

УДК 343.163:351/354(477)

О.О. ДОЛГИЙ, канд. юрид. наук, Національна академія прокуратури України

ДЕРЖАВНИЙ КОНТРОЛЬ У ФОРМІ ПРОКУРОРСЬКОГО НАГЛЯДУ ЗА ДОДЕРЖАННЯМ ЗАКОНІВ ПОДАТКОВОЮ МІЛІЦІЄЮ УКРАЇНИ

Ключові слова: контроль, прокуратура, прокурорський нагляд, податкова міліція, функції, податкове законодавство, фінансові інтереси держави, державне управління

На стратегічному рівні державного управління економікою країни сьогодні активно декларується політика зменшення «репресивного» впливу на суб'єкти господарювання з боку контролюючих органів, до яких ст.2 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III відносить і державну податкову службу України (далі – ДПС) з її спеціальним підрозділом – податковою міліцією. На останню державою покладено виконання таких важливих функцій, як оперативно-розшукова, кримінально-процесуальна та охоронна. Про роль міліцейських підрозділів у забезпеченні надходження коштів до скарбниці держави свідчить наступне.

За даними Головного управління податкової міліції ДПА України за час функціонування в системі органів ДПС цього спеціального підрозділу, з 1996 р. до 2007 р., надходження до зведеного бюджету країни збільшилися у 5,6 рази. Сума стягнень до бюджету одним працівником податкової міліції 2007 р. становила понад 350 тис. грн. (у 1996 р. цей показник не перевищував 23,2 тис. грн.). Починаючи з 1996 р. і до 2007 р., податковою міліцією викрито понад 90 тис. злочинів у сфері оподаткування. Виявлено майже 30 тис. фактів необґрунтованих заяв щодо відшкодування ПДВ на суму майже 13 млрд.

грн. Знешкоджено діяльність понад 40 тис. підприємств із ознаками фіктивності та понад 2 тис. конвертаційних центрів. Встановлено місцезнаходження 223 тис. суб'єктів господарювання, які не сплачували податки [1, с.7]. Вже за останні два роки – 2008-2009 рр. – підрозділами податкової міліції виявлено 10,5 тис. злочинів, з них 3,7 тис. (35,2 %) – про ухилення від сплати податків, а сума попередженого заподіяння державі збитків перевищила 940 млн. грн., досягнуто також інших позитивних показників.

Разом із тим, результати прокурорської практики свідчать, що: при виконанні зазначених функцій, діяльності підрозділів податкової міліції доволі часто притаманні порушення законних прав та свобод громадян, суб'єктів господарювання-платників податків, фінансових інтересів держави. Напевно, значна частина підприємців, раніше чи пізніше, відчуває на собі негативні особливості контрольно-перевірочної роботи податкових органів узагалі, оперативно-службової діяльності податкової міліції – зокрема, прояви тяганини, бюрократизму, корупції, стикається із, так званим, «збором» органами ДПС податків наперед тощо. Іншого навряд чи можна очікувати від податкової системи, яка за оцінками авторитетних міжнародних експертів є однією з найбільш недосконалих у світі [2], посідаючи сьогодні 181 місце серед 183 країн (гірше тільки у Венесуелі й Білорусі).

Перелічені та інші фактори негативно впливають як на діяльність і поведінку платників податків-суб'єктів господарювання, так і на функціонування податкової міліції, створюючи умови для порушення чинного законодавства. Тому спроби реалізації на практиці передбачених урядовими документами заходів із удосконалення діяльності органів ДПС є достатньо проблемними, оскільки відбуваються в несприятливих умовах, і тому дослідження питань додержання підрозділами податкової міліції України вимог чинного законодавства, нагляд за яким здійснює прокуратура, є актуальним.

Тема дослідження відповідає абзацу шос-

тому розділу I «Загальні положення» Концепції реформування кримінальної юстиції України, затвердженої Указом Президента України від 08.04.2008 р. № 311/2008, де наголошується, що кримінальне судочинство має забезпечувати неухильне дотримання прав особи в ході діяльності органів досудового розслідування, а це здійснює і податкова міліція, «...відповідно до вимог Конституції України та міжнародних договорів щодо прав людини, зокрема, Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, з урахуванням її тлумачення Європейським судом з прав людини».

