отримання, оформлення кредитів, їх витрачання та своєчасне повернення. До них належать: заявка та обґрунтування отримання кредиту, бізнес-плани і техніко-економічні обґрунтування майбутніх інвестицій за рахунок кредитних коштів, гарантійні листи, страхові зобов'язання, договори поруки та застави, кредитний договір, платіжні доручення про надходження кредиту, банківські виписки та копії платіжних доручень про витрачання кредиту і його повернення (неповернення), угоди про пролонгацію кредитних договорів, про плату за користування кредитом, про штрафні санкції і т. д.

Третя підгрупа – це електронні документи, тобто у вигляді комп'ютерного запису, що підтверджують незаконне отримання грошових коштів, в тому числі з використанням електронного платежу, шляхом проникнення в комп'ютерну систему банку з використанням пластикових платіжних документів (пластикових карт), шляхом подання відповідного і отримання грошових коштів електронними переказами, іншими способами з використанням електронних технологій.

Сьома група включає документи, що відображають формування фондового ринку (цінних паперів). До цінних паперів, відповідно до Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок»[363], відносять: платіжні документи, виражені у валюті України, іноземній валюті або монетарних монетах. Зокрема, це: акції, облігації внутрішніх та зовнішніх державних позик, облігації місцевих позик, облігації підприємств, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати, інвестиційні сертифікати, векселі, приватизаційні папери, боргові розписки, акредитиви, чеки, банківські накази, похідні цінні паперу (пов'язані з правом придбання або продажу протягом терміну, визначеного договором, а також цінні папери інших фінансових або товарних ресурсів), деривативи (документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах) фондові, валютні, товарні; форвардний контракт (стандартний документ, який підтверджує зобов'язання особи придбати (продати) цінні папери, товари, гроші на певних умовах у майбутньому з фіксацією цін такого продажу); ф'ючерсний контракт (стандартний документ, який підтверджує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, товари, кошти в певний термін, на певних умовах у майбутньому з фіксацією цін на момент виникнення

[363] Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від від 23.02.2006 № 3480-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15

зобов'язань між сторонами); опціони (стандартний документ, який підтверджує право придбати (продати) цінні папери (товари, кошти) на визначених умовах у майбутньому)[364] та ін.

Слід зазначити, що, згідно з чинним законодавством, цінні папери можуть випускатися як у традиційній документарній формі, так і в бездокументарній формі, тобто електронній, або тільки в документарній або електронній (наприклад, депозитний сертифікат Національного банку України)[365]. Зазначені документи використовуються організаторами злочинного бізнесу для здійснення фінансового шахрайства, легалізації грошових коштів, майна, одержаних злочинним шляхом; ухилення від сплати податків; шахрайства, при випуску та обігу цінних паперів; виготовлення, збуту і використання підроблених недержавних цінних паперів і інших економічних злочинів.

Восьма група охоплює приватизаційні документи. Вони використовуються організаторами злочинної діяльності для незаконної приватизації державного, комунального майна, незаконних дій щодо приватизаційних паперів, розкрадань державного або комунального майна під виглядом приватизації. Приватизаційні документи можна поділити на чотири підгрупи.

Перша підгрупа – це нормативно-правові акти, що регламентують порядок проведення приватизації державного, комунального майна. До них відносять: закони, укази Президента, постанови уряду, рішення Фонду державного майна України, місцевих органів влади і управління.

Друга підгрупа включає документи, що відображають незаконні дії з приватизаційними паперами (приватизаційні сертифікати, чеки та ін.).

---

[364] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

[365] Про Національний банк України : Закон України від від 20.05.1999 № 679-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14

До третьої підгрупи відносять документи, що відображають незаконну приватизацію державного, комунального майна. Зокрема, це: інвентаризаційні описи з заниженою балансовою вартістю державного майна, що приватизується; інвентаризаційні описи оцінки підприємств торгівлі, сфери послуг з їх залишкової вартості; договори оренди, якими передбачено залік орендної плати за придбане майно у власність; зберігання записки, за якими майно, придбане до приватизації, передано на зберігання в підприємство іншого профілю, іншої галузевої спеціалізації з метою його приховування; акти про виконання фіктивних обсягів робіт, про надання фіктивних послуг, про заниження балансової вартості підприємств при продажі їх за конкурсом для «свого» покупця; підроблені акти про вартість майна, що приватизується; підроблені акти, рішення відповідних державних органів про приватизацію майна, яке не підлягає приватизації; договори купівлі-продажу приватизаційних паперів з особами, які не є їх власниками; декларація про джерело походження коштів, за які приватизується державне, комунальне майно або підприємство; підроблені документи, що стосуються проведення приватизаційних аукціонів, конкурсів, в тому числі заяви на участь в аукціоні; перелік об'єктів, що підлягають приватизації, виставлених на аукціоні; протоколи аукціонів, із зазначенням осіб, допущених до участі, стартовою і продажною ціною, переможця аукціону; протоколи конкурсу (за аналогією з протоколами аукціонів); платіжні документи про оплату вартості майна, придбаного в результаті проведення приватизаційних аукціонів, конкурсів; інвентаризаційні описи оцінки основних засобів, у яких вказані не в повному обсязі кошти, а тільки їх частину; акти про списання технічного обладнання, верстатів, механізмів, автотранспорту, інших матеріальних цінностей без експертної оцінки чи іншого порушення чинного порядку списання; договори оренди, в яких навмисно неправильно вказана вартість оборотних коштів; інвентаризаційні описи, в яких умисно

не були включені нематеріальні активи, що перебувають на балансі підприємства; приватизаційні майнові сертифікати, чеки[366] та ін.

До четвертої підгрупи ми пропонуємо віднести документи, які відображали процедуру проведення приватизації майна підприємств державної, комунальної власності, а також фактично використовувалися злочинцями для розкрадань майна зазначених підприємств. Це протоколи зборів засновників, рішення, заяви, статутні довідки та ін.; договори, необхідні для створення і реєстрації комерційної структури, куди згодом передавалося державне майно; накази, платіжні доручення, інформація банківських установ про рух грошових коштів, інші документи, що підтверджують використання коштів державних підприємств як внесків до статутного фонду комерційної структури, створюваної керівником державного підприємства; накази керівника державного підприємства, платіжні доручення, інші банківські документи про оплату всіх витрат зі створення і реєстрації комерційних структур із коштів цього підприємства; накази, розпорядження про передачу державного майна комерційній структурі, інвентаризаційні описи, акти приймання-передачі основних засобів з балансу державного підприємства на баланс комерційної структури, будівель, іншого майна; «Виписки з реєстраційних документів БТІ про перехід права власності від одного власника до іншого, інші документи, на підставі яких проведено перереєстрацію власності; накази та платіжні документи про перерахування державним підприємством грошових коштів на так званий «розвиток» на адресу комерційної структури; накази керівників державного підприємства про безоплатну передачу у власність комерційних структур і окремих осіб частки цього підприємства в різних аукціонних товариств або паїв, акцій, сертифікатів та інших документів, якими оформлено

[366] Про приватизацію державного і комунального майна : Закон України від 8.01.2018 № 2269-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2269-19

перехід права власності на паї і акції: заяву нового власника, документи АТ або банку про перереєстрацію права власності на паї, акції на нового власника, документи про взаємні розрахунки комерційних структур з державним підприємством за надані будівлі та ін.»[367].

Дев'ята група, на нашу думку, охоплює документи, що відображають виробничо-господарські операції. До них відносять: накладні, платіжні відомості, акти приймання виконаних робіт, товарно-транспортні накладні, матеріальні звіти, акти про списання та ін. Вони містять ознаки як матеріальних, так і інтелектуальних підробок, вказують на виконавців операції та осіб, до них причетних.

До десятої групи можна відносити договірні документи. Вони пов'язані з підготовкою, укладенням, виконанням договорів суб'єктом підприємницької діяльності, проведенням фінансових операцій про перерахування грошових коштів у рахунок оплати за договорами. Їх дослідження дозволить встановити фіктивні виробничо-господарські операції та коло осіб, які беруть участь у них; способи вчинення податкового злочину і приховування слідів організованої злочинної діяльності та інші обставини, що мають значення для розслідування.

Зокрема, це: протоколи про наміри; листування сторін; економічні розрахунки; розрахунки за договірною ціною; договори купівлі-продажу, позики, кредиту, переуступки вимог, доручення, застави, міни (бартер), а також додаткові угоди до договорів; протоколи розбіжності; документи про витрати, оплату договірних зобов'язань та ін.

Одинадцята група – це документи з обліку кадрів. Мета їх дослідження: встановити осіб, які працюють на підприємстві; з'ясувати їх зв'язки, характеристику, службове становище, взаємовідносини зі

---

[367] Про затвердження Порядку використання даних Реєстру прав власності на нерухоме майно, Єдиного реєстру заборон відчуження об'єктів нерухомого майна, Державного реєстру іпотек та Державного реєстру обтяжень рухомого майна : Наказ Міністерства Юстиції України від 14.12.2012 / URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2102-12

співробітниками; визначити коло свідків для подальшого розслідування. До цих документів відносять: накази, трудові договори, контракти, трудові угоди; особисті листи з обліку; довідки про заробітну плату; відомості про конфлікти; листування; доповідні керівників структурних підрозділів про порушення трудової дисципліни деякими працівниками, заподіяння матеріальних збитків підприємству; штатний розклад і оклади; трудові книжки; довідки, листування з центром зайнятості населення; посадові інструкції; виробничо-технічні інструкції; звіти, відомості про звільнення; облік безробітних та ін.

Дванадцята група охоплює документи контролюючих державних органів. Відповідно до Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» в боротьбі з організованою злочинністю беруть участь державні органи, які наділені контрольними функціями. Зокрема: Координаційний комітет по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президенті України, спеціальні підрозділи по боротьбі з корупцією та організованою злочинністю Служби безпеки України. В разі необхідності Верховною Радою України на постійній або тимчасовій основі можуть бути створені й інші спеціальні органи для боротьби з організованою злочинністю.

До державних органів, які беруть участь у боротьбі з організованою злочинністю, належать: а) органи Національної поліції і Служби безпеки України, органи прокуратури України, органи податкової міліції, органи Державної прикордонної служби України та органи державного фінансового контролю[368].

До зазначеної групи документів належать: акти документальної ревізії; акти державної податкової інспекції про результати перевірки дотримання податкового законодавства і додатки до них; повідомлення державної податкової інспекції про результати

[368] Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю : Закон України від від 30.06.1993 № 3341-XII / URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3341-12

розрахунку авансових внесків на прибуток; акти державної податкової інспекції про зустрічну перевірку; аудиторський висновок (висновок) про результати перевірки ліквідаційного балансу; рішення контролюючих органів; інші листування з державними органами та інші документи.

Досліджуючи документи цієї групи, слідчому необхідно звернути увагу на можливість як неналежного здійснення контрольних функцій службовими особами державних органів, які мають контрольні повноваження, так і наявності корупційних зв'язків службових осіб контролюючих державних органів з організованими групами, злочинними організаціями, спільнотами корисливо-господарської спрямованості.

Тринадцята група включає документи правоохоронних і правозастосовних органів. Слідчий їх вивчає з метою отримання інформації про вчинення раніше співробітниками господарюючих структур правопорушень та злочинів, господарських спорів, ділових контрактів суб'єктів підприємницької діяльності. До цих документів відносять: матеріали перевірок податковою міліцією про дотримання податкового законодавства; копії вироків, судових рішень, договори, нотаріально засвідчені угоди, пов'язані з виробничо-господарською, фінансовою, зовнішньоекономічною діяльністю суб'єкта підприємництва; акти прокурорського реагування та ін.

До чотирнадцятої групи ми відносимо електронні документи, тобто програми, комп'ютерні записи, бази даних, що підтверджують проведення виробничо-господарських, фінансово-економічних, зовнішньоекономічних операцій, електронних платежів, угод, переказів; кредитні, розрахункові пластикові картки, інші платіжні документи в електронному вигляді; електронні записники; інші електронні носії текстової або графічної інформації в локальних і глобальних комп'ютерних мережах.

П’ятнадцята група – це «чорнові» документи. Їх, як правило, слідчий виявляє в процесі розслідування. Вони можуть містити відомості про обставини формування, функціонування та розвиток організованої злочинної діяльності, корупційні зв’язки організованого злочинного утворення зі службовими особами державних органів; види і форми корупційних, міждержавних, міжнаціональних злочинних зв’язків; планування або підготовку злочинних дій, операції, способи вчинення і приховування слідів злочину; розподіл ролей і доходів у злочинному колективі та ін. До цих документів можна відносити: записи, копії, чернетки, розрахунки, виписки, копіювальний папір, листи настільних календарів, розписки, доповідні та ін.

До шістнадцятої групи ми відносимо особисті документи членів організованого злочинного утворення. Їх дослідження дозволить слідчому отримати відомості про конкретну особу, що вчинила ухилення від сплати податків у складі організованої групи, його ролі, злочинні дії і наміри, інші обставини, що мають значення для характеристики суб’єктно-особистісних і рольових функцій учасників злочинної спільноти. До документів зазначеної групи відносять: особисті записи; листування; листи; листівки; щоденник; блокноти; архівні комп’ютерні записи; документи, що посвідчують особу; довіреності; договори; угоди; листи в електронному вигляді; пластикові картки; паспорт; військовий квиток; інші документи.

При розслідуванні податкових злочинів, скоєних ОЗГ, може виникнути необхідність у вивченні інших, крім вищевказаних, документів, оскільки передбачити їх всіх неможливо. Однак, плануючи роботу з документами, слідчому необхідно керуватися запропонованою нами їх криміналістичною класифікацією. Вона полегшує виявлення слідів організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування; встановлення зв’язку між злочинною поведінкою і змістом документів; визначення змін у змісті документів; виявлення ознак підробки документів, сумнівних операцій, відображених у цих документах.

Зокрема, слід звернути увагу на такі ознаки підробки документів: неузгодженість записів, операцій, системи взаємопов'язаних техніко-економічних показників; невідповідність документів встановленим вимогам; підписання документів неуповноваженими на це особами; необґрунтоване відкриття розрахункового рахунку господарюючим суб'єктом; укладання договорів між позичальником і контрагентом, які нездійсненні; явні ознаки матеріального підроблення: підробка підпису, виправлення, дописування, а також ознаки фальсифікацій в електронних документах. Задля продуктивного вирішення вищеперерахованих питань необхідне залучення фахівців.

Питанням участі фахівців при розслідуванні податкових злочинів присвячено ряд робіт[369, 370, 371].

Криміналістичною, слідчою практикою вироблені різні прийоми і форми розпізнання підроблених документів. До поширених належать огляд і вивчення документів. Процес дослідження документів ми пропонуємо розділити на три етапи: огляд документів; вивчення і виявлення документів, що підлягають експертному дослідженню.

Вивчення документів включає перевірку: дотримання правил складання та оформлення документів; справжності документів і які в них реквізити і записи; відповідності виробничо-господарських, фінансово-економічних операцій, відображених у документах, встановленим правилам.

---

[369] Дондик Н. Я. Використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні економічних злочинів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2006. 19 с.

[370] Оніщик Ю. В. Матеріальні сліди під час розслідування ухилень від сплати податків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2014. Вип. 26. С. 253–256. (Серія «Право»).

[371] Марущак О. А. Залучення спеціаліста при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Форум права*. 2014. № 2. С. 253–257.

Велике значення мають доказові джерела документальної інформації про подію злочину та осіб, які його вчинили. Найбільш замасковані, витончені податкові злочини здійснюють не примітивні особистості, а інтелектуальні, використовують великий потенціал знань і професіоналізм. Це, природно, вимагає залучення до роботи оперативних, слідчих органів – інтелектуалів, тобто людей, обізнаних у підприємницькій діяльності, економіці, фінансах, податковій системі, банківській справі, оптовій та роздрібній торгівлі, комп'ютерній техніці та ін. У зв'язку з цим участь фахівців у розслідуванні, слід відносити до елементу методики розслідування зазначених злочинів.

Як свідчать проведені нами дослідження, слідчі економічні підрозділи Нацполіції, СБУ і податкової міліції, при розслідуванні податкових злочинів, скоєних організованими злочинними групами, залучали фахівців, зокрема, бухгалтерів, економістів, працівників банківських установ, податкових органів, програмістів, операторів інформаційних систем.

Спеціаліст-бухгалтер може надати допомогу слідчому у вивченні нормативно-правових актів, що регламентують ведення бухгалтерського обліку і звітності; порядку і правил оформлення документів; виявленні ознак підробки документів та ін. З його участю доцільно проводити огляд документів, обшук та інші слідчі дії. Спеціаліст-бухгалтер при виявленні ознак матеріальної або інтелектуальної підробок в обліково-звітних та інших документах може рекомендувати слідчому провести документальну ревізію (аудиторську перевірку), судово-бухгалтерську експертизу і підготувати питання, які можуть бути поставлені слідчим на вирішення ревізору, експерту.

Проблеми призначення та проведення судово-бухгалтерських, судово-економічних, судово-почеркознавчих та інших експертиз,

які використовуються слідчими при розслідуванні податкових злочинів, викладені в літературі[372, 373, 374]. Тим часом впровадження електронної обробки інформації в сфері економічної діяльності відкрило комп'ютерним шахраям широкі можливості розкрадання грошових коштів з використанням електронного платежу шляхом проникнення в комп'ютерну систему банків, а також – підроблених пластикових карт. У зв'язку з цим при розслідуванні злочинів, скоєних ОЗГ з використанням комп'ютерних технологій, важливим доказом є висновок комп'ютерно-технічної експертизи.

Об'єктами комп'ютерно-технічної експертизи є комп'ютерні записи: «накопичувачі», носії інформації (жорсткі і гнучкі магнітні диски, оптичні диски, стримери); роздруківки програмних і текстових файлів; словники пошукових ознак систем (тезауруси), класифікатори та інша технічна документація (технічні завдання, звіти); електронні записники, інші електронні носії текстової або цифрової інформації, технічна документація до них[375].

