



**О. В. Онишко,**  
кандидат юридичних наук, Національний  
університет ДПС України

## МІСЦЕ ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ПОДАТКОВОМУ РОЗСЛІДУВАННІ

*Статтю присвячено дослідженню проблеми використання форм і методів оперативно-розшукової діяльності в ході виявлення і розкриття податкових правопорушень і злочинів.*

*Статья посвящена исследованию проблемы использования форм и методов оперативно-розыскной деятельности в процессе выявления и раскрытия налоговых правонарушений и преступлений.*

*This article is devoted to the research of problem of the use of forms and methods of operational and search activity in the detection and disclosure of tax violations and crimes.*

**Ключові слова:** податкове розслідування, оперативно-розшукова діяльність, податкові правопорушення, податкові злочини, податкова міліція.

В Україні оперативно-розшукова діяльність (далі – ОРД) отримала законодавчий статус з набранням чинності Закону України „Про оперативно-розшукову діяльність” від 18.02.1992 р. № 2135-ХІІ, де, зокрема, наголошено, що її засоби і методи повинні базуватися на суворому дотриманні норм закону та підзаконних нормативних актів [1]. Правомірність та досконалість застосування засобів і методів ОРД, поряд з використанням інших правових інститутів, слугують важливим показником ефективності правоохоронної діяльності та формування громадської думки щодо рівня правопорядку в державі.

Ураховуючи значимість податків для формування фінансової бази держави, а також незадовільний стан виконання податкового обов'язку, питання ефективності використання засобів і методів ОРД з метою виявлення і розкриття податкових злочинів сьогодні в Україні залишається актуальним. Незважаючи на те, що основними способами виявлення порушень податкового законодавства є податкові перевірки, практика свідчить про неможливість обмеження дій податкових органів контролюючими функціями. Існує потреба у здійсненні специфічних заходів оперативно-розшукового характеру. Наявний рівень злочинності у сфері оподаткування та важливість боротьби з нею об'єктивно вимагають вирішення завдань з виявлення, попередження, викриття та розслідування злочинів у сфері оподаткування на основі застосування оперативно-розшукових заходів. Саме на підрозділи податкової міліції покладено виконання таких важливих функцій, як документування і розслідування податкових злочинів відповідно до чинного законодавства, що підкреслює особливу роль податкової міліції у цій сфері.

Акцентуючи увагу на потребі у суворому дотриманні у процесі ОРД правових норм, водночас варто підкреслити й необхідність у якісному вдосконаленні таких норм. Як зазначає М. П. Кучерявенко, процесуальне регулювання має „на меті не тільки створення, а й підтримку в належному стані системи податково-процесуальних норм...”, передбачає перегляд, уточнення, приведення у відповідність уже існуючих норм...” [2, с.133].

Сьогодні існують такі норми, що інколи нівелю-

ють ключові переваги окремих дій і заходів податкових органів та їх підрозділів. Тут можна навести приклади фактичного розголошення інформації, втрати „ефекту раптовості” при збиранні доказів унаслідок внесення окремих змін до Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, які стосуються необхідності одержання дозволу суду на проведення позапланових перевірок, неможливості вилучення оригіналів бухгалтерського та податкового обліку до порушення кримінальної справи, що дозволяє їх знищувати суб'єктам господарювання, а отже, ослабляє доказову базу тощо. Існує нагальна потреба в усуненні неузгодженостей та суперечностей чинних правових норм, оскільки у процесі ОРД застосовуються норми, що стосуються різних галузей права, а також приведення їх у відповідність до сучасних реалій. Останнє є об'єктивною необхідністю, зважаючи, по-перше, на вагомість часового фактора, а саме постійне ускладнення діяльності суб'єктів економіки у міру розвитку ринкової економіки, і, по-друге, на процеси глобалізації та інтеграції. У підсумку ці обставини здатні внести суттєві корективи в чинне законодавство.