Проблемні питання, пов'язані з прокурорським наглядом, досліджували Ю. Грошевий, В. Долежан, Л. Давиденко, М. Косюта, В. Маляренко, І. Марочкін, О. Михайленко, М. Мичко, Г. Мурашин, В. Нор, Ю. Полянський, М. Руденко, Г. Середа, В. Сташис та ін. Але аналіз сучасного стану додержання законодавства податковою міліцією та існуючі у сфері її діяльності проблеми з реалізації державно-владних заходів, у тому числі щодо протидії податковим правопорушенням, на наш погляд, досліджені не достатньо і вимагають проведення подальших цільових наукових пошуків, спрямованих на обґрунтування посилення державного контролю в окресленій сфері у формі прокурорського нагляду як умови підвищення ефективності діяльності податкової міліції України.

Отже, завданням нашого дослідження є вивчення стану державного контролю у формі прокурорського нагляду за додержанням законів податковою міліцією України. При розв'язанні цього завдання основну увагу зосереджено на здійсненні прокурорського нагляду за виконанням податковою міліцією оперативно-розшукової й кримінально-процесуальної функцій, реалізацією заходів, спрямованих на протидію правопорушенням, пов'язаним з податком на додану вартість (далі – правопорушення з ПДВ). Новизна роботи полягає в отриманні знань щодо сучасного стану державного контролю у формі прокурорського нагляду за додержанням законів податковою міліцією України, при ви-

конанні оперативно-розшукової, кримінально-процесуальної функцій та у процесі протидії правопорушенням з ПДВ.

У ст.4 «Завдання прокурорського нагляду за додержанням законів» Закону України «Про прокуратуру» від 05.11.1991 р. № 1789-XII зазначено, що діяльність органів прокуратури спрямована на всемірне утвердження верховенства закону, зміцнення правопорядку і має своїм завданням, серед іншого, захист від неправомірних посягань гарантованих Конституцією, іншими законами України та міжнародними правовими актами соціально-економічних, політичних, особистих прав і свобод людини та громадянина, що поширюється й на податкову сферу.

Узагальнено прокурорський нагляд розглядається в теорії як важливий елемент гарантування захисту прав і свобод особи, насамперед, людей, потерпілих від злочину, і тих, стосовно яких розслідується злочин [3], а також як специфічна діяльність органів прокуратури, що здійснюється від імені України та полягає у перевірці додержання Конституції України й виконання законів, які діють на її території [4, с.11]. З точки зору теорії державного управління, прокурорський нагляд – це одна з форм зовнішнього (надвідомчого) контролю за законністю в організаційно не підпорядкованих об'єктах [5, с.334]. У сфері державного управління прокурорському нагляду відведено важливу та відповідальну, але, в той же час – специфічну роль. Специфіка діяльності прокуратури полягає в тому, що вона не підміняє органи відомчого управління і контролю, не втручається в господарську діяльність, не встановлює загальних правил поведінки, як це робить законодавча влада, не займається організаційно-розпорядчою діяльністю, що належить виконавчій владі. На відміну від інших державних органів, які наділені контрольно-наглядовими повноваженнями, прокурори здійснюють наглядову функцію у властивих тільки органам прокуратури формах (наприклад, шляхом реалізації повноважень у формі актів прокурорського реагу-

вання – протесту, подання, припису тощо), оскільки їм не надано права вживати прямих заходів впливу щодо усунення порушень законності у сфері функціонування органів виконавчої влади [5, с.349-352], до яких належать і органи ДПС України зі своїми спеціальними підрозділами податкової міліції.