З урахуванням вирішуваних завдань і специфіки об'єктів досліджень зазначеної експертизи можна виділити два напрями експертних досліджень: комп'ютерів і комплектуючих до комп'ютера записів, що зберігається в комп'ютері і на магнітних носіях.

При підготовці питань, що виносяться на розгляд комп'ютерно-технічної експертизи, слідчому надасть консультативну допомогу фахівець, що розуміється в сфері комп'ютерних технологій. Зокрема, це – професійні користувачі програмного і системного

---

[372] Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] Київ : Центр учбової літератури, 2009. 84 с.

[373] Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Харківський національний економічний ун-т. Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. 232 с.

[374] Костіна О. Ю. Теорія та практика проведення судових експертиз за напрямками інженерних, економічних, товарознавчих видів досліджень та оціночної діяльності: монографія. Одеса, 2017. 274 с.

[375] Коршенко В. А. Теоретичні та методичні основи судової телекомунікаційної експертизи : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2017. 20 с.

забезпечення ЕОМ, прикладні та системні програмісти, оператори системних магнітних носіїв, користувачі та інші[376].

Сучасні науки розвиваються за двома основними тенденціями: диференціації та інтеграції різних знань. Виділення і відокремлення нових галузей в науці і практиці – прогресивне явище на сучасному етапі розвитку. Комплексний характер наук підвищує їх практичне значення.

Ефективність розкриття і розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ, неможлива без використання новітніх досягнень науки і техніки, можливостей судових експертиз.

Так, для дослідження документів може бути призначена судово-почеркознавча експертиза, при проведенні якої вирішується самостійно питання щодо одного і того ж об'єкта. При розслідуванні зазначених злочинів часто виникають питання, які не можуть бути вирішені на основі спеціальних знань у галузі кожної окремої науки. Виникає необхідність комплексного дослідження об'єктів фахівцями різних галузей знань – шляхом проведення комплексних експертиз: судово-бухгалтерської та комп'ютерно-технічної, судово-економічної і науково-технічної, судово-товарознавчої та техніко-будівельної та ін.

У зв'язку з цим до актуальних проблем розслідування зазначених злочинів слід відносити призначення і проведення комплексних експертиз. Як показують наші дослідження, слідчі призначали комплексну судово-економічну експертизу по кожному другому кримінальному провадженні при розслідуванні податкових злочинів, скоєних ОЗГ. Тим часом порядок призначення і проведення комплексної експертизи не передбачений нормою кримінально-процесуального закону.

---

[376] Ричка Д. О. Особливості кримінально-правової кваліфікації злочинів у сфері використання електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж і мереж електрозв'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Ірпінь, 2019. 18 с.

У зв'язку з тим, що в КПК України не передбачені комплексні експертизи, експертні установи керуються «Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень», із внесеними змінами в 2019 році[377].

Як свідчить експертна, слідча і судова практика, комплексне дослідження об'єкта експертизи фахівцями декількох галузей знання одночасно дає більш високий результат, ніж послідовне проведення декількох експертиз окремо. Тому вирішення проблеми призначення та проведення комплексної експертизи належить до числа перспективних для теорії судових експертиз та практики розслідування.

У вирішенні зазначеної проблеми повинні знайти своє відображення як процесуальна сторона, так і криміналістична, а також питання організації експертної та слідчої роботи. Насамперед, призначення та порядок проведення комплексних експертиз вимагає правової регламентації. Зокрема, у нормі КПК необхідно вказати, що для вирішення питань, що належать до компетенції різних галузей знання, суд, прокурор, слідчий, призначають комплексну експертизу, яка може бути доручена кільком експертам різних галузей знання. Експерти, які беруть участь у проведенні комплексної експертизи, проводять дослідження в межах своїх спеціальних знань і складають загальний висновок.

Основне джерело поінформованості правоохоронних органів про кримінальні правопорушення, пов'язані з діяльністю організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування – ОРД. Особливість отримання вихідної інформації та оцінки первинної інформації про такі кримінальні правопорушення шляхом проведення оперативно-розшукових заходів полягає в тому, що вони мають

[377] Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень від 22.02.2019 року / URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-19

складний, довготривалий характер, складаються з різнобічної перевірки, які нерідко торкаються усіх етапів оперативно-розшукового документування.

Зокрема, одним із основних заходів для визначення дійсного стану прав суб'єкта господарювання та його фінансових зобов'язань є документальна ревізія (перевірка) фінансово-господарської діяльності підприємства, яка, зокрема, є дієвим інструментом визначення факту податкового правопорушення під час розслідуванні кримінальних правопорушень, пов'язаних з організованою злочинною діяльністю у сфері оподаткування. Наведені вище ознаки дозволяють зібрати найбільш вагомі інформаційні джерела для подальших етапів кримінального процесу, а саме – перейти на стадію досудового розслідування.

Так, для прийняття рішення про відкриття кримінального провадження слідчий встановлює сукупність ознак складу злочину з таким ступенем їх конкретизації і з'ясування, щоб зробити висновок про вчинення конкретного виду злочину. Ці ознаки повинні ставитися до всіх елементів складу злочину: об'єкта, об'єктивної сторони, суб'єкта та суб'єктивної сторони. Необхідність проведення досудового розслідування, як правило, обумовлюється неповнотою інформації про ознаки об'єктивної сторони податкового злочину і ознаки організованої групи. У криміналістичному сенсі ознаки будь-якого злочину – це певні зміни реальної дійсності, породжені діями або бездіяльністю злочинця, що вказують на можливість здійснення такого виду злочину[378].

Таким чином, можна констатувати, що коло обставин, що утворюють криміналістичні ознаки, значно ширші, ніж коло обставин, які кваліфікуються за кримінально-процесуальними ознаками.

[378] Тіщенко В. В. Криміналістика : навч.-метод. посіб. для студентів ф-ту підгот. слідчих органів внутр. справ. Одеса : Юридична література, 2015. 197 с.

Щодо досліджуваного виду злочинів, то до нього відносять більше фактичні дані, що вказують на можливість здійснення податкового злочину, скоєного організованою злочинною групою в сфері виробництва, зовнішньоекономічної, банківської, фінансової діяльності та ін. Або на конкретній ділянці виробничої діяльності, або при проведенні конкретних фінансових операцій, укладанні зовнішньоекономічних контрактів.

Це можуть бути фактичні дані, пов'язані зі специфікою функцій суб'єкта господарської діяльності, особливостями їх організаційно-правового статусу, характером господарських операцій, бухгалтерського обліку і корупційних, міжрегіональних зв'язків, кримінальною активністю членів організованої групи, тіньовим виробництвом, легалізацією доходів та ін.

Викладене свідчить про те, що криміналістичні ознаки податкового злочину, вчиненого ОЗГ, – це певні зміни в реальній діяльності, породжені діями організованої групи, злочинної організації, її спільноти, що вказують на можливість здійснення ними зазначеного злочину. Вони дуже різні, але будь-які з них можуть бути вивчені, виявлені при проведенні оперативно-розшукових заходів, досудового розслідування і судового розслідування. Сукупність конкретних фактів і їх зв'язків дозволить слідчому надалі пізнати і виявити подію конкретного податкового злочину і його суб'єктний склад.

Водночас виявлення ознак злочину вимагає від слідчого вирішення і інших дуже важливих завдань – з'ясування достатності виявлених ознак для прийняття законного і обґрунтованого рішення за матеріалами досудового розслідування. Достатня підстава для відкриття кримінального провадження включає в себе два обов'язкові елементи: ознаки кримінально караного діяння; досить серйозні дані про те, що злочин дійсно було вчинено.

Це означає, що за своїм характером дані, що містяться в первинних матеріалах, можуть бути визнані достатніми для відкриття кримінального провадження, якщо вони містять ознаки податкового злочину. При цьому сукупність ознак повинна бути такою, щоб її можна було оцінити як достатньою для досудового розслідування. Неповнота інформації про ознаки злочину і сумніви в її достовірності вимагають збору додаткових даних, необхідних для прийняття процесуального рішення.

Таким чином, завдання досудового розслідування – це перевірка первинної інформації про злочин, збирання додаткової, її накопичення, аналіз та оцінка для встановлення достатності даних, що вказують на наявність ознак злочину. Велике значення у виборі криміналістичних прийомів і методів, необхідних для виявлення ознак податкового злочину, способів його вчинення, а також для розкриття цього злочину має з'ясування характеру інформації, що надійшла. Носіями інформації про податкові злочини, скоєні ОЗГ, можуть бути особи, які виявили сліди злочинної діяльності, документи, які члени з ОЗГ використовували при підготовці до злочину, вчинення і приховування його слідів.

Ознаки зазначених злочинів, як ми вже зазначали, можуть бути виявлені в результаті: проведення оперативно-розшукових заходів; проведення ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства, організації, установи та перевірки аудиторськими фірмами, податковою міліцією, іншими державними контролюючими органами; затримання на гарячому одного з членів ОЗГ; розгляду заяв і повідомлень громадян, службових осіб підприємств, організацій, суб'єктів підприємницької діяльності; розслідуванні слідчим, прокурором кримінальних проваджень про інші злочини; розгляду судом кримінальних проваджень про інші злочини.

На методику перевірки первинної інформації має певний вплив джерело інформації. Якщо ознаки податкових злочинів, скоєних ОЗГ, були виявлені в результаті проведення ревізії, то необхідно витребувати акти ревізії та її матеріали, вивчити їх і планувати перевірку інформації, що надійшла з урахуванням наявних даних про ознаки і способи злочинів, осіб, причетних до його скоєння, і інших обставин, що мають значення.

Правильна організація перевірки такої інформації залежить від слідчої ситуації, яка визначає обсяг, межі перевірки і впливає на вибір криміналістичних засобів, прийомів і методів, спеціально призначених для вирішення завдань у стадії досудового розслідування. Дуже спірним є висловлювання деяких авторів про те, що не потрібно проведення досудового розслідування, коли ОЗГ і її діяння виявляються в результаті оперативно-розшукової діяльності, або коли ОЗГ не викликає сумнівів при виявленні конкретного злочину[379].

Як показує слідча практика, інформація про податковий злочин, скоєний ОЗГ, що надійшла в порядку реалізації оперативних матеріалів, вимагає додаткової перевірки в зв'язку з поспішністю в реалізації зазначених матеріалів, з неповнотою даних, що вказують на ознаки виявленого злочину. В теорії оперативно-розшукової діяльності під реалізацією розуміється комплекс оперативно-розшукових заходів, що забезпечує процесуальне використання зібраних оперативним шляхом даних для розкриття злочину і прийняття до винних передбачених законом заходів[380].

---

[379] Щербина Л. І. Сучасний стан нормативно-правового регулювання взаємодії органів досудового слідства з оперативними підрозділами. *Досудове розслідування: актуальні проблеми та шляхи їх вирішення* : матеріали постійно діючого наук.-практ. семінару, 27 лист. 2015 р. / редкол.: С. Є. Кучерина (голов. ред.), В. В. Фєдосєєв (заст. голов. ред.) та ін. Харків : Право, 2015. Вип. № 7. 344 с.

[380] Лисенко А. М. Реалізація оперативно-розшукової інформації у відношенні осіб, що вчиняють злочини, пов'язані з терористичною діяльністю. *Форум права*. 2011. № 1. С. 581–585.

На нашу думку, з досліджуваних злочинів, з урахуванням оперативної, слідчої ситуації, доцільно створювати слідчо-оперативні групи (бригади) до проведення досудового розслідування[381]. Попереднє ознайомлення слідчого з оперативною справою і постійне відстежування інформації, що надходить, визначення разом з оперативним співробітником, ініціатором розробки оперативної інформації, часу реалізації наявної інформації та затримання членів ОЗГ на гарячому або проведення інших оперативних, перевірочних дій має велике значення для успішного проведення досудового розслідування та своєчасного прийняття процесуального рішення про відкриття кримінального провадження.

Відповідно до законів України «Про оперативно-розшукову діяльність»[382], «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»[383] оперативні працівники спецпідрозділів по боротьбі з організованою злочинністю виконують такі дії, спрямовані на вирішення конкретних оперативно-тактичних завдань: проводять опитування громадян; наводять довідки; збирають зразки для порівняльного дослідження предметів і документів; проводять спостереження і ототожнення особистості, обстеження приміщень, будівель, транспортних засобів; здійснюють контроль за поштовими відправленнями, телеграфними і іншими повідомленнями (соцмережами); прослуховують телефонні переговори; знімають інформацію з технічних каналів зв'язку; здійснюють оперативне впровадження, контрольовану поставку, оперативний експеримент;

---

[381] Про затвердження Інструкції з організації взаємодії органів досудового розслідування з іншими органами та підрозділами Національної поліції України в запобіганні кримінальним правопорушенням, їх виявленні та розслідуванні : Наказ від 07.07.2017 / URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0937-17

[382] Про оперативно-розшукову діяльність : Закон України від 18.02.1992 № 2135-XII / URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2135-12

[383] Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю : Закон України від 30.06.1993 № 3341-XII / URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3341-12

вимагають відповідну інформацію від керівників банків, кредитних, митних, фінансових та інших органів і відповідні документи про операції, рахунки, вклади, внутрішніх і зовнішніх економічних угодах юридичних і фізичних осіб; доручають проведення перевірок, ревізій; отримують інформацію з автоматизованих інформаційних і довідкових систем, створених Верховною Радою України, Генеральною прокуратурою, МВС України, СБУ України, НАБ України, міністерствами, відомствами, іншими державними органами України; використовують негласних співробітників і спеціальні технічні засоби в боротьбі з організованою злочинністю: контролюють, фіксують і документують дії осіб, причетних до організованої злочинної діяльності; вживають заходів до забезпечення особистої безпеки і безпеки житла, майна співробітників спецпідрозділів по боротьбі з організованою злочинністю, учасників кримінального судочинства, їх близьких родичів.

Необхідно зазначити, що в оперативно-розшукової діяльності практикується, як правило, проведення комплексу заходів, що дозволяють вивчити, виявити, припинити, розкрити, нейтралізувати кримінальну діяльність організованих груп, злочинних організацій, спільнот.

Прихований характер самої події податкового організованого злочину, вчиненого як всередині легально діючого суб'єкта господарської діяльності, так і в комерційних структурах, спеціально створених для злочинного бізнесу (зокрема фіктивні підприємства, банки), призводить до того, що організовані групи здійснюють зазначені злочини протягом тривалого періоду і не потрапляють у сферу кримінального переслідування[384]. Своєчасне виявлення ознак податкових злочинів, виявлення ознак організованої злочинної діяльності та її

[384] Цимбал П. В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. С. 171.

суб'єктів вимагає вмілого використання слідчим криміналістичних методів. Це значною мірою залежить від знання слідчим (оперативним працівником) криміналістичної характеристики податкових злочинів, скоєних ОЗГ, криміналістичних ознак, що вказують на їх суб'єктний склад. Знання останніх дозволяє більш ефективно оцінити і виявити ознаки вказаного злочину на різних стадіях: при організації оперативної роботи, проведенні перевірочних дій, призначенні ревізій, проведенні інвентаризацій кримінального правопорушення, розслідуванні злочину.

Якщо первинна інформація про податковий злочин, скоєний ОЗГ, надійшла в результаті проведення ревізії, перевірок податковою міліцією та іншими державними органами, що мають контрольні функції, то накопичення її починається з вивчення матеріалів і актів ревізії, перевірки. Необхідно перевірити дотримання правил проведення ревізії, перевірок та оформлення їх результатів, а потім опитати осіб, які проводили ревізію, перевірки.

При затриманні на місці злочину члена ОЗГ, організація досудового розслідування має ряд особливостей. Слідчий, з урахуванням певних обставин, вибирає послідовність проведення перевірочних дій і проводить невідкладні слідчі дії. У тих випадках, коли прокурор, слідчий, орган який здійснює розслідування виявили ознаки податкового злочину, скоєного ОЗГ, в результаті розслідування кримінальних правопорушень про інші злочини, наприклад, хабарництві, зловживанні службовим становищем, службовому підробленні, або в результаті розгляду кримінальних проваджень цієї та іншої категорії в суді, організація перевірки даної інформації має ряд особливостей. Необхідно вивчити отриманий обсяг інформації і систематизувати дані: про предмет злочинного посягання, місце і час його вчинення, про осіб, їх рольових функціях в ОЗГ, які вчинили злочин; осіб, причетних до його скоєння, про способи зазначеного злочину і про обставини, що полегшують його вчинення.

Проведенню повної і всебічної перевірки даної інформації, виявлення ознак податкових злочинів, скоєних ОЗГ, сприяє знання криміналістичної характеристики зазначених злочинів і її елементів.

Як є відомим в ході досудового розслідування певний обсяг інформації слідчий може отримати при взаємодії з оперативними органами, спеціалістами та іншими фахівцями. За допомогою оперативно-розшукових заходів можуть бути виявлені злочинні зв'язки, коло учасників ОЗГ, організатор, склад злочинного колективу та інші дані про подію злочину. А методика перевірки первинної інформації про зазначені злочини включає аналіз і оцінку зібраних матеріалів.

На нашу думку, певне наукове і практичне значення має розробка криміналістичних методів, прийомів і засобів, призначених для вирішення завдань у стадії досудового розслідування. З огляду на значення криміналістичної характеристики податкових злочинів, скоєних ОЗГ, при проведенні перевірки інформації, що надійшла, можна виявити злочин, ознаки ОЗГ, способи злочину, обстановку його вчинення, час, місце вчинення й інші обставини. Подальший процес накопичення цієї інформації полягає в послідовному збільшенні її обсягу, необхідного для вирішення питання про відкриття кримінального провадження. Методика накопичення такої інформації має певні особливості.