Значущість усіх згаданих вище обставин пояснює великий інтерес до проблем, пов'язаних із суперечностями у сфері правового регулювання податкових відносин, у тому числі тих, що виникають у процесі ОРД. Серед науковців, у працях яких розглядалися ці питання, потрібно виділити В. Білоуса, О. Долгого, Г. Забарного, Л. Касьяненко, І. Криницького, М. Кучерявенка, В. Лисенка, Т. Мацелик, П. Мельника, Д. Мулявку, В. Некрасова, Т. Проценка, О. Рябченко, Г. Цимбал, Г. Чигрину, В. Шкарупу та ін.

Однак сучасна практика свідчить про існування ряду недостатньо врегульованих питань щодо ОРД, які негативно відбиваються на її ефективності. Серед них вагоме місце належить засадам цієї діяльності, включаючи її понятійний апарат, а також принципи, під якими розуміють наукову чи моральну основу, правило, від якого не відступають [3, с. 431]. Тому метою статті є обґрунтування положень, здатних сприяти ефективності оперативно-розшукової діяльності з метою створення узгодженої системи протидії податковим правопорушенням кримі-



нального характеру.

Відпрацьованість понятійного апарату як необхідна умова забезпечення інших основоположних кроків у сфері правового регулювання, зокрема щодо оперативно-розшукової діяльності, відіграє особливу роль. На підтвердження такого висновку можна навести позицію російського правознавця, соціолога, філософа, засновника психологічної школи права Л. І. Петражицького (1867–1931 рр.) щодо важливості визначення поняття „право”. Він зазначав, що „совершенно ошибочно думать, будто можно строить и разрабатывать науку о праве и научно решать разные, сюда относящиеся вопросы, оставляя нерешенным вопрос о том, что такое право, какие явления и по каким признакам следует относить к правовым, и как их отличать от иных явлений... Установление научного понятия права имеет, прежде всего, значение необходимого условия для научного образования всех прочих понятий правоведения” [4, с. 20–21].

На важливості чіткого визначення відповідної термінології наголошував і видатний теоретик права Герберт Харт: „Определение... – это, в первую очередь, вопрос проведения границ или различения между одним типом вещей и другим, что язык фиксирует отдельным словом” [5, с. 21]. „Оно одновременно предоставляет код, или формулу, переводящую слово в другие, хорошо понимаемые термины, и выделяет для нас тип вещей, для обозначения которых используется это слово, указывая на те черты, которые оно, в общем, разделяет с широким семейством вещей, и на те, которые выделяют его среди других, принадлежащих к тому же семейству” [5, с. 22].

Створення спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями – податкової міліції, як відомо, було соціально зумовлене незадовільним станом податкової культури в незалежній Україні, що суттєво ускладнювало процес формування відповідної фінансової бази як необхідної умови виконання державою у повному обсязі та у відповідні терміни її функцій. Серед завдань, покладених на податкову міліцію, визначено прийняття і перевірку відповідних повідомлень та інформації, здійснення оперативно-розшукової діяльності, досудову підготовку матеріалів, дізнання та досудове слідство в межах відповідної компетенції, а також виявлення причин і умов, які сприяли податковим правопорушенням і злочинам, та вжиття заходів щодо їх усунення. Тобто у найбільш узагальненому вигляді мова йде про виявлення, припинення та розкриття податкових правопорушень і злочинів.

Як свідчить світовий досвід, процес виявлення, припинення, розкриття та розслідування податкових правопорушень і злочинів загальноприйнято відображати поняттям „податкове розслідування”. У цьому контексті не складно помітити, що сукупність перерахованих вище завдань, покладених на податкову міліцію, можна розглядати як складові процесу податкового розслідування. За таких умов, а також урахуовуючи, що ОРД законодавчо визначена як система гласних і негласних пошукових, розвідувальних та контррозвідувальних заходів,

які здійснюються із застосуванням оперативних та оперативно-технічних засобів, безперечний інтерес для розуміння функціонального призначення оперативно-розшукової діяльності у сфері оподаткування становить наукове осмислення не тільки сутності поняття „податкове розслідування”, але й співвідношення заходів практичного наповнення тактики роботи у межах і оперативно-розшукової діяльності, і загалом податкового розслідування.