Викладені положення повною мірою поширюються й на податкове законодавство, де одним із напрямів наглядової діяльності прокуратури є нагляд за додержанням законів у діяльності податкової міліції. В органах прокуратури організаційно цей напрям роботи забезпечують підрозділи нагляду за додержанням законів органами податкової міліції, відповідно, при провадженні оперативно-розшукової діяльності (далі – ОРД) та дізнання і при провадженні досудового слідства. При цьому, нагляд за ОРД здійснюється на підставі ст.14 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» від 18.02.1992 р. № 2135-ХІІ (із змінами і доповненнями) тільки визначеними в нормативному порядку [6, с.306-311] підрозділами Генеральної прокуратури і прокуратур регіонального рівня. Здійснення наглядової діяльності у цій сфері іншими підрозділами дозволяється лише за спеціальним наказом Генерального прокурора України.

Значимість вказаного напрямку прокурорського нагляду обумовлюється багатьма факторами, для характеристики яких спробуємо узагальнити статистичну звітність та інформаційно-аналітичні матеріали ДПС України [7-9] і органів прокуратури [10-12].

По-перше, сьогодні у податковій сфері відбуваються складні державотворчі процеси та процеси, що формують економіку, пов'язані з необхідністю мінімізації негативних наслідків фінансово-економічної кризи, реформуванням податкової системи, модернізацією податкової служби, що здійснюється відповідно до державного проекту «Програма модернізації ДПС України». Ситуація ускладнюється тим, що велика кількість платників податків продовжує вдаватися до мінімізації сплати податків, вчиняють проти-правні дії, спрямовані на порушення подат-

кового законодавства. Поряд із цим, у державі здійснюється спроба кардинально змінити формат відносин «податківець – платник податків», за яких сумлінні платники податків повинні бути впевнені в їх захисті від незаконних дій (бездіяльності) та рішень контролюючих органів, податкової міліції. Останні, як свідчить прокурорська практика, доволі часто вдаються до таких дій у процесі контролю за додержанням законодавства про податки, проведенні дізнання, реалізації оперативно-розшукової та кримінально-процесуальної функцій, у гонитві за показниками оперативно-службової діяльності. Як наслідок, 2009 р., за результатами розгляду 1293 актів прокурорського реагування на такі факти прокурорами всіх рівнів, до дисциплінарної відповідальності притягнуто майже 17 % особового складу податкової міліції – 1673 працівника (-6,1 % до 2008 р. – 1782 співробітника, -8,7 % до 2007 р. – 1832). За направленими до суду кримінальними справами за злочини, вчинені у зв'язку із службовою діяльністю, до кримінальної відповідальності притягнуто 32 податкових міліціонера (+ 33,3 % до 2008 р. – 24, + 3,2 % до 2007 р. – 31).

По-друге, для виконання покладених завдань податкову міліцію наділено правом проведення ОРД, дізнання та досудового слідства. З точки зору теорії і практики державного управління діяльністю правоохоронних органів – це спеціальні владні інструменти, застосування яких потребує посиленого державного контролю у формі прокурорського нагляду. Зауважимо, що певних позитивних результатів на цій ділянці роботи досягнуто – за підсумками прокурорських перевірок 2009 р. скасовано 405 незаконних постанов, винесених в оперативно-розшукових справах працівниками податкової міліції, що на 12,9 % менше, ніж 2008 р. (465 постанов, 2007 р. – 406), – це все ж 13,2 % усіх скасованих 2009 р. у відомствах, котрі здійснюють ОРД (2008 р. – 18,6 %, 2007 р. – 22,6 %). При цьому питома вага штатної чисельності працівників податкової міліції у загальній штатній чисельності провідних ор-

ганів і підрозділів, що здійснюють ОРД: МВС, податкова міліція та СБУ становить 2,9 %. Відмітимо також, що в підрозділах податкової міліції залишається високою частка оперативно-розшукових справ, закритих у зв'язку з не встановленням ознак злочину. Більш виваженого підходу потребує проведення оперативно-технічних заходів, що тимчасово обмежують конституційні права громадян. Протягом 2009 р. лише трохи більше п'ятої частини з них легалізовано з метою використання у кримінальному судочинстві як докази. Тому ми частково, а саме – в частині неможливості держави забезпечити повний контроль за ОРД узагалі, поділяємо позицію фахівців, які, досліджуючи проблемні аспекти прокурорського нагляду, зауважують, зокрема, що «проведення оперативно-розшукової діяльності не може бути достатньою мірою контрольоване суспільством або об'єктивно оцінене у площині стану законності будь-якими іншими, крім прокуратури, державними органами» [13, с.13-14].