По-перше, це завдання і межі перевірки; по-друге, – прийоми і засоби перевірки; по-третє, – методи, а також кримінально-правові і криміналістичні особливості зазначеного злочину; по-четверте, – характер інформації, що надійшла про зазначені злочини; по-п'яте, – своєрідність слідчих ситуацій.

Слід зазначити, що методичні та тактичні особливості досудового розслідування певною мірою залежать від характеру інформації, що надійшла, її носіїв і складу слідчої ситуації. При отриманні

інформації про злочин слідчий повинен розглянути її і в разі неможливості прийняття рішення про початок кримінального провадження вирішити питання про оцінку первинної інформації. У зв'язку з цим слідчий з'ясовує, які обставини, що містяться в первинних матеріалах, підлягають перевірці, доповнення, уточнення. Він визначає, які дані необхідно отримати для прийняття процесуального рішення, а також способи їх отримання[385].

Характер обставин, що підлягають перевірці, і дані, які слідчому необхідно отримати під час перевірки інформації, залежать від характеру конкретного виду податкового злочину, про який надійшла інформація, особливостей ситуації, що складається.

Для досудового розслідування вирішальне значення має встановлення даних, що підтверджують факт вчинення суспільно небезпечного діяння корисливо-господарської спрямованості організованим злочинним утворенням і настання певних наслідків. При проведенні досудового розслідування підлягають з'ясуванню місце, час, спосіб вчинення злочину, наявність матеріальних слідів, очевидців та ін., а також конкретні дані, на які вказується в інформації, що надійшла.

Вибір шляхів перевірки пов'язаний зі способом надходження і джерелом інформації про податкову організовану злочинність. Так, якщо джерелом інформації про злочин була заява громадянина, то, як правило, у слідчого виникає необхідність опитати заявника. Якщо ж надійшло повідомлення від посадової особи державної контрольно-ревізійної служби, то слідчий проводить інші перевірочні дії з метою збору додаткових даних, необхідних для прийняття процесуального рішення відповідно до вимоги закону.

---

[385] Лук'янчиков Є. Д. Формування доказів у кримінальному провадженні. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. 2016. Вип. 2. С. 118–129.

З урахуванням усіх цих моментів слідчий визначає, що і яким чином він повинен перевірити, тобто складає план перевірки.

Організація і проведення досудового розслідування будуть більш ефективними за умови дотримання слідчим ряду загальних принципів: швидкості, оперативності, економічності, достатньої повноти, об'єктивності. Зазначені принципи були рекомендовані С. Є. Абламським, О. О. Юхно, Ю. В. Лук'яненко[386]. Ми пропонуємо доповнити запропоновані дослідниками принципи такими: цілеспрямованості, всебічності і швидкості, економії часу, сил і засобів, законності та етичності.

Безсумнівно, велике практичне значення має своєчасність досудового розслідування. Вона залежить від організації і методів перевірки, оперативності її проведення і тактики окремих перевірочних дій, правильної оцінки зібраної інформації і прийняття законного і обґрунтованого процесуального рішення.

Принцип економічності пов'язаний з оперативністю. У зв'язку з цим у процесі здійснення перевірки слідчий повинен виявити і встановити лише такі дані, які необхідні для з'ясування достовірності обставин, що містять ознаки злочину, і самих цих ознак, при цьому в обсязі, достатньому для прийняття рішення про відкриття кримінального провадження. Виходячи з цих міркувань, слід, за можливості, уникати таких перевірочних дій, які згодом будуть дублюватися слідчими діями.

Одним із принципів здійснення оцінки первинної інформації є її повнота. Неповнота перевірки, неперевірені, що викликають сумнів, дані призводять до прийняття незаконного або необґрунтованого процесуального або непроцесуального рішення про кримінальне правопорушення. Разом з тим кримінально-процесуальний закон

[386] Абламський С. Є., Юхно О. О., Лук'яненко Ю. В. Взаємодія слідчого з іншими органами і підрозділами при розкритті та розслідуванні кримінальних правопорушень: навчальний посібник / за заг. ред. О. О. Юхна. Харків: 2017. 152 с.

вимагає наявності достатніх даних, які вказують на наявність ознак злочину. У зв'язку з цим у ході перевірки слідчий повинен орієнтуватися на отримання даних, що забезпечують достатню повноту для прийняття правильного процесуального рішення[387].

Найважливішим принципом оцінки інформації під час розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування є її об'єктивність. Це означає, що слідчий проводить перевірку в точній відповідності з дійсністю, неупереджено, збирає додаткові дані, неупереджено опитує очевидців та інших осіб для отримання фактичних даних із метою встановлення обставин злочину та прийняття заснованого на законі процесуального рішення.

Принцип законності проведення таких дій полягає в неухильному дотриманні слідчим норм кримінально-процесуального закону. Перевірка проводитиметься в рамках закону, і процесуальне рішення за зібраними матеріалами повинно бути законним і обґрунтованим.

На наш погляд, принцип етичності полягає в тому, що слідчий при проведенні опитування, інших перевірочних дій зобов'язаний дотримуватися етичних норм, використовувати правомірні і допустимі тактичні прийоми під час проведення перевірочних дій.

Викладені загальні принципи достовірності інформації характерні і для проведення перевірки заяв, повідомлень, іншої інформації про податковий злочин, скоєний ОЗГ.

Слідчий у процесі проведення досудового розслідування відповідно до вимог КПК має право витребувати необхідні документи, отримати пояснення, а на підставі ст. 40 КПК – призначити ревізію, а також проводити непроцесуальні дії (ознайомлення з роботою підприємства, документообігом та ін.). На нашу думку, при

[387] Станкович М. І. Межі доказування і їх співвідношення з іншими категоріями доказового права у кримінальному провадженні. Visegrad Journal on Human Rights: науковий журнал (Словацька Республіка). 2019. № 2. Volume 2. P. 145.

проведенні оцінки первинної інформації заяв, повідомлень, іншої інформації про організовану злочинну діяльність у сфері оподаткування, доцільно використовувати такі методи збору інформації:

– дача доручень оперативним підрозділам про здійснення оперативно-розшукових заходів;

– організація раптових інвентаризацій для перевірки наявності цінностей, збереження товарів;

– організація ревізій фінансової та господарської діяльності підприємств, установ, комерційних структур, окремих їх підрозділів; аудиторських перевірок;

– організація зустрічних перевірок з питань взаємозаліку, проведення бартерних, фінансових і господарських операцій;

– витребування документів, що містять підробки, які фіксують пересування, транспортування товарно-матеріальних цінностей;

– отримання пояснень від посадових осіб, матеріально відповідальних та інших осіб, причетних до скоєння фінансових, господарських операцій;

– отримання відповідних консультацій і висновків фахівців;

– вивчення організаційно-правових, інших нормативних матеріалів, що регулюють фінансову діяльність підприємства, установи;

– вивчення особливостей документообігу, технологічного процесу та ін.

На нашу думку, методика оцінки первинної інформації на момент початку досудового розслідування, як складова частина методики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ, є система наукових положень і розроблюваних на їх основі методів перевірки криміналістично значимої інформації про ознаки податкового злочину, вчиненого ОЗГ, в тій чи іншій слідчій ситуації, процесуально-криміналістичної оцінки отриманої інформації, необхідної для прийняття законного і обґрунтованого рішення про кримінальне правопорушення.

На підставі викладеного загальні положення оцінки первинної інформації на момент початку досудового розслідування такі:

– сутність, поняття, предмет, завдання і структура методики перевірки інформації;

– типові слідчі ситуації і основні методи перевірки;

– особливості тактики перевірочних дій;

– особливості використання спеціальних знань;

– особливості процесуально-криміналістичної оцінки отриманої інформації і шляхи її використання.

4.2. Висунення і перевірка загальних версій щодо організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

Теорія пізнання виходить з того, що встановлення істини в будь-якій галузі людської діяльності являє собою діалектичний процес переходу від живого споглядання до абстрактного мислення, а від нього і до практики. Звідси використовується така логічна форма мислення, як гіпотеза – можливе судження про сутність і зміст явища. Розкриття злочину – окремий випадок пізнання явищ, що відбулися в минулому. Разом з тим процес встановлення істини при розслідуванні злочинів має і деякі специфічні риси. За загальним правилом слідчий має справу не з самим протиправним діянням, а з його негативними наслідками. Причину події слідчому належить з'ясувати.

Встановлення істини при розслідуванні організованої злочинності у сфері оподаткування йде по шляху побудови гіпотез на основі наявних вихідних даних. У слідчій практиці гіпотеза іменується криміналістичною версією.

Питання висунення і перевірки слідчих версій висвітлювали у своїх наукових працях такі відомі вчені-криміналісти, як В. П. Бахін, Р. С. Бєлкін, В. К. Гавло, Л. Я. Драпкін, І. М. Лузгін, М. О. Селиванов,

В. Ю. Шепітько та інші. Більш свіжіші погляди з даного питання в наукових працях висвітлили Я. Ю. Бандуріна, І. В. Калініна, В. В. Кікінчук, В. В. Клюс, О. В. Курман, В. М. Плетенець, С. О. Саїнчин, Р. Л. Степанюк і Є. С. Хижняк.

Так, Р. С. Бєлкін вважав, що версія є самостійним специфічним криміналістичним засобом, яким користується слідчий для пізнання і доведення об'єктивної істини в слідстві. Цей засіб полягає у побудові й перевірці слідчим усіх ймовірних на зібраних матеріалах припущень про форми зв'язків та причини окремих явищ події, що розслідується, як реально можливих пояснень, встановлених до сьогодні фактів, а також обставин, пов'язаних із цією подією, які можуть знадобитися для перевірки старих і пошуку нових фактів[388].

В. О. Коновалова визначає криміналістичну версію як обґрунтоване припущення про наявність і обставини розслідуваної події, дії конкретних осіб і наявність у цих діях складу певного злочину[389].

А. Ф. Волобуєв характеризує версію як обґрунтоване припущення про розслідувану подію в цілому та окремі її обставини з метою встановлення істини у кримінальному провадженні[390].

Як тлумачать В. А. Конопліцький, Г. І. Філіна, версія – це обґрунтоване припущення про наявність обставин розслідуваної події або окремих фактів, що мають значення для цього розслідування та які пояснюють походження, зміст і зв'язки між цими обставинами і фактами[391].

---

[388] Белкин Р. С. Криминалистика: проблемы, тенденции, перспективы (от теории к практике). М., 1988. 304 с.

[389] Коновалова В. О. Алгоритмізація в теорії криміналістики. *Вісник Академії правових наук України*. 2007. Вип. 1 (48). С. 169–174.

[390] Волобуєв А. Ф. Економічні злочини: поняття та проблеми розробки методик розслідування. *Актуальні проблеми держави і права*: зб. наук. праць. Одеса: Юрид. література, 2003. 282 с.

[391] Конопліцький В. А., Філіна Г. І. Економічний словник. Тлумачно-термінологічний. Київ: КНТ, 2007. 580 с.

Зокрема, у криміналістичній літературі версії вбачають, як об'єктивне припущення або висновок щодо певного злочину, що виникає з фактичних підстав і логічних міркувань, вимагає відповідної перевірки, спрямоване на з'ясування істини у кримінальному провадженні. З цього приводу наводять досить розширену їх класифікацію, а саме:

1) за часом виникнення: первинні (початкові), які виникають відразу; вторинні (наступні), які виникають у процесі вивчення фактичних даних та інформації;

2) за значенням для правозастосовної діяльності: провідні, які є головними, основними; допоміжні, які уточнюють та доповнюють провідні версії; запасні, які не заперечуються, однак є менш ймовірними; відкинуті, які не мають значення для правозастосовної діяльності;

3) за терміном необхідності їх перевірки: першочергові, тобто, які необхідно перевірити у першу чергу; другорядні, тобто, які мають другорядне значення для перевірки;

4) за обсягом: односкладні, тобто, які висунуті за однією обставиною; багатоскладні, тобто, які висунуті щодо кількох обставин;

5) за об'ємом: загальні, які визначають оцінку розслідуваної події в цілому; приватні, які стосуються окремих обставин загальної версії;

6) за суб'єктом висунення: слідчі; оперативно-розшукові, експертні, судові, версії обвинувачення (прокурора), версії захисту (захисника);

7) за ступенем конкретності: узагальнені (типові), тобто, які пояснюють подію в цілому на підставі даних науки та узагальненого досвіду практики; конкретні, тобто, робочі версії, над якими працює у той або інший момент суб'єкт правозастосовної діяльності;

8) за ступенем ймовірності: найбільш ймовірні, малоймовірні, неймовірні;

9) за характером відношення до предмета доказування: обвинувальні та виправдувальні;

10) за спрямованістю у часі: ретроспективні, тобто їх предметом є події минулого, сам факт вчинення злочину та окремі його обставини; перспективні, тобто ті, які спрямовані на прогнозування та передбачення того, що може статися;

11) за способом вирішення проблемних ситуацій: пошукові, тобто, які спрямовані на пошук джерел (носіїв) інформації; дослідницькі, тобто, які спрямовані на дослідження вже виявленої інформації;

12) за формою конструювання: логічні, тобто, які виходять з фактичних даних та наявної інформації; інтуїтивні, тобто, які є несвідомими, суб'єкт висунення не може їх логічно обґрунтувати, але вони теж засновані на якихось знаннях, розумінні психології людини тощо[392].

Роль версій у пізнанні розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування надзвичайно велика. У зв'язку з цим, як зазначає В. В. Семеногов, існують дві проблеми, розв'язання яких визначає ефективність розслідування, досягнення об'єктивної істини. Перша проблема – пізнавальна роль версії, її функція як методу пізнання в конкретній галузі, якою є судочинство. Друга проблема – методи побудови версій у різних ситуаціях розслідування:

а) при обмеженні доказової інформації;

б) при її відсутності взагалі;

в) при її значному обсязі.

Побудова слідчих версій визначається видом вчиненого злочину, способом його вчинення та приховування[393].

---

[392] Цільмак О. М. Основи побудови криміналістичних версій. Порівняльно-аналітичне право. 2014. № 2. С. 334–338.

[393] Семеногов В. В. Проблеми висунення слідчих версій при розслідуванні вбивств прихованих інсценуванням. *Теорія і практика судової експертизи і криміналістики*. 2013. Вип. 9. С. 80.

На нашу думку, висунення слідчої версії під час розслідування ОЗГ у сфері оподаткування повинно також спиратися і на знання слідчим обставин, які підлягають доказуванню у кримінальному провадженні.

А. П. Черненко досліджує ще одну проблему, яка є важливою для розслідування злочину. Вона полягає в тому, чи можна вважати версію у кримінальному провадженні підставою для проведення слідчих (розшукових) дій. Науковець обґрунтовано доводить, що саме у конкретних статтях, які регламентують процесуальний порядок проведення слідчих (розшукових) дій, і вказано, що версія у кримінальному провадженні є підставою для їх проведення, але це зроблено не прямо, а опосередковано. Зокрема, вчений наводить приклад на ч. 1ст. 234 КПК України. У цій нормі законодавець вказує, що обшук проводиться з метою виявлення та фіксації відомостей про обставини вчинення кримінального правопорушення. При цьому цілком зрозумілим є те, що місце, де можуть бути виявлені та зафіксовані ці відомості, може бути саме ймовірним[394].

Практика свідчить, що слідча версія як наслідок слідчої ситуації виступає також передумовою для планування роботи з розслідування злочину, будучи одночасно тим орієнтиром, якого дотримується слідчий у процесі збору, дослідження й оцінки доказів.

І. М. Лузгін, продовжуючи дослідження проблематики криміналістичних версій, писав, що версія є результатом логічного осмислення фактів і при цьому використовуються прийоми аналізу, синтезу, індукції, дедукції та аналогії. Для правильної та ефективної побудови версій слідчому необхідно дотримуватися таких вимог:

1) версія, будучи обґрунтованим припущенням, повинна спиратися на встановлені факти;

---

[394] Черненко А. П. Чи є версія у кримінальному провадженні фактичною підставою для проведення слідчих (розшукових) дій?. *Вісник Дніпропетровського університету ім. Альфреда Нобеля.* 2013. № 2 (5). С. 148–149.

2) побудова версії повинна бути логічною процедурою, результатом якої є ймовірні висновки. Підстави і процес висновку повинні бути чітко визначеними, щоб у будь-який момент, на будь-якій стадії розслідування перевірити правильність висновку;

3) перевірка версій повинна починатися з аналізу висновку, виведення наслідків з версії[395].

Ще один аспект, про який, на нашу думку, повинен знати слідчий, це так зване «дублювання» версій. Воно полягає в тому, що версії, які виникають спочатку (на початковому етапі розслідування), використовуються у подальшому під час розслідування і це пояснюється спільністю джерел інформації, а також тим, що зміст відомостей, які перевіряються та встановлюються на початковому етапі, використовуються й на наступному етапі розслідування. Нерідко слідчі версії стають продовженням оперативно-розшукових версій (тобто тих, що висуваються працівниками оперативних підрозділів під час збору інформації про злочин).

У цьому випадку варто погодитися з думкою І. М. Лузгіна та А. І. Виноградової стосовно того, що слідчий повинен визначити своє ставлення до версій, які будувалися та пропонувалися іншими суб'єктами (працівниками оперативних підрозділів, спеціалістів, експертів тощо), враховуючи при цьому, що не можна механічно переносити ці версії в розслідування, але й не можна ігнорувати їх. Слідчий, крім того, зобов'язаний самостійно висунути версії у справі та продумати шляхи їх перевірки[396].

З дослідження думок вчених стає відомим, що версії в криміналістиці прийнято класифікувати за різними підставами. За фактами і обставинами, які охоплюються версіями під час розслідування ОЗГ у сфері оподаткування, вони ще можуть ділитись на загальні і

---

[395] Лузгин И. М. Методологические проблемы расследования. Москва: Юрид. лит., 1973. С. 134.