Зазначимо, що російський учений Ю. Кваша ще у 2000 році звернув увагу на те, що податкове законодавство Російської Федерації не використовує поняття „податкове розслідування”, а обмежується податковим контролем [6, с. 48]. Це, на його думку, звужує фактичний набір дій податкових органів і податкової міліції. Прихований, як правило, характер порушень податкового законодавства, що передбачає процес їх розслідування, диктує потребу у застосуванні більш широкого кола заходів, які можуть мати відкритий, гласний (податково-перевірочний), а також негласний, таємний (оперативно-розшуковий) характер.

У зв’язку з цим було зазначено, що саме поняття „податкове розслідування” адекватно „отражает способы выявления налоговых преступлений и правонарушений, всю совокупность первичных и последующих оперативно-розыскных, уголовно-процессуальных и налогово-проверочных мероприятий, проводимых органами налоговой полиции и другими субъектами оперативно-розыскной деятельности совместно с налоговыми органами в интересах не только выявления, но и расследования всех обстоятельств, связанных с совершением нарушения законодательства о налогах и сборах, в том числе уголовно наказуемых” [6, с. 48]. Крім того, зроблено висновок, що податкова поліція може і в автономному режимі здійснювати варіант податкового розслідування, який розпочинається зі стадії виявлення податкового правопорушення і продовжується до стадії прийняття рішення щодо порушення кримінальної справи за наявності ознак кримінального злочину [6, с. 64–65].

Податкове законодавство України також не використовує термін „податкове розслідування”. Згідно зі ст. 19-27 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” [7] завданнями податкової міліції є: запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів; запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів; забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов’язаних із виконанням службових обов’язків. Фактично на податкову міліцію покладено виконання оперативно-розшукової та кримінально-процесуальної функцій.

Законом України від 12.01.2005 р. № 2322-IV „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації консти-



туційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист” [8] було зафіксовано позбавлення податкової міліції фіскальної функції. Закон України „Про державну податкову службу в Україні” був доповнений таким положенням: „Працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, якщо такі перевірки не пов’язані з веденням оперативно-розшукових справ або розслідуванням кримінальних справ, порушених стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні”.

З наведеного переліку видно, що серед завдань податкової міліції є ті, що розкривають і процес податкових розслідувань. Поряд з нормами-завданнями податкової міліції щодо оперативно-розшукової діяльності одночасно фіксуються і норми-завдання податкового розслідування. Очевидність органічності взаємозв’язку інструментарію ОРД у сфері оподаткування та податкового розслідування пов’язана з наступним. По-перше, з прихованим та переважно корисливим характером податкових правопорушень, що лежать в основі ОРД та податкових розслідувань. По-друге, зі спільним характером діяльності, викликаним приховуванням доходів від оподаткування, ухиленням платника податків від сплати податків і зборів, податковими правопорушеннями, здатними перерости в податкові злочини, що становить загрозу для суспільства, хоча в кожному окремому випадку й різну за своєю вагомістю.

Певна відокремленість ОРД у сфері оподаткування від загальних завдань податкового розслідування спричиняє, з одного боку, її дещо другорядний, додатковий характер, а з іншого – слабку спрямованість на забезпечення подальших етапів податкового розслідування. Останнє, зокрема, пов’язане з відсутністю конкретних вимог до матеріалів ОРД „...відповідно до їх цільового призначення й не передбачає ефективних правових механізмів їх використання в інтересах кримінального судочинства...” [9, с. 272]. У цьому контексті ми також стикаємося з проблемою недостатньої термінологічної та законодавчої відпрацьованості окремих понять, зокрема, мова йде про поняття „матеріали ОРД”, відсутність їх класифікації [9], що створює перешкоди для їх адекватного використання. На нашу думку, це також один із наслідків існуючої сьогодні певної відокремленості ОРД у сфері оподаткування від загальних завдань податкового розслідування, що не дає можливості отримати максимальні результати у процесі розкриття та розслідування злочинів у сфері господарювання і вимагає внесення змін до законодавства про ОРД.