Тут варто зазначити, що сучасна організація прокурорського нагляду за додержанням законів органами, які проводять ОРД, на нашу думку, не сприяє належному забезпеченню законності в окресленій сфері, а, відповідно, й докорінному поліпшенню якості цієї діяльності. Дійсно, здійснення нагляду за додержанням законів при проведенні ОРД тією незначною кількістю прокурорів, на яких цей обов'язок покладено чинними нормативно-правовими актами – на стратегічному і регіональному рівнях управління органами прокуратури, на практиці навіть фізично не надає їм можливості ефективно виконувати функцію нагляду (в Україні, за оприлюдненими Генеральною прокуратурою даними, всіма суб'єктами, наділеними правом проведення ОРД, щорічно заводиться понад 500 тис. оперативно-розшукових справ). Ця ситуація вимагає прискореного вирішення питання, що ініційоване Генеральною прокуратурою, стосовно надання права нагляду за додержанням законів органами, які проводять ОРД, хоча би з окремих питань, прокурорам районного рівня [14, с.9].

Це передбачає проект Закону України «Про внесення змін до деяких Законів України (щодо вдосконалення механізму захисту конституційних прав громадян при проведенні оперативно-розшукової та контррозвідувальної діяльності)», реєстраційний № 4663 від 12.06.2009 р. [15], прийнятий Верховною Радою України в січні 2010 р. у першому читанні.

По-третє, у податковій сфері особливе місце посідає податок на додану вартість як такий, сфера адміністрування якого є проблемною з точки зору здійснення державного контролю. Цей податок вважається найбільш криміналізованим і організація протидії правопорушенням з ПДВ потребує належного державного контролю, що можна забезпечити шляхом посилення прокурорського нагляду.

У процесі прокурорського нагляду виявляються численні факти протиправних дій, вчинених керівниками суб'єктів господарювання за участі або за сприяння посадових осіб органів ДПС з метою незаконного отримання бюджетного відшкодування ПДВ. Наприклад, прокуратурою Одеської області 2009 р. закінчено розслідування і направлено до суду кримінальну справу за обвинуваченням працівника державної податкової інспекції, який склав недостовірну довідку, на підставі якої було прийнято рішення про відшкодування приватному підприємцю з бюджету близько 10 млн. грн. Крім цього, органами прокуратури, у минулому і поточних роках, порушено 313 кримінальних справ щодо злочинів, пов'язаних з незаконним адмініструванням та відшкодуванням ПДВ, сума збитків за якими перевищує 300 млн. грн. [16, с.11]. Зауважимо: незадовільний стан додержання законів у цій сфері підтверджують узагальнення офіційних даних Генеральної прокуратури України [10-12], інші матеріали [16], де звертається увага на непрозорість механізмів відшкодування ПДВ, якими системно завдаються багатомільйонні збитки Державному бюджету країни. На незадовільну ситуацію у сфері проти-

дії правопорушенням з ПДВ постійно звертають увагу вітчизняні дослідники [17-20]. Про існування суттєвих недоліків у сфері протидії правопорушенням з ПДВ й необхідність їх прискореного усунення йшла мова у рішенні Ради національної безпеки і оборони України від 01.02.2008 року, затвердженому Указом Президента України від 25.02.2008 р. № 155/2008 [21], а також в інших документах, що стосуються державного управління податковою діяльністю.

Однією з причин незадовільної ситуації, що склалася у сфері протидії правопорушенням з ПДВ, за висновком Генеральної прокуратури України, «є неефективна боротьба податкової служби з фіктивним підприємництвом, тіншовими схемами, коли за імітаційної діяльності та за підробленими документами відшкодовується ПДВ» [11].