[396] Виноградова А. І. Висунення версій при розслідуванні кримінальних правопорушень, передбачених ст. 247 КК України. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право».* 2014. № 2 (10) / URL: http://lj.oa.edu.ua/articles/2014/n2/14vaikku.pdf.

приватні. Перші стосуються всього злочину, тоді як другі – приблизні судження з приводу окремих елементів злочину, що розслідується: щодо лідера, учасників, сфери, мети і мотивів організованої злочинної групи та ін.

Серед приватних версій виділяють їх розшукові та робочі різновиди. Розшукові версії будуються із приводу місцезнаходження ОЗГ, а робочі перевіряються при проведенні слідчих дій і оперативно-розшукових заходів.

Існують і інші класифікаційні групи: щодо предмета доказування версії організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування можна поділити на обвинувальні і виправдувальні, за ступенем ймовірності – на малоймовірні і найбільш ймовірні, за частотою висування – на типові та атипові.

Оскільки досудове розслідування ОЗГ у сфері оподаткування являє форму державної діяльності, спрямованої на боротьбу зі злочинністю, то обов'язок встановлення обставин, що мають значення для правильного вирішення кримінального провадження, покладається на слідчого, який здійснює досудове розслідування злочину.

Діяльність слідчого (експерта, судді) зі всунення загальних версій щодо організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування складається з: 1) отримання вихідної інформації; 2) її логічної обробки і 3) формулювання версій.

Отримання вихідної інформації – версія буде достатньо обґрунтованою, лише спираючись на конкретні фактичні дані. Кількість версій також залежить від обсягу та достовірності цих даних.

Доцільно закріплювати і ті фактичні обставини, які можуть бути підставою для висунення версій або засобом їх перевірки. В умовах неочевидності вчиненого злочину, недостатності вихідної інформації і відсутності повної картини скоєного досить важко визначити, що саме з виявлених обставин є суттєвим. У цьому випадку можна погодитися з думкою В. А. Журавля, який вважає, що

необхідно фіксувати усі несуттєві для кримінального провадження моменти, ніж залишити без уваги істотну деталь[397].

З власного практичного досвіду можемо стверджувати, що першочергово потрібно звернути увагу на обставину формування організованих груп, злочинних організацій, спільнот. Вихідним етапом, першоосновою процесу самоорганізації (формування) соціально-кримінальної спільноти людей є чітке визначення мети і завдань, які ставляться перед організаційною групою, що визначає характер її діяльності; потреба в ресурсах (цільовий підхід) і визначення функцій (функціональний підхід).

Знання обставин формування ОЗГ у сфері оподаткування буде сприяти своєчасному їх виявленню, припиненню, розслідуванню податкових злочинів, скоєних організованими злочинними групами, злочинними організаціями, спільнотами, розробці ефективних тактичних прийомів для проведення окремих слідчих дій.

Отримані дані підлягають аналізу інформації і приведення встановлених фактів в систему (синтез). При логічному аналізі предмет роздумів розподіляється на складові частини або виділяються його ознаки для окремого вивчення як частин цілого. Синтез полягає в з'єднанні окремих частин досліджуваного об'єкта в єдине ціле.

Будучи за своєю суттю операціями протилежного характеру, аналіз і синтез при побудові слідчої версії взаємно доповнюють один одного, допомагаючи слідчому накопичувати потрібну інформацію, систематизувати і оцінювати її.

При цьому послідовно вирішуються такі основні питання:

– чи об'єктивні відомості і чи можна їх використовувати для побудови слідчих версій;

---

[397] Журавель В. А. Проблеми вдосконалення наукового забезпечення практики розслідування економічних злочинів. *Питання боротьби зі злочинністю : зб. наук. пр.* Харків, 2005. Вип. 10. С. 90–97.

– чи є взаємозв'язок між виявленими фактами і розслідуваним злочином;

– чи немає серед встановлених фактів таких, які зобов'язують слідчого припинити кримінальне провадження.

При побудові версій щодо організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування використовують і такі логічні методи, як індукція і дедукція. Індукція – умовивід, що йде від приватних посилок до спільного висновку. Дедукція – виведення приватних наслідків із загального положення. Так, якщо відомо організатора організованої злочинної групи, то і відповідно дії щодо ухилення від сплати податків будуть організовуватись ним. Умовивід може бути зроблено і за аналогією, коли під час розгляду однорідних явищ у одного з них на підставі подібності припускають ознака іншого.

Водночас до слідчих версій щодо ОЗГ у сфері оподаткування пред'являються дві основні вимоги: обгрунтованість і охоплення всіх реально можливих пояснень події. Обгрунтованість версії означає, що припущення слідчого базується на інформації, що заслуговує на довіру. Версія не може бути плодом фантазії, в її основі повинні лежати тільки перевірені фактичні дані, сукупності яких вона не має права суперечити.

Охоплення версіями всіх реально можливих пояснень досліджуваного факту теж дуже важливе. Слідчий, на перевагу версії, яка, на його погляд, найбільш імовірна, може помилитися. В результаті затягуються терміни розслідування, а іноді злочин взагалі залишається нерозкритим.

Формулюється версія щодо організованої злочинної діяльності у вигляді позитивного судження, істинність якого перевіряється в ході слідчих дій і оперативних заходів. Кожна з висунутих щодо кримінального правопорушення версія формулюється окремо.

Підхід до висунення версій в даній сфері, як правило, починається з висунення спільних слідчих версій.

З кримінального провадження, розслідування якого має оперативний супровід, необхідно враховувати: які версії перевірялися оперативним шляхом і до яких висновків прийшли працівники оперативних підрозділів щодо складу злочину, винних осіб та ін. З урахуванням цього висувається одна загальна слідча версія, однак слідчий зобов'язаний детально вивчити і проаналізувати необхідні дані, критично оцінити обґрунтованість оперативних висновків щодо обставин, які підлягають встановленню. Не виключені випадки, коли і щодо даної категорії кримінальних правопорушень висувається і перевіряється кілька загальних слідчих версій. Це необхідно, якщо не вдалося відпрацювати всі оперативні версії або виявилися суттєві протиріччя між даними, отриманими процесуальним шляхом, і відомостями з оперативних джерел.

У справах без оперативного супроводу загальна версія будується на сукупності відомих обставин. Загальні версії висуваються з приводу всіх невідомих і сумнівних обставин злочину, відштовхуючись від матеріалів кримінального провадження. Тому, щоб наявні в розпорядженні слідчого вихідні дані були достатніми для висунення загальної версії щодо організованої злочинної групи у сфері оподаткування, вони повинні свідчити:

а) про наявність небезпечного діяння (матеріального збитку);

б) це діяння містить ознаки злочину, передбаченого відповідною статтею КК України;

в) про відсутність обставин, що виключають кримінальну відповідальність за скоєне.

Дещо іншу особливість має побудова приватних слідчих версій. Нерідко одночасно із загальними по кримінальному провадженню висувається ряд приватних слідчих версій, перевірка яких дозволяє більш повно і всебічно дослідити всі обставини. За своїм обсягом приватні версії можуть бути різними: стосуватися якоїсь однієї обставини розслідуваної події або охоплювати кілька

взаємопов'язаних. Сюди можна віднести конкретний зміст дій організованої злочинної групи; безпосередні причини суспільно небезпечних наслідків; час і місце, спосіб та засоби вчинення злочину; характер і ступінь провини кожного співучасника та ін.

Отримання достовірних даних, що дозволяють висунути обґрунтовані версії про винних, надзвичайно важливі в питанні своєчасності і проведенні невідкладних слідчих дій і оперативних заходів. При цьому необхідно враховувати характер об'єкта посягання, спосіб, час і місце скоєння злочину, вид використаних знарядь і засобів та ін.

При побудові версії щодо організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування важливим залишається і коло осіб, які підозрюються. Спочатку коло осіб окреслюється в загальних рисах, а потім у міру надходження нових фактичних даних воно постійно звужується, поки не з'явиться можливість припустити винність конкретних учасників ОЗГ. Одночасно конкретизується форма і ступінь вини, з'ясовуються мета і мотиви скоєння злочину.

Після висунення версії не менш важливим залишається і їх перевірка. Побудова версій і планування їх перевірки, на думку Л. П. Дубровіцької та І. М. Лузгіна, це дві сторони, два напрями процесу мислення слідчого. Перевірка версій включає не тільки здійснення запланованих дій, але й оцінку фактичних даних, одержаних у результаті їх проведення, а також побудову висновків про істинність і помилковість версій. Планування ж розслідування злочину повинне створювати умови для паралельної та одночасної перевірки усіх висунутих версій[398].

Отже, перевірка версій – це дослідження, які містяться в об'єктивних даних про конкретні обставини і факти. Перевірка

[398] Дубровицкая Л. П., Лузгин И. М. Планирование расследования: учеб. пособие. Москва, 1972. С. 8–9.

повинна забезпечувати встановлення істини з кримінального провадження, тому вона проводиться на підставі доказів, отриманих у передбаченому законом порядку. Процес перевірки йде по шляху як відсіювання помилкових версій, так і отримання доказів, що підтверджують версію, яка відповідає дійсності.

Висновок про помилковість із висунутих версій може грунтуватися як на процесуальних, так і на перевірених оперативних даних. Для висновку про достовірність слідчої версії необхідно отримання достатньої сукупності судових доказів, які виключали б інше пояснення обставин кримінального правопорушення. Зібрана сукупність доказів повинна містити об'єктивну і всебічну характеристику всіх обставин, що підлягають встановленню по кримінальному провадженню.

Перевірку всіх висунутих слідчих версій щодо організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування слід вести паралельно, незалежно від того, наскільки вірогідною є та чи інша.

Перевірка версій визнається завершеною лише в тому випадку, коли зібрана сукупність доказів вичерпним чином встановлює всі передбачені законом обставини і виключає будь-які інші пояснення розслідуваного злочинного діяння.

Кожна версія повинна бути перевірена. Тому, щоб забезпечити цілеспрямовану перевірку всіх версій і при цьому забезпечити швидке і якісне розслідування, необхідно вдатися до планування.

Проблема оперування слідчими версіями і планування в розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування має особливості, пов'язані зі специфікою таких діянь, вчинених у сфері економічних відносин і які зачіпають різні сторони господарської та фінансової діяльності.

У криміналістиці найбільш повно розроблені питання оперування версіями і планування розслідування економічних злочинів, що дає підставу розглядати цю методику як базову.

Використовуючи досвід планування розслідування зазначеного виду злочинів і практику такої діяльності в провадженні у справах нових видів економічних злочинів, можна визначити основні напрями розвитку вчення про планування розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Побудова слідчих версій аналізованої категорії про характер події, інші обставини і планування основних напрямів їх розслідування починаються з перевірочної стадії в міру виявлення ознак злочину. У кримінальних правопорушеннях цієї категорії в основу версій можуть бути покладені різні факти. В одних випадках відоме місце злочину (певного його епізоду), але незрозуміло, яким чином і куди збувалося майно; в інших – слідчий має відомості про реалізацію матеріальних цінностей у певному місці, однак виявляється невідомим джерело їх отримання. Обставини можуть скластися і так, що відомими стають лише факти неофіційної реалізації, наприклад, сировини з підприємства-виготовлювача, або факти транспортування готової продукції без належного їх оформлення, водночас як не відразу є встановленими її виробник і одержувач. Це особливо характерно для однорідної продукції, виготовленої різними підприємствами і яка поставляється численним одержувачам.

Вирішуючи питання про наявність ознак злочину і їх достатності для відкриття кримінального провадження, слідчий тим самим здійснює перевірку загальних версій про характер події. Поряд з цим перед ним постає завдання розробки і перевірки версій про безпосередній предмет посягання, механізм і способи злочину, коло осіб, причетних до нього, та ін. У таких випадках слідчий оперує всіма видами слідчих версій, що утворюють у кожній конкретній ситуації систему робочих слідчих версій: загальних і приватних – за елементами складу злочину (предмет посягання, механізм, спосіб, галузь і сферу економічної діяльності, суб’єкт злочину, злочинні зв’язки та ін.).

У процесі висунення версій на етапі планування розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ, слід виходити з того, що теоретична база відіграє провідну роль у побудові типових версій, а при висуванні специфічних версій більшого значення набуває фактична база.

Сказане підтверджується проведеним опитуванням співробітників правоохоронних органів, які пояснили, що на початковому етапі розслідування в 84 % випадків для висунення типових версій з податкових злочинів вони використовують теоретичні знання, а при формуванні приватних версій у 72 % випадків ними використовується практичний досвід розслідування податкових злочинів.

На початковому етапі планування розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування типові версії слугують певним орієнтиром для виявлення та відбору тих даних, оцінка та аналіз яких дозволять висунути вже конкретні версії і використовувати їх у ході подальшого провадження по справі цієї категорії.

Аналіз слідчої і судової практики розслідування податкових злочинів, скоєних ОЗГ, показав, що існує певна повторюваність обставин скоєного злочину, на підставі якої можна виявити закономірності обстановки податкового злочину, способу його скоєння, дій злочинця щодо приховання слідів злочину.

У зв'язку з цим вихідна інформація у кримінальних правопорушеннях про податкові злочини може бути отримана і задокументована в результаті проведення таких слідчих дій, як: тимчасовий доступ до речей і документів (договорів, товарно-транспортних накладних, прибутково-касових ордерів, довідок, податкових звітів та інших); огляду вилучених документів; допиту свідків та ін.

У порядку ілюстрації пропонується варіант загальних версій щодо організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування:

1. Якщо приховування оподатковуваного прибутку виконано за рахунок заниження виручки в обліково-звітних документах, то найбільш імовірно, що винними можуть виступати: керівник підприємства, головний бухгалтер, бухгалтер.

2. Якщо це так, то можна припустити ймовірні дії цих осіб: заниження кількості придбаних товарів і (або) ціни реалізації; оплата товаром (бартер); відкриття неврахованих торгових точок; внесення фіктивних записів у первинні документи, в звіт і баланс.

3. Якщо такі дії були вчинені, то, ймовірно, документальними джерелами інформації є: подорожні листи; товарно-транспортні накладні; журнали обліку матеріальних цінностей; договори; платіжні доручення; банківські виписки; баланс; звіт про фінансові результати діяльності.

Тут же слід мати на увазі готівкові суми грошей і чернові записи посадових і матеріально-відповідальних осіб, а також матеріали попередніх ревізій, податкових та аудиторських перевірок.

4. Якщо в цих документах є матеріальна фальсифікація або ж вони повністю фальсифіковані, то необхідно вирішити такі питання: яка сума заниженого прибутку (доходів); ким були складені підроблені документи та ін.

Поряд з документальними джерелами інформації існують і особистісні, за допомогою яких можна з'ясувати:

– яка структура і статус підприємства;

– які матеріальні умови ОЗГ та характер їх соціальних зв'язків (в тому числі і злочинних);

– коли і ким проводилася остання документальна перевірка і які її результати;

– як пояснюють керівники приховування оподатковуваного прибутку;

– яким чином зацікавленими особами може бути організовано протидію розслідуванню.

Після завершення розробки загальних версій починається планування їх перевірки. Разом з тим слідчий з метою оптимізації прогнозування протидії розслідуванню може висувати прогнозні версії, які є сполучною ланкою між версіями, де вже відбулися події, і планами майбутніх дій. Необхідність у таких версіях обумовлена причинно-наслідковими зв'язками.

Підсумовуючи наведене вище, зазначимо, що планування розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування повинно створювати умови для того, щоб відбувалася паралельна і одночасна перевірка всіх висунутих версій, що виключає повторне проведення одних і тих же слідчих дій і оперативно-розшукових заходів. Не можна захоплюватися перевіркою однієї версії без належної уваги до решти, бо це може призвести до істотного затягування термінів досудового слідства і неправильному його напрямку. Однак у деяких випадках слід все ж планувати послідовну перевірку кожної версії (наприклад, у тому випадку, якщо потрібно запобігти вчиненню нового податкового злочину).

4.3. Аналіз типових слідчих ситуацій, постановка та засоби вирішення тактичних завдань розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування

Розслідування злочинної діяльності ОЗГ у сфері оподаткування відбувається в певних умовах часу, місця, навколишнього середовища, взаємозв'язках з іншими процесами об'єктивної дійсності, в тому числі діяльності і поведінкою осіб, які опинилися в сфері кримінального судочинства. Ця складна система взаємозв'язків у результаті утворює ту конкретну обстановку, на тлі якої слідчий і інші учасники (суб'єкти) процесу доказування здійснюють свою діяльність зі встановлення обставин вчиненого злочину. Така обстановка в криміналістиці іменується, як «слідча ситуація».

Серед криміналістів достатньо поширеними є погляди на процес розслідування як комбінацію слідчих ситуацій, що послідовно змінюють одна одну. Такий напрям отримав назву ситуаційного підходу і його вважають резервом подальшого вдосконалення криміналістичної методики та слідчої діяльності в цілому. Оскільки

раціональний вибір тактики розслідування як способу поведінки слідчого залежить від ситуації, то й формування якісних криміналістичних рекомендацій розслідування має будуватись із урахуванням цього підходу. При розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування слідчий приймає процесуальні рішення, проводить ті чи інші слідчі (розшукові) дії, визначає тактичні прийоми їх проведення. Ефективність цієї діяльності багато в чому залежить від адекватного сприйняття ним ситуації й правильної її оцінки.

Розроблення і дослідження понять про слідчу ситуацію як наукову категорію розроблено у працях Р. Бєлкіна, О. Васильєва, Т. Волчецької, В. Гавла, І. Герасимова, А. Гусакова, Л. Драпкіна, О. Колесниченка, В. Корухова, М.Селіванова, О. Філіппова, М. Яблокова та інших вчених.