Розгляд норм-завдань податкової міліції щодо проведення оперативно-розшукової діяльності у межах податкового розслідування здатний підвищити якість ОРД, відкриваючи можливість для більш повного і всебічного встановлення всіх обставин податкових правопорушень і злочинів на основі не лише норм податкового законодавства, але й інших

галузей права. А це означає, що загальна цільова установка, а саме гармонізація відносин між державою та платниками податків, отримує більше перспектив для її досягнення, оскільки процес податкового розслідування здійснюється шляхом проведення сукупності заходів податково-перевірочного, оперативно-розшукового, кримінально-правового та кримінально-процесуального характеру.

Окреслене розуміння взаємозв’язку засобів і методів ОРД та податкового розслідування зумовлює важливість урахування в оперативно-розшуковому процесі загальних принципів податкового розслідування. Адже останні, крім принципів ОРД, охоплюють принципи податкового контролю, кримінального процесу й кримінального права. Водночас недопустимим є їх механічне застосування в ОРД чи протиставлення. Зважаючи, що це „вихідні положення, на яких ґрунтується управлінська діяльність суб’єктів державної виконавчої влади, розкривається її сутність та соціальне призначення” [10, с.13], важливо враховувати самостійне значення таких принципів і доповнювати один одним. У такому випадку суттєво зростають можливості забезпечення ефективності як оперативно-розшукової діяльності, так і наступних етапів, зокрема, на стадії до порушення кримінальної справи і далі на стадії порушення такої справи та розслідування податкового злочину.

Саме з позиції змісту поняття „податкове розслідування”, його завдань, завдань податкової міліції в межах ОРД та їх співвідношення окреслюється особливе значення принципу взаємодії як між окремими підрозділами податкових органів, так і між податковими й іншими правоохоронними органами. При всій очевидності такої взаємодії у реальній дійсності вона, на думку А. І. Берлача, є одним із найбільш важливих серед правоохоронців питань [11, с. 6]. Разом з тим дослідники звертають увагу, на те, що взаємозв’язок, наприклад, між ОРД та кримінальним процесом дозволяє як „...об’єднати і більш ефективно й раціонально використати кримінально-процесуальні та оперативно-розшукові можливості цих органів для досягнення спільної мети і вирішення завдань ОРД і кримінального процесу, так і цих двох самостійних видів діяльності зокрема” [12, с.150].

Формуванню органічного характеру такої взаємодії, на наш погляд, перешкоджає серед ряду інших причин і відсутність системного бачення ОРД та її допоміжний характер, про що йшла мова вище. Певна ізоляваність ОРД щодо загального процесу податкового розслідування, зокрема, проявляється в недостатньому використанні оперативними працівниками можливостей слідчого щодо застосування процесуальних засобів отримання оперативно-розшукової інформації. Як наслідок, така інформація дещо „знецінюється”, адже при переведенні її в ранг доказів виникає ряд перешкод, пов’язаних з відсутністю її відповідного процесуального оформлення та необхідністю у ряді випадків приховування негласних методів і засобів ОРД. У кінцевому підсумку результативність взаємодії оперативних і слідчих підрозділів знижується.



Як зазначається в літературі, „...тільки за умови взаємного і повного обміну інформацією, якою володіє як слідчий, так і оперативний працівник, можна успішно координувати оперативні заходи і слідчі дії, запобігати несанкціонованому витоку відомостей, надійно шифрувати негласні джерела і способи отримання оперативно-розшукових даних” [13, с. 143]. Іншими словами, стоїть завдання підвищення вагомості ОРД у процесі податкового розслідування.

У межах виконання такого завдання особливо значення набуває взаємодія між контрольно-перевірочними та оперативними підрозділами на стадії документування і розслідування податкових злочинів. Ця взаємодія повинна розпочинатися в ході контрольно-перевірочної роботи ще до порушення кримінальної справи і тривати до розгляду такої справи в суді. Потребує нормативної врегульованості взаємодія податкової міліції з підрозділами аудиту щодо використання ними маневру та обміну спеціальними знаннями, рекомендаціями та інформацією з метою взаємного впливу на відповідну сферу діяльності.