Зазначене дозволяє говорити про недостатній рівень внутрішнього (відомчого) контролю в органах ДПС, що створює умови для бездіяльності окремих посадових осіб податкової міліції, безпідставного затримання податковими органами бюджетного відшкодування ПДВ, корупції.

Загальні висновки з проведеного дослідження такі:

1. Підтверджена необхідність посиленого державного контролю у формі прокурорського нагляду за додержанням законів у сфері державного управління податковою діяльністю, як обов'язкової умови належного захисту фінансових інтересів держави і гарантування додержання прав платників податків у відносинах з органами ДПС, їх спеціальними підрозділами податкової міліції.

2. Проблемні питання, пов'язані з протидією правопорушенням податкового законодавства, в першу чергу – незаконного відшкодування ПДВ, повинні постійно триматися на контролі як органами прокуратури – при реалізації наглядової функції, так і органами ДПС, їх спеціальними підрозділами податкової міліції – у процесі протидії податковим правопорушенням, а організаційна робота з усунення недоліків у цій сфері – на-

полегливо проводитися й надалі, відповідно до чинного законодавства, на плановій основі.

3. Здійснена оцінка результатів роботи податкової міліції України за останні роки надає підстави наголосити на ключовій значимості такої форми державного контролю, як прокурорський нагляд та провідній ролі останнього у забезпеченні й гарантуванні додержання прав і свобод громадян, платників податків-суб'єктів господарювання, фінансових інтересів держави.

ЛІТЕРАТУРА

1. Владислав Бухарев: «Реформування податкової міліції шляхом її ліквідації або передачі функцій цього підрозділу ДПА України іншим правоохоронним органам погіршить стан боротьби зі злочинністю та створить реальну загрозу економічній безпеці держави» // Спеціальний інформаційний додаток до журналу «Вісник податкової служби України». – 2008. – № 6. – С. 6-10.

2. Украина – уверенный аутсайдер рейтинга налоговых систем [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://realt.ua/Statti/0_Index.php?idn=56008&idr=262144.

3. Мичко М. І. Проблеми функцій і організаційного устрою прокуратури України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора юрид. наук : спец. 12.00.10 «Судові устрій; прокуратура та адвокатура» / М. І. Мичко. – Харків, 2002. – 38 с.

4. Каркач П. М. Організація роботи прокуратури міста, району : метод. посіб. / Каркач П. М. – Х. : Право, 2008. – 352 с.

5. Малиновський В. Я. Державне управління / Валентин Ярославович Малиновський. – 3-тє вид., переробл. та допов. – К. : Атіка, 2009. – 608 с.

6. Наказ Генерального прокурора України «Про організацію прокурорського нагляду за додержанням законів органами, які проводять оперативно-розшукову діяльність» : від 19.09.2005 р., № 4/1гн // Прокуратура України : законодавство, рішення Конституц. Суду України, накази та ін. організаційно-

розпоряд. док. Ген. прокурора України / Ген. прокуратура України ; за заг. ред. О. І. Медведька ; керівн. проекту С. М. Винокуров ; упоряд. Г. М. Титарчук, Є. П. Бурдоль, І. С. Зарубинська, Н. М. Пастушенко, Ю. І. Цимбал. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 576 с.

7. ДПА України: підбиті підсумки за 2007 рік та окреслені основні пріоритети діяльності ДПС України на майбутнє [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=98093&cat_id=90622.

8. ДПА: Податківці спрацювали продуктивно і злагоджено: підсумки роботи за 2008 рік, пріоритети на 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=191061613.

9. ДПА: Підбито підсумки роботи податкової служби за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=243285459&cat_id=35884.

10. Інформація «Про стан законності в державі у 2007 році (відповідно до ст.2 Закону України «Про прокуратуру»)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gp.gov.ua/ua/vlada.html?_m=publications&_t=rec&id=12985.