Аналізуючи окремі криміналістичні дослідження, можна помітити, що автори нерідко говорять про «ситуації скоєння злочину» або про «обстановку скоєння злочину», маючи на увазі під цим конкретні умови і обставини, в яких відбулися кримінальні події. З вивченої нами криміналістичної характеристики досліджуваного нами кримінального правопорушення потрібно дослідити поняття кримінальної ситуації для позначення системи умов і обставин, локалізуючих простором, часом, матеріальною обстановкою місця події, суб'єктом злочину і іншими компонентами, в яких здійснювалися підготовка, вчинення і приховування злочину.

Залежно від наявної вихідної інформації про злочин можна моделювати злочин послідовно, відштовхуючись від предкримінальної ситуації, вибудовуючи ситуації в їх часовій послідовності. Матеріали слідчої практики, результати опитування слідчих свідчать про те, що слідчим нерідко важко визначити структуру злочину, з'ясувати механізм слідоутворення, тобто отримати повне і досить чітке уявлення про злочин як про реальне явище, що істотно ускладнює

криміналістичний аналіз розслідуваної події. У зв'язку з цим деякими авторами справедливо висловлюється думка про те, що вже дозріли всі передумови для формування криміналістичної теорії злочину (вчення про сліди злочину), яка давала б слідчим дані про злочин як цілісне реальне явище, а також вказувала б на закономірності виникнення матеріальних і ідеальних слідів злочину конкретного виду, що полегшують його розкриття і розслідування[399].

Інформаційну основу криміналістичних ситуацій формують дані, що характеризують оперативно-розшукову, слідчу та експертно-криміналістичну своєрідність конкретного моменту таких видів криміналістичної діяльності. У сумі ці дані значно повніше і різноманітніше інформаційної бази кримінальних ситуацій, бо включають не лише відомості про криміналістичну характеристику кримінального правопорушення чи інші відомості кримінального характеру, але й дані про умови та особливості зазначених видів криміналістичної діяльності. Криміналістичні ситуації поділяють на три види: слідчі, оперативно-розшукові та експертно-криміналістичні.

Слідча ситуація – це пізнана слідчим сукупність умов, в яких на даний момент здійснюється розслідування, зокрема – це інформаційна модель, яка склалася у су'єкта доказування на основі пізнання реальних умов, за яких здійснюється розслідування.

Оперативно-розшукова ситуація – це складна динамічна система, яка виникає у ході здійснення оперативно-розшукової діяльності та включає в себе людей, їх вчинки, інтереси, цілі, просторово-часові та інші фактори, які відображають стан оперативно-розшукових заходів стосовно конкретних осіб та фактів, що становлять оперативний інтерес, а також процес пошуку зазначених осіб та фактів.

---

[399] Журавель В. А. Криміналістична характеристика злочинів: проблема формування та застосування. *Вісник Академії правових наук України*. 2008. № 4 (55). С. 202–213.

Експертно-криміналістична ситуація – це динамічні постійно змінювальні ситуації, які харектеризують процес розслідування злочинності на його різних стадіях.

Кожна з них характеризує умови, в яких здійснюється відповідний вид діяльності на конкретний момент. Найважливішими з цих ситуацій, що мають найбільше криміналістичне значення, – є слідчі ситуації[400].

У криміналістиці слідчу ситуацію розглядають як у широкому, так і у вузькому розумінням. У широкому розумінні слідча ситуація – це сукупність усіх умов, що впливають на розслідування та визначають його особливості. Така сукупність найповніше характеризує і відображає все, що впливає і може впливати на розслідування кримінального правопорушення, а отже, дозволяє вичерпно визначити шляхи і засоби цілеспрямованого впливу на вже сформовану слідчу ситуацію. Для практичної діяльності більш значущим є поняття слідчої ситуації у вузькому розумінні – як комплексу інформаційних даних, якими володіє слідство на конкретному етапі розслідування. По кожному конкретному кримінальному провадженню на даний момент є певна (різна для окремих проваджень) кількість інформації, необхідної для успішного розслідування[401].

Вчені стверджують, що в теорії криміналістики існують можливості теоретично визначити типізацію слідчих ситуацій. На думку Л. Драпкіна, підставами типізації слідчих ситуацій є наявність загальних, групових ознак та їх відносна повторюваність[402]. О. Васильєв і М. Яблоков також вважають головним критерієм типізації

---

[400] Криминалистика: учебник / под. ред. Н. П. Яблоков. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2001. С. 24–25

[401] Шепітько В. Ю., Коновалова В. О. та ін. Розслідування злочинів у сфері господарської діяльності: окремі криміналістичні методики: монографія / За ред. В. Ю. Шепітька. Харків: Право, 2006. С. 28.

[402] Драпкин Л. Я. Основы криминалистической теории следственных ситуаций : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Москва : МГУ, 1987. С. 17.

частоту повторюваності певних ознак[403]. В. Гавло таким критерієм називає схожість криміналістичних характеристик вчинення та розслідування злочинів[404], а О. Філіппов і О. Целіщев – обсяг та зміст інформації, що характеризує стан, хід та умови розслідування[405].

Протилежну позицію щодо розглядуваної проблеми займає Р. Бєлкін. Вчений вважає, що слідчі ситуації, – це значна кількість об'єктивних та суб'єктивних чинників, що впливають на зміст і характер цих компонентів[406].

Загалом термін «ситуація» використовують у багатьох галузях наукового знання. На перших етапах розвитку криміналістики поняття слідчої ситуації не виділялося, а його окремі елементи вводили у визначення понять «вихідні дані», «типові випадки», «обставини, що підлягають установленню» тощо. Як справедливо зазначається, «у криміналістичній літературі, крім поняття «слідча ситуація», іноді як синоніми використовують такі поняття, як: «кримінальна ситуація», «ситуація розслідування», «ситуація на місці події».

Вперше слідчу ситуацію визначив 1967 р. О. Колесниченко. Це питання він досліджував у своїй дисертаційній роботі. Під слідчою ситуацією він розуміє певне положення в розслідуванні злочинів, яке характеризується наявністю тих або інших доказів та інформаційного матеріалу і конкретними завданнями, що виникають у зв'язку із цим з подальшого його збирання та перевірки[407].

---

[403] Васильев А. Н., Яблоков Н. П. Предмет, система и теоретические основы криминалистики. Москва: Изд-во МГУ, 1984. С. 139.

[404] Гавло В. К. Теоретические проблемы и практика применения методики расследования отдельных видов преступлений. Томск : Томс. ун-т, 1985. С. 124.

[405] Филиппов А. Г., Целищев О. Я. Узловые проблемы расследования преступлений. *Сов. гос-во и право*. 1982. № 8. С. 75.

[406] Белкин Р. С. Криминалистика: проблемы, тенденции, перспективы. От теории – к практике. Москва : МГУ, 1983. С 95.

[407] Колесниченко А. Н. Научные и правовые основы расследования отдельных видов преступлений : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Харьков, 1967. С. 16.

На нашу думку, «слідча ситуація» як поняття найкраще відповідає вкладеному в неї змісту. Слідчу ситуацію розглядають і як закінчену модель, що містить такі компоненти: доказову інформацію, орієнтуючу інформацію, припущення про перспективи одержання додаткової інформації; відомості про поводження учасників процесу розслідування, припущення про можливу протидію і про те, як це поводження може вплинути на хід розслідування; дані про резерви, засоби, науково-технічні й організаційні можливості, а також час, який має в розпорядженні слідчий[408].

Зокрема, в криміналістичній літературі ми зустрічали «підструктури» слідчої ситуації. З цього приводу досить вдалим є дослідження І. Копилова, тому що компоненти чи елементи можуть повторюватись, але під час розслідування злочину потрібна певна послідовність, як, наприклад, у цього автора. Спершу ми отримуємо інформацію, пізніше докази, працюємо з учасниками процесу з психологічного погляду і залучаємо інших спеціалістів і техніку для розслідування злочину. Під час розслідування ОЗД у сфері оподаткування праця з учасниками злочину відіграє важливу роль, оскільки кожен учасник ОЗГ перебуває у взаємозвязку з іншими особами, які вчинили дії з ухилення від сплати податків.

Важливе значення під час розслідування має вибір слідчої ситуації за її класифікацією. Багато авторів по-різному класифікують слідчі ситуації. За допомогою цього аналізу ми виберемо, яка класифікація слідчої ситуації найкраще підходить під час розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. Класифікацію слідчих ситуацій варто розглядати і як процедуру, і як кінцевий результат віднесення їх до певної сукупності (класу, групи, виду) ситуацій, що подібні за відповідними

[408] Сотников К. И. Прогнозирование в деятельности следователя : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Свердловск, 1987. 25 с.

ознаками, з подальшою їх типізацією щодо особливостей методик розслідування злочинів[409].

У 1988 р. В. Бахін розглядає такі види слідчих ситуацій: початкові, проміжні та кінцеві. Він також зазначав, що підстави класифікації слідчих ситуацій повинні, насамперед, відображати можливості вирішення завдань, які постають перед слідчим. Водночас автор не визначає чітких критеріїв, за якими здійснювався поділ слідчих ситуацій. Крім того, автор називає такі підстави для розмежування видів слідчих ситуацій: за ступенем складності; наявністю конфліктності; специфічністю; комплексністю; етапністю; сприятливістю[410].

У 1995 р. Л. Самигін у співавторстві з М. Яблоковим щодо досліджуваного питання зауважують, що всі слідчі ситуації можуть бути відповідно класифіковані:

– за підсумковим моментом – на початкові, наступні та заключні;

– за характером оцінюваного моменту – етапні та проміжні;

– за ступенем узагальнення – типові і конкретні;

– залежно від переваги в них типових або нетипових ознак поділяються на типові та атипові;

– за ступенем психологічного напруження – конфліктні і безконфліктні;

– за змістом – з високим рівнем невизначеності вихідних даних (складні або тупікові) та з малим рівнем невизначеності (прості)[411].

У 1997 р. П. Біленчук називає такі види слідчих ситуацій: сприятливі, несприятливі; конфліктні та безконфліктні; типові і

---

[409] Веліканов С. В. Класифікація слідчих ситуацій в криміналістичній методиці : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2002. С. 70

[410] Бахин В. П., Гончаренко В. И., Клименко Н. И. и др. Советская криминалистика. Методика расследования отдельных видов преступлений : учеб. Киев : Вища шк., 1988. С. 19–24.

[411] Криминалистика : учеб. для вуз. / отв. ред. проф. Н. П. Яблоков. Москва : БЕК, 1995. С. 31.

специфічні; початкові, проміжні і кінцеві. Відтак він дає визначення кожному із цих видів слідчих ситуацій, а підстав кваліфікації не вказує[412].

У підручнику 1999 р. Р. Бєлкін зазначає, що з численних класифікацій практично значущими, на його думку, є такі: за часом виникнення в процесі розслідування – початкові, проміжні та кінцеві; за стосунками між учасниками – конфліктні та безконфліктні; щодо можливості досягнення мети розслідування – сприятливі і несприятливі[413].

І. Копилов підставою для класифікації вбачав інформаційну ознаку, тобто кількість та якість інформації про розслідуваний злочин. Зважаючи на цю ознаку, він розглядав такі види слідчих ситуацій: сприятливі і несприятливі, індивідуальні і конкретні; за ступенем конфліктності – конфліктні та безконфліктні; залежно від етапу розслідування – початкові, проміжні та кінцеві[414].

Досліджуючи питання класифікації слідчих ситуацій, В. Гавло бере за основу класифікаційного поділу ознаку врахування етапів розкриття та розслідування злочинів та у зв'язку з цим називає такі види слідчих ситуацій: початкові (які складаються в момент кримінального правопорушення, характеризуються наявністю в матеріалах достатніх даних, що вказують на ознаки злочину, слідову картину, що дозволяє правильно визначити напрям розслідування); перевірочні (які складаються до початку кримінального провадження та характеризуються відсутністю в матеріалах, що надійшли, достатніх даних, які вказують на ознаки злочину); наступні (які складаються після проведення першочергових і невідкладних слідчих дій

[412] Криміналістика : підруч. для вищ. навч. закл. / за ред. П. Д. Біленчука. Київ : Право, 1997. С. 108

[413] Криминалистика: учеб. для юрид. фак. и вуз. / под ред. Р. С. Белкина. Москва: НОРМА ИНФРА-М, 1999. С. 503

[414] Копылов И. А. Следственная ситуация и тактическое решение: учеб. пособие. Волгоград : ВСШ МВД СССР, 1988. С. 7.

та характеризують обстановку розслідування у справі загалом на основі установлених фактичних даних); окремі (тактичні) – які на базі фактичних даних характеризують обстановку розслідування лише під час проведення окремої слідчої дії або епізоду розслідування (ситуація обшуку, допиту тощо) чи тактичних операцій[415].

Чітко вказав підстави класифікації ситуації М. Бурнашев:

– за обсягом функціонування – глобальні (загальні і типові) і локальні (конкретні, специфічні, атипові);

– за сферою функціонування – слідчі, судові, експертні, оперативно-розшукові;

– відповідно до процесу ситуаційного розвитку – стратегічні, тактичні, організаційні тощо;

– за етапами розслідування – дослідчої перевірки, початкового етапу розслідування, наступного етапу розслідування, інших етапів розслідування;

– за тактичною характеристикою – конфліктні та безконфліктні;

– за алгоритмізаційною орієнтацією – що припускають жорсткі алгоритмізаційні дії;

– що припускають гнучкі, різноманітні дії;

– за ступенем достовірності відображення стану розслідування – адекватні та неадекватні;

– за характеристикою інформаційної основи ситуації – проблемні і прості;

– за часом функціонування – довгострокові, швидкоплинні;

– за прогностичною ознакою – очікувані, неочікувані (непередбачувані);

– за ступенем безперервного функціонування – перманентні, тимчасові;

---

[415] Гавло В. К. Следственная ситуация. *Следственная ситуация*: сб. науч. ст. Москва: Всесоюз. ин-т по изучению причин и разработке мер по предупреждению преступности, 1984. С. 41.

– за динамічною характеристикою – пульсуючі, згладжені;

– за сферою ситуативного забезпечення – технікокриміналістичні, методико-криміналістичні[416].

1998 р. Г. Матусовський зазначав, що найбільш розробленою є класифікація, пов'язана з проблемою конфліктності. На його думку, такою класифікацією важливо охопити два типові види: 1) між особою, яка проводить розслідування, та обвинуваченим, підозрюваним або іншими суб'єктами кримінального процесу (зовнішня конфліктність) та 2) між особою, яка проводить розслідування, й іншими правоохоронними і контролюючими органами в системі їх взаємодії (внутрішня конфліктність).

Серед критеріїв для здійснення класифікації слідчих ситуацій більшість вчених виділяють основний вид – інформаційний. Крім цього, в підручнику «Криміналістична тактика і методика розслідування злочинів» за редакцією В. Ю. Шепітька всі ситуації розбито на п'ять блоків: перший – криміногенна ситуація, в якій вчиняється злочин; кримінальна ситуація, викликана вчиненням злочину; другий – ситуація прояву ознак (слідів) злочину; пошукова ситуація виявлення ознак злочину; наслідки злочину – слідова ситуація; третій – слідчі ситуації початкового, наступних (проміжних) та завершального етапу розслідування та, відповідно до етапів, слідча ситуація проведення перевірочних дій, прийняття рішення з криміального провадження; слідчі ситуації проведення початкових слідчих дій; слідчі ситуації пов'язані з зупиненням досудового розслідування; четвертий – ситуації судового розгляду (судові ситуації); п'ятий – післясудові ситуації виконання судових рішень[417].

---

[416] Бурнашев Н. А. Следственные ситуации в методике расследования преступлений. *Проблемы интенсификации деятельности по расследованию преступлений* : межвуз. сб. науч. тр. Свердловск : Свердлов. юрид. ин-т, 1987. С. 21–22.

[417] Криміналістична тактика і методика розслідування злочинів : підруч. для студ. юрид. вуз. і фак. / за ред. проф. В. Ю. Шепітька. Харків: Право, 1998. С. 168–169.

На наше переконання, під час розробки окремої криміналістичної методики доцільно брати за основу типові слідчі ситуації для відображення найбільш характерних властивостей досліджуваної діяльності слідчого, аналізу та узагальнення, щоб у подальшому використати у наукових дослідженнях, для застосування розроблених наукових положень та рекомендацій на практиці. На нашу думку, найбільш повно основні методико-криміналістичні властивості та класифікації слідчої ситуації називає Г. Матусовський.

Наведені положення не викликають у нас жодних заперечень, бо діяльність з розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, насамперед є розумовою діяльністю.

З цього приводу є цікавими функціональні основи слідчої ситуації В. В. Тіщенка:

1) конкретна слідча ситуація створюється через наявну на цей момент розслідування криміналістично значущу інформацію про подію загалом (її характер, наявні кримінально-релевантні ознаки) та її окремі обставини (спосіб і знаряддя вчинення кримінального правопорушення, місце і час, дані про потерпілого, предмет посягання), про особистість злочинця (встановлений і затриманий; встановлений, але не затриманий; не встановлений, але є певні відомості про нього; немає чітких відомостей);

2) у процесі оцінювання слідчої ситуації необхідно взяти до уваги характер джерел інформації (живі люди, трупи, речі, сліди), а також час, що минув з моменту вчинення кримінального правопорушення і до моменту надходження повідомлення про це кримінальне правопорушення;

3) сукупність наявної інформації повинна впливати на виконання низки завдань, на зміст слідчих версій, систему слідчих та оперативно-розшукових дій, що здійснюються у певній послідовності за розробленою програмою розслідування;

4) потрібно враховувати, що слідча ситуація – явище динамічне і тому вимагає постійного аналізу та корегування версій і завдань, що ставляться, а отже, і програми розслідування;

5) особливе методичне значення має виокремлення слідчих ситуацій на початку розслідування, коли визначається його загальний напрямок, а також після закінчення первинних слідчих (розшукових) дій, коли підсумовується вся отримана інформація та визначаються завдання повного розкриття кримінального правопорушення[418].