Для досягнення вищого ступеня результативності взаємодії між окремими правоохоронними органами та їх підрозділами потребує розв'язання проблема показників, за якими оцінюється їх робота. Як свідчить практика, гонитва за такими показниками призводить до невиправданої автономності, ненадання необхідної інформації, особливо оперативної, тощо. Наприклад, рейтингові показники оцінки роботи податкових органів в Україні, що використовуються з 2008 року, у кожній податковій інспекції стосовно підрозділів погашення прострочених податкових зобов'язань не враховують внеску інших структурних підрозділів у розв'язання проблеми податкового боргу. Для підвищення зацікавленості у погашенні податкового боргу до нормативно визначених рейтингових показників, а також створення належної системи заохочення необхідні зміни, що враховують зміну обсягів і структури податкового боргу, забезпечену іншими підрозділами. Подібні суперечності в оцінці роботи окремих підрозділів можна навести й стосовно інших показників діяльності, що не дозволяє повною мірою реалізувати потенціал принципу взаємодії та завдає суттєвої шкоди протидії податковим правопорушенням.

Таким чином, концепція забезпечення ефективності оперативно-розшукової діяльності у сфері оподаткування повинна ґрунтуватися на комплексному характері виявлення, припинення, розкриття, запобігання податковим правопорушенням і злочинам, тобто відбуватися в межах податкового розслідування. Це зумовлює потребу у розробці та реалізації заходів і методів ОРД саме у взаємозв'язку з іншими, визначеними нормативно-правовими актами, заходами і методами податкового розслідування, та, власне, встановлює напрями розвитку

вітчизняного оперативно-розшукового законодавства.

### Список використаної літератури

1. Про оперативно-розшукову діяльність : закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 22. – Ст. 303.
2. Кучерявенко М. П. Податкові процедури : права приroda і класифікація : [монографія] / Кучерявенко М. П. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009, – 460 с.
3. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка / Даль В. И. – М. : Русский язык, 1980. – Т. 3.
4. Петражицкий Л. И. Введение в изучение права и нравственности : Эмоциональная психология / Петражицкий Л. И. – 2-е изд. – М. : Книжный дом „ЛИБРОКОМ”, 2011. – 328 с.
5. Харт Г. Л. А. Понятие права / Харт Г. Л. А. ; [пер. с англ.] ; под общ. ред. Е. В. Афонасина и С. В. Моисеева. – СПб. : Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2007. – 302 с.
6. Налоговое расследование : Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов / [под общ. ред. Ю. Ф. Кваши]. – М. : Юрист, 2000. – 1094 с.
7. Про державну податкову службу в Україні : закон України : від 04.12.1990 р. № 509-XXII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6.
8. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист) : закон України : від 12.01.2005 р. № 2322-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 10. – С. 532. – Ст. 187.
9. Погорецький М. А. Використання матеріалів оперативно-розшукової діяльності при розслідуванні господарських злочинів / М. А. Погорецький // Взаємодія оперативних та слідчих підрозділів при розслідуванні злочинів у сфері господарської діяльності : матеріали міжнародного постійно діючого науково-практичного семінару. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 270–289.
10. Забарний Г. Г. Адміністративне право України : [навчальний посібник] / Забарний Г. Г., Каложний Р. А., Шкарупа В. К. – К. : Паливода А. В., 2003. – 212 с.
11. Берлач А. І. Принципи діяльності правоохоронних органів в контексті адміністративної реформи в Україні / А. І. Берлач // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [„Роль та місце ОВС у розбудові демократичної правової держави : сучасний стан, проблеми та шляхи вирішення”], (Одеса, 10 квітня 2009 року). – Одеса : ОДУВС, 2009. – 395 с.
12. Погорецький М. А. Функціональне призначення оперативно-розшукової діяльності у кримінальному процесі : [монографія] / Погорецький М. А. – Х. : Арсіс, ЛТД, 2007. – 576 с.
13. Долгий О. А. Організаційно-тактичні аспекти оперативно-розшукового забезпечення стадії порушення кримінальної справи / О. А. Долгий, Г. О. Душейко // Взаємодія оперативних та слідчих підрозділів при розслідуванні злочинів у сфері господарської діяльності : матеріали Міжнародного постійно діючого науково-практичного семінару. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 138–144.

*Стаття надійшла до реакції 20.01.2012 р.*