11. Інформація «Про стан законності в державі за 2008 рік (відповідно до ст.2 Закону України «Про прокуратуру»)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gp.gov.ua/ua/vlada.html?_m=publications&_t=rec&id=23367.

12. Інформація «Про стан законності в державі за 2009 рік (відповідно до ст.2 Закону України «Про прокуратуру»)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gp.gov.ua/ua/vlada.html?_m=publications&_t=rec&id=36585.

13. Гузир В. Контроль та нагляд за діяльністю спеціальних служб / В. Гузир // Вісник прокуратури. – 2010. – № 2. – С. 13-17.

14. Медведько О. Із виступу на розширеному засіданні колегії Генеральної прокуратури за підсумками роботи у 2009 році / О. Медведько // Вісник прокуратури. – 2010. –

№ 2. – С. 3-12.

15. Постанова Верховної Ради України «Про прийняття за основу проекту Закону України про внесення змін до деяких законів України (щодо вдосконалення механізму захисту конституційних прав громадян при провадженні оперативно-розшукової та контррозвідувальної діяльності)» : від 19.01.2010 р., № 1800-VI.

16. Медведько О. Виступ на координаційній нараді керівників правоохоронних органів за участю Президента України Віктора Януковича 12 березня 2010 року / О. Медведько // Вісник прокуратури. – 2010. – № 3. – С. 3-14.

17. Погорецький М. А. Проблеми протидії незаконному відшкодуванню податку на додану вартість засобами оперативно-розшукової діяльності / М. А. Погорецький // «Проблеми удосконалення законодавства і практики протидії злочинності у сфері господарської діяльності» : збірник наук. праць за матеріалами Міжнародного наук.-практ. семінару (10 грудня 2009 р.) / Нац. ун-т ДПС України, НДІ фінансового права. – К. : Вік прінт, 2009. – С. 173-176.

18. Білоконь О. С. Незаконне відшкодування податку на додану вартість за експортними операціями: характеристика способів вчинення злочинів / О. С. Білоконь // Фінансове право. – 2009. – № 2 (8). – С. 16-21.

19. Камлик М. І. Стан боротьби зі злочинністю і корупцією у сфері адміністрування та відшкодування податку на додану вартість [Електронний ресурс] / М. І. Камлик, В. Ю. Ложкін // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2007. – № 16.

20. Гольдарб М. Проблемні практичні питання, що виникають при виявленні, розкритті злочинів та розслідуванні кримінальних справ стосовно організаторів схем ухилення від сплати податків, пов'язаних зі створенням та використанням фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності / М. Гольдарб // Вісник прокуратури. – 2009. – № 7. – С. 79-86.

21. Указ Президента України «Про рішен-

ня Ради національної безпеки і оборони України від 1 лютого 2008 року «Про стан виконання рішення Ради національної безпеки і оборони України від 15 грудня 2006 року «Про заходи щодо попередження і нейт-

ралізації загроз національній безпеці, пов'язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість» : від 25.02.2008 р., № 155/2008.

Долгий О. О. Державний контроль у формі прокурорського нагляду за дотриманням законів податковою міліцією України / О. О. Долгий // Форум права. – 2010. – № 2. – С. 138–144 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-2/10doopmi.pdf>

Розглядаються актуальні питання державного контролю, що здійснюється у формі прокурорського нагляду, за діяльністю підрозділів податкової міліції органів державної податкової служби України.

Долгий А.А. Государственный контроль в форме прокурорского надзора за соблюдением законов налоговой милицией Украины

Рассматриваются актуальные вопросы государственного контроля, который осуществляется в форме прокурорского надзора, за деятельностью подразделений налоговой милиции органов государственной налоговой службы Украины.

Dolgiy A.A. State the Control in the Form of Public Prosecutor's Supervision of Observance of Laws by Tax Militia of Ukraine

Pressing questions of the state control which is carried out in the form of public prosecutor's supervision, of activity of divisions of tax militia of bodies of the state tax service of Ukraine are considered.