Тобто спочатку необхідно визначитися, з чим маєш справу, а тільки потім вирішувати, яким чином варто діяти за вказаних обставин. Після усвідомлення ситуації, яка склалася на конкретному етапі розслідування, можемо обирати комплекс заходів, спрямованих на вирішення поставлених перед досудовим слідством завдань. Тому для виокремлення типових слідчих ситуацій розслідування як на початковому, так і на наступному етапі необхідно проаналізувати й оцінити наявний обсяг вихідної інформації про обставини кримінального правопорушення, висунути слідчі версії, які стосуються злочину в цілому й окремих його обставин (загальні й окремі), визначити обставини, що підлягають встановленню для перевірки висунутих версій, відповідний алгоритм дій, їх виконавців і терміни проведення.

Функціональна сторона управління слідчою ситуацією, постановка та засоби вирішення тактичних завдань розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування полягає в максимально оптимальному і правильному обліку, а також використанні всіх фрагментів і елементів вихідної і кожної наступної слідчої ситуації. У цьому полягає мета ефективного і поступового руху до завершальної слідчої ситуації, яка характеризується фактом розкриття всіх учасників ОЗГ і встановлення всіх обставин, що підлягають доведенню.

---

[418] Тіщенко В. В. Слідчі ситуації в методиці розслідування злочинів: поняття, класифікація, значення. *Актуальні проблеми держави і права*. 2004. С. 963–964.

До факторів, які можуть впливати на формування і розвиток слідчої ситуації при розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, відносимо такі:

1) клас, вид і особливості ухилення від сплати податків;

2) обставини, що встановлені на даний період часу вчинення кримінального правопорушення (зібраної, а також відсутньої, але необхідної інформації про обставини злочину ОЗГ);

3) чинники, що ускладнюють, перешкоджають, сприяють збору необхідної інформації і вирішенню інших завдань розслідування;

4) протидія встановленню істини з боку учасників ОЗГ і їх зв'язків;

5) наслідки помилкових дій слідчого, оперативного працівника, експерта (наслідки розголошення даних попереднього розслідування);

6) компоненти психологічного характеру (психологічний стан осіб, що проходять у кримінальному провадженні; психологічний стан слідчого, рівень його знань і умінь, практичний досвід, здатність слідчого приймати і реалізовувати рішення в екстремальних умовах; сприятливий (без конфліктів) хід розслідування та ін.).

Систематизація слідчих ситуацій, що складаються при розслідуванні різних злочинів, більшість вчених-криміналістів пропонують здійснювати, відштовхуючись від обсягу і змісту наявної інформації на конкретних етапах їх розслідування.

Нами проведені дослідження з податкових злочинів, скоєних ОЗГ з урахуванням зазначеного критерію систематизації, у результаті чого визначено ряд типових ситуацій:

Перша ситуація. Вихідні дані про податковий злочин отримано оперативно-розшуковим способом у результаті гласних і негласних заходів.

Джерелами таких даних можуть бути:

– повідомлення негласних працівників оперативних підрозділів органів податкової міліції та оперативних підрозділів інших правоохоронних органів;

– оперативне спостереження за виробничо-господарськими процесами, перевезенням і збутом;

– негласний огляд приміщень, транспортних засобів та бухгалтерської документації;

– консультації з фахівцями за результатами оперативно-розшукових заходів;

– одержання зразків для порівняльного дослідження;

– попередній аналіз документів;

– використання інформації з криміналістичних і спеціалізованих банків даних.

Друга ситуація. Вихідну інформацію про податковий злочин (ст. 212 КК України) отримано з відкритих, офіційних джерел. Це:

– інформація, безпосередньо зібрана органами державної податкової інспекції;

– матеріали аудиторської перевірки;

– акти ревізії, зокрема Міністерства фінансів. Матеріали, що передаються до слідчих органів державною податковою інспекцією, повинні містити такі документи:

1) письмове повідомлення керівника державної податкової інспекції про факти виявлених порушень;

2) оригінал акта перевірки;

3) оригінали вилучених документів, що підтверджують факти виявлених зловживань, зокрема банківських установ;

4) пояснення службових осіб підприємств, установ, організацій і громадян, які перевірялися, та інших осіб щодо обставин порушення (якщо такі пояснення подані) та висновки посадових осіб державних податкових інспекцій щодо них;

5) відомості про майно, що перебуває на балансі цієї організації, наявність коштів на її рахунках та їх кількість.

Основну увагу у вирішенні питання розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування за матеріалами, що надходять із податкової інспекції, варто звернути на акт перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарської діяльності. Цей документ повинен містити такі відомості:

– коли, ким, за який період проводилася перевірка;

– обставини та характер виявлених порушень законодавства про податки, інші платежі до бюджету;

– недоліки у веденні бухгалтерської звітності, у чому конкретно вони проявились і як вплинули на приховування прибутків (дати характеристику бухгалтерським записам та їхній значимості у приховуванні прибутків);

– які вимоги чинного законодавства порушено (номер, дата документа, ким затверджений) і хто відповідальний за це порушення;

– у розрізі звітних періодів чітко визначити надходження матеріальних цінностей і грошових коштів, що підлягають оподаткуванню, додати до цього накопичувану відомість;

– які види податків не сплачено, на підставі якого чинного законодавства визначено їх розмір і в які терміни вони мали бути сплачені;

– як у бухгалтерських документах приховувалася несплата податків;

– розмір матеріальних збитків, завданих державі;

– чи проводилася перевірка порядку ведення бухгалтерської звітності за цей же період в організаціях, підприємствах, що перевірялись іншими особами, ким конкретно та її результати;

– розмір приховання об'єктів оподатковування до кожного терміну платежу:

1) яку ставку податку було застосовано щодо кожного прихованого об'єкта;

2) в якій сумі не було сплачено податок за кожним терміном платежу з прихованих об'єктів;

3) яке співвідношення суми податку не сплачено організацією.

Третя ситуація. З'ясування суб'єкта злочину та їх умисел на ухиляння від сплати податків:

– хто виконав перерахунок не всього податку до бюджету або не перерахував його зовсім;

– ким підписано і ким складено розрахунки податків і документи бухгалтерської звітності, у яких приховано об'єкти оподаткування;

– ким у балансові рахунки і документи аналітичного обліку до них було внесено перекручені дані про доходи чи витрати або зроблене приховання інших об'єктів оподаткування;

– хто склав і хто підписав первинні документи, що містять ці перекручені дані;

– чи була змова про це між керівниками організації та авторами документів, у яких перекручено дані про прибутки;

– у чому полягає інтерес виконавців тощо.

Для подальших типових слідчих ситуацій необхідно установити обставини, що пом'якшують і обтяжують покарання суб'єктів злочину, а також сприяли ухилянню від сплати податків, розкрити інші злочини, що супроводжувалися перекручуванням у бухгалтерських документах даних про прибутки чи витрати або приховання інших об'єктів оподатковування.

Нами наведені найбільш типові слідчі ситуації, що зустрічаються у практичній діяльності і сприятливі для розслідування. У подібних ситуаціях слідчим здійснюється така програма дій: вивчення первинних матеріалів, що надійшли і зібрані; звіряння цих матеріалів з відповідними нормативними актами, що регламентують порядок нарахування і сплати податків (з урахуванням змін законодавства про оподаткування); перевірка діяльності суб'єкта

економічної діяльності з метою виявлення фактів ухилення від сплати податків ОЗГ; документальне підтвердження виявлених фактів порушення податкового законодавства; перевірка фактів перерахування коштів із розрахункового рахунку підприємства; виявлення і вилучення матеріальних цінностей і грошових коштів, не відображених у звітності; забезпечення можливості відшкодування матеріального збитку, заподіяного злочином; вирішення питань про можливості виконання положень, що містяться у ч. 4 ст. 212 КК України.

ВИСНОВКИ

У результаті монографічного дослідження вирішено конкретне наукове завдання, що має важливе значення для теорії і практики кримінального процесу та криміналістики. На основі вивчення системи теоретико-методо-логічних засад комплексно із використанням сучасних методів пізнання, урахуванням новітніх досягнень правової науки досліджено проблемні процесуальні, криміналістичні та організаційні питання в діяльності з розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. До основних належать такі.

1. Організована злочинність у сфері оподаткування є відносно новим та малодослідженим феноменом для українського суспільства, оскільки виникла і сформувалася не раніше 90-х років XX століття шляхом трансформації організованої загальнокримінальної і організованої економічної злочинності.

Питання організованої злочинності досліджується в ряді галузевих юридичних наук, насамперед в кримінології, кримінальному праві, криміналістиці. Потрібно зазначити, що основні роботи, присвячені вивченню цього явища в Україні, з'явились порівняно нещодавно, на межі XXI ст., на відміну від зарубіжних, які висвітлюють проблеми організованої злочинності вже кілька десятиліть.

Незважаючи на певну кількість досліджень у вітчизняній правовій науці з цієї проблематики, комплексні всеохоплюючі дослідження феномену організованої злочинності саме у сфері оподаткування в Україні поки що відсутні. Організована злочинність являє собою один із найскладніших та найнебезпечніших видів злочинності, що може посягати одночасно на економічні, політичні, правові і моральні сфери суспільства внаслідок розгалуженості сфер її злочинної діяльності.

Досліджуючи понятійну основу організованої злочинності та її характерні ознаки нами сформульовано теоретичне осмислення організованої злочинності у сфері оподаткування як негативне соціальне явище, що має цілеспрямований, стійкий, системний та планомірний характер з чітким розмежуванням обов'язків всіх учасників, основною діяльністю якої є приховування від оподаткування доходів з використанням нелегальних або легальних комерційних структур, спрямованих на одержання прибутків і надприбутків за допомогою таких методів, як корупція.

Під час дослідження наукових робіт зіткнулисть із відсутністю єдиного підходу до розробки криміналістичних класифікаційних критеріїв організованої злочинності у сфері оподаткування.

У криміналістиці класифікація злочинів ґрунтується на поєднанні кримінально-правових і криміналістичних принципів. В основі такої класифікації, зокрема за класами, групами, підгрупами, видами та різновидами, передусім мають бути кримінально-правові ознаки.

Звідси класифікація організованої злочинності у сфері оподаткування, як і класифікація будь-яких злочинів, спирається насамперед на кримінально-правовий аспект, потім вже враховуються криміналістичні особливості:

1) кримінально-правовий, що визначає нормативну суть класифікації, передбаченої законом, та 2) криміналістичний, що враховує чинники, пов'язані зі специфікою виявлення і розкриття злочинів різних видів залежно від особливостей предмета посягання, обстановки, готування, вчинення і приховування злочину, його механізму та способів, типології особи злочинця, мети та мотивації злочинних дій тощо.

Враховуючи різноманітність способів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, пропонується класифікувати їх за визначеними у законодавстві видами, встановленими способами ухилення від сплати податків; залежно від галузей господарської діяльності та інших сфер оподаткування.

2. Криміналістична характеристика злочинів як наукова категорія набуває все більшого значення. Сформувавшись на основі узагальнення практики, логіки розвитку теорії, криміналістична характеристика злочинів перетворилася в одну з фундаментальних наукових теорій і засіб вирішення практичних завдань розслідування злочинів.

Криміналістична характеристика податкових злочинів в основному розробляється стосовно до певних груп, видів, різновидів таких діянь на основі виділення їх складових елементів, особливостей і ознак (слідів), закономірних зв'язків між ними, характерних для певного регіону, періоду, соціально-економічної ситуації, криміногенної обстановки. В цьому і полягає основне призначення криміналістичної характеристики злочинів.

Вивчення елемента криміналістичної моделі «податковий злочинець» дозволяє провести класифікацію його властивостей і виділити найбільш характерні і значущі ознаки стосовно тієї чи іншої групи злочинців. Зокрема, елементи криміналістичної характеристики дали змогу дослідити способи вчинення податкових злочинів, які є численними і диференціюються за різними критеріями. При цьому необхідно враховувати, що поряд зі злочинними способами ухилення від сплати податків існує легальна мінімізація оподаткування («правомірні способи, або махінації»). Більшість використовуваних українськими компаніями схем з мінімізації податку – легальні, тобто використовують недоліки законодавства.

Таким чином, структура криміналістичної характеристики податкових злочинів включає в себе такі основні елементи: законодавча (нормативна правова) база; платник податків; податок і елементи оподаткування; документи і документообіг; спосіб вчинення та приховування злочину; механізм слідоутворення; особистість податкового злочинця; обстановка вчинення злочину; обставини, що сприяли вчиненню злочину в сфері оподаткування.

Важливе прикладне значення для методики розслідування податкових злочинів має інформація, що описує типові ознаки і властивості злочинної події та типові обставини економіко-правового характеру, що сприяли вчиненню податкового злочину.

Водночас криміналістична характеристика організованої злочинності у сфері оподаткування, як категорія, що включає сукупність об'єктивних і суб'єктивних даних про ознаки ОЗГ, динамічних за характером, містить вихідну інформацію, що відбиває зміни в кримінальній обстановці у сфері оподаткування. Ця обставина має важливе практичне значення для побудови версій та моделі можливого варіанта ухилення від оподаткування. Обстановка і типові обставини вчинення податкових злочинів дозволяють конкретизувати способи вчинення ухилення від сплати податків, моделювати і досліджувати схеми і механізми злочинної діяльності платників податків.

Звідси криміналістична характеристика організованої злочинності у сфері оподаткування, включає в себе сукупність об'єктивних даних про систему механізму злочинного діяння, криміналістично значущих і взаємопов'язаних ознак (відомостей), що сприяють виявленню, розкриттю і розслідуванню злочинів, про особливості та джерела інформації, що має значення для розшуку та викриття осіб, які їх учинили.

3. З безперервним розвитком організованої злочинності, появою нових видів злочинів криміналістична методика активно розвивається і тому потребує постійного вивчення й удосконалення. В Україні існує низка проблем, пов'язаних, зокрема, з відсутністю єдиної структурованої системи криміналістичних методик, різноманітністю поглядів і наукових пояснень одних і тих самих методик, складністю доступу до криміналістичних методик, внаслідок відсутності єдиного контенту, який би містив згруповану інформацію, необхідну правоохоронним органам для ефективного розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Це обумовлено тим, що саме у криміналістичній методиці, як в особливому розділі цієї науки, аналізується накопичений досвід виявлення, розслідування та запобігання злочинів, відшукуються найефективніші прийоми, методи ведення слідства. Розроблені наукою криміналістичні рекомендації стають найважливішим інструментарієм слідчого, своєрідним алгоритмом дій у типових слідчих ситуаціях.

Так, принципи криміналістичної методики розуміють як науково-теоретичні вихідні положення проведення та використання досліджень із криміналістичної методики або окремих криміналістичних методик. У криміналістичній теорії під час класифікації принципів криміналістичної методики виходять з логічних, гносеологічних принципів та принципів криміналістики як науки, але це питання донині залишається дискусійним. Більшість криміналістів загалом підтримує позицію І. О. Возгріна, вносячи певні зміни до переліку принципів. На підставі проведеного узагальнення нами було виокремлено загальні принципи, що визначають зміст, структуру і значення криміналістичної методики роз-слідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, до яких віднесено: 1) законність (відповідність методичних рекомендацій вимогам законності); 2) єдність теорії та практики (наукова організація діяльності); 3) самостійність та цілісність методики розслідування (єдність основних структурних компонентів цього розділу). У практичному аспекті виділяють також спеціальні принципи, якими визначені особливості структури та змісту методик окремих категорій, груп злочинів.

Сама сутність криміналістичної методики як розділу науки криміналістики зводиться до розробки теоретичних основ, методів, прийомів і практичних рекомендацій оптимального розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, а як діяльності – у практичній реалізації рекомендацій теорії в рамках норм кримінально-процесуального закону.

Зрозуміло, що, крім особливостей завдань розслідування цього виду злочину, вимагають конкретизації і обставини, які доцільно встановити. Податкові злочини різняться великою кількістю способів їх вчинення та різноманітністю негативних наслідків, що суттєво утруднює типізацію слідчих ситуацій і розробку практичних рекомендацій з їх розслідування.

Очевидно, що сукупність обставин, які підлягають доказуванню з кримінальних правопорушень, вчинених шляхом документального оформлення фінансово-господарських операцій, складаються з безлічі взаємозалежних та взаємообумовлених елементів різного рівня і різної значущості, тією чи іншою мірою необхідних для формування кінцевого висновку про наявність або відсутність у конкретному діянні складу кримінального правопорушення. Поєднання всіх елементів у матеріалах кримінального провадження є кінцевою метою доказування та являє собою узагальнене (нормативне) вираження всіх обставин кримінального правопорушення. Цим самим конкретизується, поглиблюється та наповнюється змістом предмет доказування кримінальних правопорушень, вчинених шляхом документального оформлення фінансово-господарських операцій.

Отже, такий елемент криміналістичної методики, як обставини, що підлягають встановленню під час розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, дає змогу більш цілеспрямовано та з меншими витратами зусиль та часу визначити коло інформації, що підлягає встановленню, вивчити необхідні матеріали, оцінивши їх законність та достатність з метою визначення напрямів подальшого пошуку та прийняття процесуальних рішень на окремих етапах кримінального провадження.

4. Етап аналізу інформації полягає у переробці первинної інформації на готовий «інформаційний продукт», наданий у вигляді звітів. Первинна інформація оцінюється на надійність та відповідність, після чого вона узагальнюється, порівнюється та об’єднується із отриманою раніше, на її ґрунті робляться висновки та рекомендації, які надаються у форматі, прийнятному для адресата.

Труднощі під час дослідження документів полягають в одержанні необхідних даних, у зборі доказової інформації, у дослідженні операцій, виконаних суб'єктом підприємницької діяльності, які відображені в документах. Дослідження документів, що зберігають доказову інформацію про злочини у сфері оподаткування, є складним, багатоступеневим процесом і може здійснюватися за допомогою процесуальних засобів (огляд, експертиза, пред'явлення під час допиту, пред'явлення для впізнання). У зв'язку з цим правильною є рекомендація окремих науковців залучати спеціаліста. Йдеться про бухгалтерів, економістів та інших обізнаних осіб.

Процес інформаційного аналізу включає такі етапи: обговорення проблеми та мети; визначення концептуальної моделі; формулювання первинних інформаційних потреб чи індикаторів; отримання та оцінка інформації; первинна обробки інформації, що включає її структурування та занесення у базу даних; інтеграція та порівняння інформаційних об'єктів між собою, вивчення їх з різних позицій; визначення взаємозв'язків між об'єктами; встановлення додаткових інформаційних індикаторів та прогалин; напрацювання рекомендацій; підготовка первинної інформації на момент початку досудового розслідування.

Ефективність проведення слідчих дій недостатньо оцінювати на підставі лише однієї констатації факту отримання доказової інформації. Оцінка первинної інформації при розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування повинна створювати умови для того, щоб відбувалася паралельна і одночасна перевірка всіх висунутих версій, що виключає повторне проведення одних і тих самих слідчих дій і оперативно-розшукових заходів.

Під час формування типових версій щодо всіх податкових злочинів необхідно виходити з комплексу слідчих версій, а саме: потрібно дотримуватися системи, що складається із загальних версій, припущень стосовно характеру події в цілому та її сутності. А у кожній типовій слідчій ситуації важливо визначити величину, обсяг, кількість відомостей, отриманих у процесі проведених конкретних слідчих дій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абламський С. Є., Юхно О. О., Лук'яненко Ю. В. Взаємодія слідчого з іншими органами і підрозділами при розкритті та розслідуванні кримінальних правопорушень: навч. посіб. / за заг. ред. доктора юридичних наук, професора О. О. Юхна. Харків, 2017. 152 с.

2. Адашкевич Ю. Н. Движущая сила организованной преступности. Организованная преступность: проблемы, дискуссии, предложения. Москва: Криминологическая ассоциация. 1996. С. 93–98.

3. Александров Ю. В., Дудоров О. О., Клименко В. А., Мельник М. І. та ін.: підручник / за ред. М. І. Мельника, В. А. Клименка. 3-тє вид., переробл. та допов. Київ: Атіка, 2009. 744 с.

4. Аркуша Л. Коррупция – элемент организованной преступной деятельности. Юрид. вестник. 2000. № 2. С. 118.

5. Аркуша Л. І. Основи методики виявлення і розслідування організованої злочинної діяльності при наявності корумпованих зв'язків: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків, 2002. 196 с.

6. Аркуша Л. І. Основи виявлення та розслідування легалізації доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.09. Одеса, 2011. 542 с.

7. Аркуша Л. І. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності: характеристика, виявлення, розслідування: монографія. Одеса: Юридична література, 2010. 375 с.

8. Астапкина С. М. Криминальные расчёты: уголовно-правовая охрана инвестиций. Москва, 2005. С. 80–82.

9. Бабенко А. М., Бусол О. Ю., Костенко О. М. та ін. Кримінологія: підручник / за заг. ред. Ю. В. Нікітіна, С. Ф. Денисова, Є. Л. Стрельцова. 2-ге вид., перероб. та допов. Харків: Право, 2018. 416 с.

10. Баев О.Я. Основы криминалистики: курс лекций. Москва: Экзамен, 2001. С. 43, 50.

11. Бахин В. П. Криминалистика. Проблемы и мнения: монография. Краснодар, 2002. 192 с.

12. Бараненко Б. І. До застосування поняття «організовані злочинні групи як безпосередні об'єкти оперативно-розшукового втручання» (деякі проблемні питання). Теорія оперативно-розшукової діяльності правоохоронних органів. 2000. С. 15–29.

13. Білоус О. П. Особливості обстановки вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) з використанням кон-вертаційних центрів. *З нагоди 100-річчя від дня народження професора М. В. Салтевського*: зб. матеріалів круглого столу (м. Харків, 30 жовт. 2017 р.). Харків: Право, 2017. С. 85–87.

14. Білоус В. Т., Бригінець О. О. Правове та організаційне забезпечення здійснення фінансових розслідувань: курс лекцій. Ірпінь: НУДПСУ, 2013. 120 с.

15. Білоус О. П. Протидія функціонуванню конвертаційних центрів у контексті боротьби з корупцією в Україні. *Нові вектори розвитку демократії та інститутів держави і права*: тези наук. доп. Міжнар. юрид. наук.-практ. інтернет-конф. «Актуальна юриспруденція» (Київ, 10 груд. 2015 р.). Київ, 2015. С. 178–182.

16. Белкин Р. С. Криминалистика: проблемы, тенденции, перспективы. От теории – к практике. Москва: МГУ, 1983. 347 с.

17. Белкин Р. С. Курс криминалистики: в 3 т. Т. 3: Криминалистические средства, приемы и рекомендации. Москва: Юристь, 1997. 464 с.

18. Белкин Р. С. Криминалистика: проблемы, тенденции, перспективы (от теории к практике). Москва, 1988. 304 с.

19. Белкин Р. С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики. Москва: НОРМА (Издательская группа «НОРМА-ИНФРА»), 2001. 240 с.

20. Быков В. М. Криминалистическая характеристика преступных групп: учеб. пособие. Ташкент: Изд-во Ташк. ВШ МВД СССР. С. 37–38.

21. Быков В. М. Проблемы расследования групповых преступлений: автореф. дисс. … д-ра юрид. наук. Москва, 1992.

22. Быков В. М. Криминалистическая характеристика преступных групп. Ташкент, 1986. 72 с.

23. Бейкун А., Єфремов С. Удосконалення боротьби зі злочинністю у сфері зовнішньоекономічної діяльності. *Право України*. 2013. №9. С. 11–15.

24. Бєлоцерковський С. Д. Криминологические основы правового регулирования борьбы с организованной преступностью: дис. ... д-ра юр. наук: 12.00.08. Россия, 2018. 499 с.

25. Бобрик К. Ю. Сучасний стан правового та організаційного забезпечення протидії організованій злочинності. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 2. С. 310.

26. Борисова Л. В. Криміналістична характеристика організованої комп'ютерної злочинності. *Безпека людини, суспільства, держави: правові, криміналістичні і психофізіологічні засади*: тези доп. V Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 17 листоп. 2015 р.). Київ: Галицька видавнича спілка, 2016. С. 46–51.

27. Бобрик К. Ю. Методика розслідування створення злочинної організації: автореф. дис. … канд. юрид. наук: спец. 12.00.09. Київ, 2015. 19 с.

28. Буркаль В. С. Протидія транснаціональній організованій злочинності у сфері економіки: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Ірпінь, 2019. 234 с.

29. Бурнашев Н. А. Следственные ситуации в методике расследования преступлений. *Проблемы интенсификации деятельности по расследованию преступлений*: межвуз. сб. науч. тр. Свердловск: Свердлов. юрид. ин-т, 1987. С. 16–22.

30. Васильев А. Н., Яблоков Н. П. Предмет, система и теоретические основы криминалистики. Москва: Изд-во МГУ, 1984. 345 с.

31. Веліканов С. В. Класифікація слідчих ситуацій в криміналістичній методиці: дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2002. 218 с.

32. Винокуров С. В. Организованная преступность как она есть. *Российский следователь*. 1999. № 1. 69 с.

33. Виноградова А. І. Висунення версій при розслідуванні кримінальних правопорушень, передбачених ст. 247 КК України. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право».* 2014. № 2 (10). URL: http://lj.oa.edu.ua/articles/2014/n2/14vaikku.pdf.

34. Вознюк А. А. Кримінально-правові ознаки організованих груп і злочинних організацій: монографія. Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2015. 192 с.

35. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 84 с.

36. Волобуев А. Н. Некоторые аспекты борьбы с организованной преступностью. *Вестн. Моск. ун-та. Сер.11.* 1990. № 4. С. 71–72.

37. Волобуєв А.Ф. Економічні злочини: поняття та проблеми розробки методик розслідування. *Актуальні проблеми держави і права*: зб. наук. праць. Одеса: Юрид. література, 2003. 282 с.

38. Гавло В. К. Следственная ситуация. *Следственная ситуация*: сб. науч. ст. Москва: Всесоюз. ин-т по узучению причин и разработке мер по предупреждению преступности, 1984. С. 38–41.

39. Гавло В. К. Теоретические проблемы и практика применения методики расследования отдельных видов преступлений. Томск: Томс. ун-т, 1985. 333 с.

40. Гаухман Л. Д. Квалификация преступлений: закон, теория, практика. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Центр ЮрИнфоР, 2005. 455 с.

41. Герасимов И. Ф. Криминалистика. Общие положения методики расследования преступлений: учеб. для вузов / под ред. И. Ф. Герасимова, Л. Я. Драпкина. Москва: Высшая школа, 1994. 672 с.

42. Гриб В. Г. Организованная преступность – различные подходы к пониманию / за ред. В. Г. Гриб, В. Д. Ларичев, А. Н. Федотов. Государство и право. 2000. № 1. С. 48–53.

43. Гриненко І. М. Термінологічні питання визначення феномену «організованої злочинності». *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2013. № 2. С. 72–75.

44. Гуров А. И. Профессиональная преступность: прошлое и современность. Москва: Юридическая литература, 1990. 442 с.

45. Гуров А. И. Организованная преступность – не миф, а реальность (социальные, правовые и криминологические аспекты борьбы с организованной преступностью). Москва: Знание, 1992. 80 с.

46. Гула Л. Ф. Організаційно-правові та тактичні основи діяльності підрозділів ОВС у протидії злочинам, що вчиняються організованими злочинними групами: дис. ... д-ра юр. наук: 12.00.09. Львів, 2014. 523 с.

47. Гула Л.Ф. Організована злочинна група – основа організованої злочинності. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*: збірник наукових праць. Львів, 2015. С. 365–375.

48. Гуторова Н. А. Скоєння злочину організованою групою: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків, 1996. 20 с.

49. Даніч Є. О. Використання спеціальних знань під час проведення слідчого експерименту: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2018. 241 с.

50. Даньшин І. М., Голіна В. В., Валуйська М. Ю. та ін. Кримінологія: загальна та особлива частини: підручник / за заг. ред. В. В. Голіни. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: Право, 2009. 238 с.

51. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/soc_ek/2018/publ_12_2018_u.html.

52. Досюкова Т. В. Организованная преступность в сфере экономической деятельности: проблемы квалификации. Специализированный курс. 1995. 88 с.

53. Дондик Н. Я. Використання спеціальних бухгалтерських знань при розслідуванні економічних злочинів: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків, 2006. 19 с.

54. Долгова А. И. Преступность и общество: монографія / Рос. акад. наук. ИНИОН, Гл. информ. Центр МВД России, Журн «Законность». Москва, 1992. 47 с.

55. Долгова А. И. Организованная преступность, ее развитие и борьба с ней. Организованая преступность. Москва, 1996. С. 20.

56. Долгова А. И., Дьякова С. В. Что такое организованная преступность. Определим исходное понятие. Организованная преступность. Москва, 1989. 234 с.

57. Долгова А. И. Криминологические оценки организованной преступности и коррупции, правовые баталии и национальная безопасность. М.: Рос. криминолог. ассоц., 2011. 668 с.

58. Драпкин Л. Я. Основы криминалистической теории следственных ситуаций: автореф. дисс. … д-ра юрид. наук. Москва: МГУ, 1987. 36 с.

59. Дрёмин В. Н. Преступность как социальная практика: институциональная теория криминализации общества: монография. Одесса: Юрид. лит, 2009. 613 с.

60. Дудніков А. Л. Проблеми встановлення взаємозв'язків між способом та іншими елементами криміналістичної характеристики злочинів у сфері економічної діяльності. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Право»*. 2017. № 24. С. 139–144.

61. Дубровицкая Л. П., Лузгин И. М. Планирование расследования: учеб. пособие. Москва, 1972. 185 с.

62. Жаровська Г. П. Теорія та практика протидії транснаціональній організованій злочинності в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2019. 592 с.

63. Журавель В. А. Проблеми вдосконалення наукового забезпечення практики розслідування економічних злочинів. *Питання боротьби зі злочинністю*: зб. наук. пр. Харків, 2005. № 10. С. 90–97.

64. Журавель В. А. Технології побудови окремих криміналістичних методик розслідування злочинів. *Науковий вісник Львівської комерційної академії. Серія : Юридична*. 2015. № 2. С. 305–315.

65. Журавель В. А. Криміналістична характеристика злочинів: проблема формування та застосування. *Вісник Академії правових наук України*. 2008. № 4 (55). С. 202–213.

66. Іванов Ю.Ф. Теоретичні та прикладні проблеми протидії організованій злочинності. Київ : Вид. Паливода А.В., 2006. 264 с.

67. Іванчишин І. І. Організоване злочинне угруповання як об'єкт криміналістичного дослідження. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2015. № 3. С. 273–279.

68. Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень від 22 лютого 2019 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-19.

69. Ерохин А. А., Короткевич А. А., Нургалиев Б. М. Борьба с организованной преступностью (криминологические и криминалистические аспекты). Караганда, 1993. 76 с.

70. Емельянов А. С. Понятие организованной преступности и проблемы борьбы с ней. Вопросы организованной преступности и борьбы с ней. Москва, 1993. С. 14.

71. Еникеев М. И. Юридическая психология: учебник для вузов. Москва: Изд. группа НОРМА-ИНФРА, 1999. 330 с.

72. Користін О. Є. Оцінювання ризиків організованої злочинності. *Наука і правоохорона*: науковий журнал. Київ, 2016. № 4 (34). С. 127–131.

73. Калімбет І. Л. Розслідування групових корисливо-насильницьких злочинів неповноітніх: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Одеса, 2017. 211 с.

74. Колесниченко А. Н. Научные и правовые основы расследования отдельных видов преступлений: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.09. Харьков, 1967. 666 с.

75. Коновалова В. О. Алгоритмізація в теорії криміналістики. *Вісник Академії правових наук України*. 2007. № 1 (48). С. 169–174.

76. Конвенції ООН проти транснаціональної організованої злочинності станом на 04.02.2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_789.

77. Конопліцький В. А., Філіна Г. І. Тлумачнотермінологічний: економ. слов. / КНТ. Київ, 2007. 580 с

78. Корж В. П. Теоретические основы методики расследования преступлений, совершаемых организованными преступными образованиями в сфере экономической деятельности: монография. Харьков: Изд-во Нац. ун-та внутр. дел, 2002. 412 с.

79. Колесниченко А. Н., Коновалова В. Е. Криминалистическая характеристика преступлений: учеб. пособие. Харків: Юрид. ин-т, 1985. 93 с.

80. Коршенко В. А. Теоретичні та методичні основи судової телекомунікаційної експертизи: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків, 2017. 20 с.

81. Копылов И. А. Следственная ситуация и тактическое решение: учеб. пособие. Волгоград: ВСШ МВД СССР, 1988. 24 с.

82. Коробеев А., Голик Ю. Преступность – планетарная проблема. К итогам XI Конгресса ООН по предупреждению преступности и уголовному правосудию: ученик. URL: https://books.google.com.ua/books?id=3lUtCwAAQBAJ&pg.

83. Кравчук С. Й. Економічна злочинність в Україні. URL: http://westudents.com.ua/knigi/116-ekonomchna-zlochinnst-v-ukran-kravchuk-sy.html.

84. Криминалистика: учебник / под. ред. Н. П. Яблоков. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юристъ, 2001. 718 с.

85. Шепітько В. Ю., Журавель В. А., Коновалова В. О. та ін. Криміналістика : підручник: у 2 т. Т. 2 / за ред. В.Ю. Шепітька. Харків: Право, 2019. 328 с.

86. Криміналістика: підручник / за ред. В. В. Пясковський, Ю. М. Чорноус, А. В. Іщенко, О. О. Алєксєєв та ін. Київ: Центр учбової літератури, 2015. 544 с.

87. Кислий А. М. До питання про зміст понять «організована група» та «злочинна організація» у теоретико-правовому аспекті. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)* : науково-практичний журнал / Міжвідомчий науково-дослідний центр з проблем боротьби з організованою злочинністю. Київ, 2014. № 1 (32). С. 78–83.

88. Криміналістичне забезпечення розслідування корисливо-насильницької організованої злочинної діяльності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2006. 291 с.

89. Криминологические оценки организованной преступности и коррупции, правовые баталии и национальная безопасность. Москва: Рос. криминолог. ассоц., 2011. 668 с.

90. Криміналогічна асоціація України. URL: http://logos-ukraine.com.ua/project/index.php?project=peu2018&load=pa6.html.

91. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-ІІІ. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/print.

92. Криминология: учебник / под общ. ред. А.И. Долговой. 4-е изд., перераб. и доп. Москва, 2010. С. 546–547.

93. Криміналістика: підруч. для вищ. навч. закл. / за ред. П. Д. Біленчука. Київ: Право, 1997. 263 с.

94. Криминалистика: учеб. для юрид. фак. и вуз. / под ред. Р. С. Белкина. М.: НОРМА ИНФРА-М, 1999. 990 с.

95. Криминалистическая характеристика способов формирования организованных преступных групп в сфере налогообложения *Международный научно-практический правовой журнал (LEGEA SI VIATA*). 2019. Вып. 3/3. С. 67–70.

96. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17.

97. Крылов А. А. Социально-экономические основы деятельности милиции в обществе рыночного типа: автореф. дисс. ... д-ра. экономич. наук. Москва, 1993. 39 с.

98. Куликов В. И. Организованная преступность как наиболее развитая и опасная форма групповой преступности: содержание, понятие и структура организованной преступной деятельности. Основы борьбы с организованной преступностью. 1996. С. 152–154.

99. Куликов В. И. Основы криминалистической теории организованной преступной деятельности. Ульяновск: Филиал МГУ, 1994. 256 с.

100. Кудрявцев В. Н. Социальные причины организованной преступности и коррупции. *Чиновник*. 2000. № 1 (7). С. 7–20.

101. Кузнецова Н. Ф. Проблемы криминологической детерминации. М., 1984. С. 29.

102. Кудлай П. О. Криміналістична характеристика злочинів, вчинених організованими групами. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2009. № 20. С. 307–311.

103. Кубрак П. М. Поняття, види організованих злочинних утворень і організованої злочинної діяльності. Суд в Україні: боротьба з корупцією, організованою злочинністю і захист прав людини. (Аналітичні розробки, пропозиції наукових та практичних працівників). Том 12. Київ, 1999.

104. Лазарєв Д. Організована злочинність та протидія їй як об'єкт міжнародної взаємодії. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Київ, 2012. С. 32–34.

105. Лісовий Г.О. Податкова злочинність як загроза податковій безпеці України. *Публічне право*. 2017. № 2. С. 113–121.

106. Лизогуб Б. В. Організовані злочинні угруповання: класифікація та заходи протидії: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Харків, 2004. 259 с.

107. Лисенко В. В. Проблеми виявлення злочинів, пов'язаних з несплатою податків. *Науковий вісник Національної академії Державної податкової служби України*. 2007. № 2 (37). С. 212–219.

108. Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.09. Ірпінь, 2005. 499 с.

109. Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика): монографія. Київ: Логос, 2004. С. 30.

110. Лисенко В. В. Особливості тактичних операцій у розслідуванні податкових злочинів. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2011. № 1 (52). С. 243–250.

111. Лисенко А. М. Реалізація оперативно-розшукової інформації у відношенні осіб, що вчиняють злочини, пов'язані з терористичною діяльністю. *Форум права*. 2011. № 1. С. 581–585.

112. Лукач І. В. Правове становище холдингових компаній: монографія. Київ, 2008. 239 с.

113. Лук'янчиков Є. Д. Інформаційне забезпечення розслідування злочинів (правові і тактико-криміналістичні аспекти): дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2005. 429 с.

114. Лук'янчиков Є. Д. Правове регулювання перевірки інформації про кримінальні правопорушення. *Теоретичні аспекти організації досудового розслідування* : матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Харків, 4 грудн. 2015 р.). Харків : ХНУВС, 2015. 57–61.

115. Лук'янчиков Є. Щодо поняття криміналістичної характеристики злочинів. *Історико-правовий часопис*. 2013. № 2. С. 107–113.

116. Лук'янчиков Є. Д. Формування доказів у кримінальному провадженні. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. 2016. № 2. С. 118–129.

117. Лузгин И. М. Методологические проблемы расследования. М.: Юрид. лит., 1973. 216 с.

118. Лунеев В. В. Организованная преступность в России: осознание, истоки, тенденции. *Государство и право*. 1996. № 4. С. 96–109.

119. Марушев А. Д. Классификация преступлений, совершаемых в сфере предпринимательской деятельности. *Актуальні проблеми криміналістики*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Харків: Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого, 2003. С. 117–120.

120. Марущак О. А. Залучення спеціаліста при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Форум права*. 2014. № 2. С. 253–257.

121. Матусовський Г. А. Основи методики розслідування злочинів, які вчиняються організованими злочинними групами. Криміналістика. Криміналістична тактика і методика розслідування злочинів: підручник / за ред. В. Ю. Шепітька. Харків: Право, 1998. 361 с.

122. Міняйло Н. Соціально-економічні передумови формування організованої злочинності в Україні. *Підприємництво, господарство і право*: щомісячний науково-практичний юридичний журнал. Київ, 2016. № 8 (246). С. 155–159.

123. Міняйло Н. Є. Організована злочинність в Україні: стан, структура й особливості. *Науковий вісник Чернівецького університету*: збірник наукових праць. Чернівці. 2015. С. 118–122.

124. Медведєв В. С. Організована злочинна діяльність як загроза національній безпеці України. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*: збірник наукових праць. Львів, 2012. С. 109–117.

125. Мілевська А. О. Особливості розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з підробленням нотаріальних документів: автореф. дис. … спец. 12.00.09. Ірпінь, 2016. 19 с.

126. Мірошниченко С. С. Головні напрямки діяльності органів прокуратури України з попередження організованої злочинності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Харків, 2007. 221 с.

127. Мірошниченко М. І. До питання розмежування явищ і понять групової, економічної, організованої злочинності в контексті вирішення проблеми криімнально-правового забезпечення протидії організованій злочинності. Київ: Національна академія прокуратури України, 2018. С. 295–297.

128. Мешкова В. С. Тактические особенности отдельных следственных действий при привлечении организатора (лидера) преступной группы к уголовной ответственности: учебное пособие. Калининград: КЮИ МВД РФ, 1998.

129. Монастирський Г. Л. Теорія організації. Київ: Знання, 2008. 319 с.

130. Мотлях О. І. Питання методики розслідування злочинів у сфері інформаційних комп'ютерних технологій: автореферат дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2005. 20 с.

131. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. 4-те вид., перероб. та доповн. Київ: Юридична думка, 2007. 1184 с.

132. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України: злочини проти власності за ред. М. І. Хавронюка. Київ: ВД «Дакор», 2017. 448 с.

133. Нормативно-правова база ДФС України URL: http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/.

134. Носов А. В., Вехов В. Б. О некоторых аспектах криминалистической характеристики преступлений, совершаемых с использованием пластиковых платежных документов. *Преступность в сфере кредитно-финансовых отношений:* инф.-анал. бюллетень. Москва, 1999. № 2. С. 10–14.

135. Номоконов В. А. Транснациональная организованная преступность: дефиниции и реальность: монография. Владивосток: Изд-во Дальневост. ун-та, 2001. 375 с.

136. Образцов В. А. Криминалистическая классификация преступлений. Красноярск: Изд-во Краснояр. ун-та, 1988. 176 с.

137. Оніщик Ю. В. Матеріальні сліди під час розслідування ухилень від сплати податків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Право*. 2014. № 26. С. 253–256.

138. Организованная преступность / под ред. А. И. Долговой, С. В. Дьякова. Москва: Юридическая литература, 1989. 351 с.

139. Организованная преступность. Материалы круглого стола / за ред. Долговой А. І. і Дьякова С.В. М.: Юрид.лит., 1989. 352 с.

140. Падалка А. М. Актуальні питання формування методики розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник.* 2015. Випуск 3. Том 4. С. 189–193.

141. Падалка А. М. Важливість криміналістичної характеристики при розслідуванні організованої злочинності у сфері оподаткування. *Юридичний бюлетень*. 2017. № 5. С. 189–193.

142. Падалка А. М. Криміналістична класифікація організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки».* 2016. Випуск 6–2. Т. 2. С. 172–177.

143. Падалка А. Н. Понятие и классификация документов, которые используются при совершении преступления организованной группой в сфере налогообложения. *Право и политика*. 2017. № 3. С. 52–56.

144. Падалка А. М. Структурні елементи та методи, що застосовуються в методиці розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2018. № 4. С. 103–112.

145. Падалка А. М. Типові технології організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Випуск 6. Том 4. С. 189–193.

146. Патэн М. Общая часть уголовного права и уголовное законодательство в сфере бизнеса. 1861.

147. Пінаєв А. О. Співвідношення понять «організована злочинність» і «організована злочинна група». Теневая экономика, проблемы борьбы с организованной преступностью и коррупцией в сфере экономики. 1997. С. 68–69.

148. Петросян В. Г. Криміналістичне та оперативно-розшукове забезпечення виявлення злочинів, вчинених суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності: дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09. Ірпінь, 2012. 221 с.

149. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

150. Привалов К. В. Теневая экономика (теоретико-правовой аспект): учеб. пособие. СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2012. 160 с.

151. Потомська Н. А. Особливості збирання і дослідження документів у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2010. 213 с.

152. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Харківський національний економічний ун-т. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2005. 232 с.

153. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю: Закон України від 30.06.1993 № 3341-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3341-12.

154. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18.02.1992 № 2135-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2135-12.

155. Про затвердження Інструкції з організації взаємодії органів досудового розслідування з іншими органами та підрозділами Національної поліції України в запобіганні кримінальним правопорушенням, їх виявленні та розслідуванні: наказ від 7 липня 2017 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0937-17.

156. Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999 № 679-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14.

157. Про затвердження Порядку використання даних Реєстру прав власності на нерухоме майно, Єдиного реєстру заборон відчуження об'єктів нерухомого майна, Державного реєстру іпотек та Державного реєстру обтяжень рухомого майна: наказ Міністерства юстиції України від 14.12.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2102-12.

158. Про приватизацію державного і комунального майна: Закон України від 18.01.2018 № 2269-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2269-19.

159. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?lang=uk.

160. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 23.02.2006 № 3480-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15.

161. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № 2473-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19.

162. Салтевський М.В. Криміналістика: у 2-х ч. Ч. 1. Харків: КонСУМ, Основа, 1999. 416 с.

163. Сазерленд Э. Х. Являются ли преступления людей в белых воротничках преступлениями. Социология преступности: современные буржуазные теории. Москва: Прогресс, 1966. С. 45–59.

164. Сборник стандартов и норм Организации Объединенных Наций в области предупреждения преступности и уголовного правосудия. Нью-Йорк, 2016. 533 с.

165. Сідоров В.І. Глобалізація економіки та транснаціональна організована злочинність. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна*: збірник наукових праць. Харків, 2017. С. 58–70.

166. Семеногов В. В. Проблеми висунення слідчих версій при розслідуванні вбивств прихованих інсценуванням. *Теорія і практика судової експертизи і криміналістики*. 2013. № 9. С. 77–84.

167. Семикопний А. Д. Організована злочинність та організовані форми злочинності у науці й законодавстві сучасної України. 2009. С. 31. URL: VKhnuvs_2009_44_6%20(1).pdf.

168. Смирнов Г. Г. Организованная преступность и меры ее предупреждения. Москва, 1996.

169. Смирнов М. І. Криміналістична характеристика економічної організованої злочинної діяльності. *Право України*. 2007. № 3. С. 76–82.

170.Сорос Дж. Кризис мирового капитализма. Москва, 1999. 262 с.

171. Сотников К. И. Прогнозирование в деятельности следователя: автореф. дис. … канд. юрид. наук спец. 12.00.09. Свердловск, 1987. 25 с.

172. Бахин В. П., Гончаренко В. И., Клименко Н. И. и др. Советская криминалистика. Методика расследования отдельных видов преступлений: учеб. Киев: Вища шк., 1988. 405 с.

173. Станкович М. І. Межі доказування і їх співвідношення з іншими категоріями доказового права у кримінальному провадженні. Visegrad Journal on Human Rights: науковий журнал (Словацька Республіка). 2019. № 2. С. 144–149.

174. Степанюк Р. Л. Криміналістичне забезпечення розслідування злочинів, вчинених у бюджетній сфері України / за ред. А. Ф. Волобуєва. Харків: ХНУВС, 2012. 436 с.

175. Ричка Д. О. Особливості кримінально-правової кваліфікації злочинів у сфері використання електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж і мереж електрозв'язку: автореф. дис. … канд. юрид. наук спец. 12.00.08. Ірпінь, 2019. 18 с.

176. Рогов И. И. Экономика и преступность. Алма-Ата: Казахстан, 1991. С. 10.

177. Ущаповський В. Ф. Організована корислива злочинна діяльність як невід'ємна ознака предмета організованої злочинності. *Бюлетень Міністерства юстиції України*: офіційне видання. Київ, 2006. № 5. С. 76–83.

178. Тіщенко В. В. Концептуальні основи розслідування корисливо-насильницьких злочинів: дис. … доктора. юрид. наук: 12.00.09. Одеса, 2003. 445 с.

179. Тіщенко В. В., Ващук О. П. Криміналістика: навч. посіб. для студентів ф-ту підгот. слідчих органів внутр. справ / Нац. ун-т «Одес. юрид. акад.». Одеса: Юридична література, 2015. 197 с.

180. Тіщенко В. В. Слідчі ситуації в методиці розслідування злочинів: поняття, класифікація, значення. *Актуальні проблеми держави і права*. 2004. С. 961–965.

181. Теорія та практика проведення судових експертиз за напрямками інженерних, економічних, товарознавчих видів досліджень та оціночної діяльності / за редакцією Хомутенко В. П., Костіна О. Ю. Одеса, 2017. 274 с.

182. Ткаченко В. І. Пошукові ознаки об'єктів, що становлять оперативний інтерес для суб'єктів оперативно-розшукової протидії контрабанді наркотиків. *Форум права*. 2017. № 5. С. 395–401.

183. Ущаповський В. Ф. Протидія організованій злочинності: теоретичні та соціально-правові проблеми: монографія. Держ. наук.-досл. ін-т МВС України, 2009. 532 с.

184. Цільмак О. М. Основи побудови криміналістичних версій. *Порівняльно-аналітичне право*. 2014. № 2. С. 334–338.

185. Цимбал П. В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. 408 с.

186. Чаплинський К. О., Лускатов О. В., Пиріг І. В. та ін. Криміналістика: підруч. для студ. вищ. навч. закл. 2-е вид., перероб. і доп. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ ; Ліра ЛТД, 2017. 480 с.

187. Чаплинський К. О., Мінка П. Я. Розслідування злочинів, вчинених злочинними угрупованнями: навч. посіб. Дніпро: Дніпропетровський гуманітарний університет, 2009. 225 с.

188. Черненко А. П. Чи є версія у кримінальному провадженні фактичною підставою для проведення слідчих (розшукових) дій *Вісник Дніпропетровського університету ім. Альфреда Нобеля*. 2013. № 2 (5). С. 146–150.

189. Черепанова Е. В. Становление и развитие института уголовной ответственности за преступления, совершаемые в составе организованных групп: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2009.

190. Чернявський С. С. Тіньова економіка як підгрунтя організованої економічної злочинності в Україні: аспекти співвідношення. *Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ*: науково-теоретичний журнал. Київ, 2009. № 1 (62). С. 113–126.

191. Хірсін А. В. Криміналістичне забезпечення розслідування корисливо-насильницької організованої злочинної діяльності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2006. 291 с.

192. Шеслер А. В. Групповая преступность: криминологические и уголовноправовые аспекты: дисс. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург, 2000.

193. Шепітько В. Ю., Журавель В. А., Коновалова В. О. та ін. Криміналістика: підручник / за ред. проф. В. Ю. Шепітька. 4-е вид., перероб. і доп. Харків: Право, 2008.

194. Шепітько В. Ю., Коновалова В. О. та ін. Розслідування злочинів у сфері господарської діяльності: окремі криміналістичні методики / за ред. В. Ю. Шепітька. Харків: Право, 2006. 624 с.

195. Шепетько С. А. Окремі тенденції проявів організованої злочинності. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*: науково-практичний журнал. Київ, 2014. № 2 (33). С. 35–39.

196. Шепетько С. А. Вплив організованої злочинності на соціально-економічну ситуацію в державі. Міжвідом. н.-д. центр з проблем боротьби з орг. злочинністю при Раді нац. безпеки і оборони України. Київ, 2015. 252 с.

197. Шепитько В. Ю. Тактика расследования преступлений, совершаемых организованными группами и преступными организациями. Х., 2000. С. 5; Шепитько В. Ю. Теория криминалистической тактики: монография. Харків: Гриф, 2002. С. 276.

198. Щербина Л. І. Сучасний стан нормативно-правового регулювання взаємодії органів досудового слідства з оперативними підрозділами. *Досудове розслідування: актуальні проблеми та шляхи їх вирішення*: матеріали постійно діючого наук.-практ. семінару (27 лист. 2015 р.). Харків: Право, 2015. № 7. 344 с.

199. Шостко О. Ю. Теоретичні та прикладні проблеми протидії організованій злочинності в європейських країнах: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.08. Харків, 2010. 508 с.

200. Шостко О.Ю. Теоретичні та прикладні проблеми протидії організованій злочинності в європейських країнах: автореф. дис. … д-ра юрид. наук спец. 12.00.08. Харків, 2010. 402 с.

201. Щур Б. В. Теоретичні основи формування та застосування криміналістичних методик: монографія. Х.: Харків юридичний, 2010. 320 с.

202. Филиппов А. Г., Целищев О. Я. Узловые проблемы расследования преступлений. *Сов. гос-во и право*. 1982. № 8. С. 75–81.

203. Яблоков Н. П. Криминалистика: учебник. М.: Изд. группа НОРМА-ИНФРА•М, 2000. С. 13.

204. Яблоков Н. П. Криминалистика: ученик. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юрайт, 2013. 303 с.

205. Яковинець А. І. Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній: навч.-практ. посіб. / Держ. фіск. служба України, Ун-т держ. фіск. служби України. Ірпінь, 2017. 77 с.

206. Яблоков Н. П. Расследование организованной преступной деятельности: практ. пособие. Москва: Юристъ, 2002. С. 57.

207. Mechanisms ofinternational cooperation incombating organized crime andreducingits economic implications Darius Ilincuța Ph.D Student. URL: http://feaa.ucv.ro/AUCSSE/0040v1-018.pdf.

208. Sutherland, Edwin H. White Collar Crime. Foreword by Donald R. Cressey. Westport, Conn.: Greenwood Press, 1983. 272 p.

209. United Nations Convention against Transnational Organized Crime and the Protocols Thereto. URL: https://www.unodc.org/unodc/en/organized-crime/intro/UNTOC.html.

Наукове видання

Падалка Андрій Миколайович

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ РОЗСЛІДУВАННЯ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Монографія

Відповідальний за випуск	*Д. Ф. Салахова*
Редактор	*Л. Б. Дьомена*
Форматування та комп'ютерна верстка	*Д. П. Завальніцька*

Здано до друку 06.03.2020. Формат 60×84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 21,3.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 893.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016