

## СВІТОВА ПРАКТИКА ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ У СФЕРІ ПОДОЛАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗЛОЧИННОСТІ

*У статті висвітлено особливості державного управління у сфері подолання податкової злочинності в різних країнах. Виявлено основні моделі побудови системи оподаткування та спеціальних контролюючих органів в країнах світу. Охарактеризовано інститут відповідальності за порушення вимог законодавства в галузі оподаткування, який існує у світовій практиці.*

**Ключові слова:** податкова злочинність, контроль, сплата податків, державне управління.

*В статье освещены особенности государственного управления в сфере преодоления налоговой преступности в разных странах. Выявлены основные модели построения системы налогообложения и специальных контролирующих органов в странах мира. Охарактеризовано институт ответственности за нарушение требований законодательства в области налогообложения, который существует в мировой практике.*

**Ключевые слова:** налоговая преступность, контроль, уплата налогов, государственное управление.

*The article highlights the features of government in overcoming tax crime in different countries. The basic model of building a system of taxation and special agencies in the world. Institute analyzed liability for violation of the law in the area of taxation that exists in the world.*

**Key words:** tax crime, control, payment of taxes, state government.

**Актуальність дослідження.** В державах з розвинутими демократичними інститутами, надійними механізмами зворотного зв'язку між органами представницької демократії, що приймають податкові закони, і виборцями – платниками податків, а також надійними системами контролю за ефективним витрачанням бюджетних коштів, сприяють досягненню еквівалентності податкових платежів і суспільних благ, необхідність платити податки все більше набуває усвідомленого характеру. Однак в державах, що тільки будують демократичні інститути і в яких обмін податків далекий від еквівалентного, форма прояву податків не лише маскує їх сутність, а й ототожнюється з ним.

На шляху інтеграції України в світове співтовариство до власних проблем, викликаних прискореним періодом формування ринкової економіки, додалися проблеми співіснування, пов'язані з відкриттям вітчизняної економіки для іноземних товарів, капіталів і правил ділового звичаю. Україна де-факто стала прозорою для транскордонної злочинності, значну частку якої складають ухилення від оподаткування.

Світовий і європейський досвід організації системи протидії економічній злочинності аналізують у своїх роботах такі дослідники, як М. Дункан [3], А. Їжак [4], Л. Платонова [6], А. Шальнов [9] та ін.

Метою статті є дослідження світової практики державного управління у сфері подолання податкової злочинності.

Розвинені країни мають більший, ніж Україна досвід регулювання податкових відносин при ринковій економіці, виробили свої моделі побудови системи оподаткування, спеціальних контролюючих органів, встановили певний інститут відповідальності за порушення вимог законодавства у сфері оподаткування.

В європейських країнах, так само як в Україні, система протидії економічній злочинності складається з наступних основних елементів:

- поліцейські органи;
- спеціалізовані правоохоронні органи;
- податкові служби;
- митні служби;
- органи фінансової розвідки.

Перший варіант розподілу повноважень у сфері протидії економічній злочинності – суто «поліцейський» підхід, коли ці функції інтегровані

в діяльність поліцейських органів як один з напрямків діяльності. В Данії і Норвегії поліція поєднує функції протидії традиційної злочинності про порушення майнових прав, а також порушенням податкового, митного законодавства, відмиванню брудних грошей. Податкові та митні служби в цих країнах не мають правоохоронних повноважень і здійснюють тільки фіскальне адміністрування. За межами Європи подібну модель має Японія. Словенська модель відрізняється від позначеної тим, що фінансова розвідка віднесена до функцій міністерства фінансів.

Другий варіант інтеграції повноважень – «централізований», демонструє Італія. Ця країна має потужну воєнізовану правоохоронну структуру, що спеціалізується на всіх видах економічних злочинів. Фінансова гвардія (Guardia di Finanza) Італії адміністративно підпорядкована міністерству економіки і фінансів. Цьому ж міністерству підпорядкований орган фінансової розвідки, але він не входить в структуру Фінансової гвардії. Така модель має більш ніж вікову історію. Вона відображає італійський досвід уживаного будівництва та особливості географічного положення країни [4].

Фінансову гвардію утворено в 1881 році. До її складу входить Головне командування, у свою чергу складається з центрального та регіонального командування. Центральне командування розташоване в Римі, йому підпорядковуються три спеціальних підрозділи – центральне управління податкової поліції; спеціальне управління валютної поліції; центральне слідче управління по боротьбі з організованою злочинністю в сфері економіки.

Основними функціями Фінансової гвардії є попередження, виявлення і розслідування фінансових злочинів. Підрозділи Фінансової гвардії певною мірою діють автономно. Однак фактично координація з відповідними структурами поліції в рамках здійснення оперативних і слідчих заходів по боротьбі з економічними злочинами має характер підпорядкованості їм, оскільки здійснюється реалізація поліцейської функції.

Головна відмінна риса правоохоронної діяльності в Італії у сфері боротьби з економічною злочинністю – це винятково широка компетенція Фінансової гвардії. Офіцери Фінансової гвардії наділені фіскальними та контролюючими функціями податкових інспекцій і правами поліції в частині здійснення оперативних заходів та кримінального розслідування. В оперативній роботі офіцери керуються тими ж законами, що й державна поліція [1, с. 125].

Ознаки італійської моделі мають правоохоронні системи Греції, Туреччини та Ісландії, але зі значно меншою концентрацією повноважень. Так, в Туреччині та Ісландії певні правоохоронні повноваження повинні митні служби, а в Греції – ще й податкова служба.

Третій варіант інституціональної інтеграції полягає в об'єднанні податкових і митних служб в якості правоохоронних органів в рамках однієї

адміністративної структури. Таку модель мають Австрія, Великобританія, Ірландія, Нідерланди, Португалія, Іспанія, а за межами Європи – Південна Африка. Однак така організація не охоплює всі функції. Злочини, не пов'язані з порушеннями податкового та митного законодавства (або у випадках, коли такі правопорушення не є визначальними) відносяться до компетенції поліції. Крім того у всіх зазначених країнах, крім Іспанії та Південної Африки, поліція здійснює і функції фінансової розвідки (в Іспанії та Південній Африці – міністерство фінансів).

В Бельгії та Словаччині також діє інтегрована податкова і митна структура. Однак її правоохоронні повноваження обмежені митними справами, податкові правопорушення розслідує поліція.

Решта моделей дають приклади широкого розподілу повноважень. В Люксембурзі, Фінляндії, Франції, Чехії податковими розслідуваннями займається поліція, податкова служба здійснює тільки адміністрування, а митна служба власні правоохоронні повноваження. Різниця між цими країнами полягає в тому, що в Люксембурзі і Фінляндії фінансова розвідка віднесена до компетенції поліції, а у Франції та Чехії – міністерства фінансів.

Серед європейських країн ФРН виділяється особливою суворістю покарань за порушення податкового законодавства: штрафи, повторні штрафи, позбавлення волі на строк до 10 років [8, с. 225].

Кримінальне переслідування осіб, які вчинили податкові злочини, здійснюють фінансові органи, які мають статус правоохоронних і володіють тими ж повноваженнями, що й прокуратура. В будь-який момент фінансові органи можуть передати кримінальну справу в прокуратуру. Існують відомчі розпорядження, згідно з якими справи, порушені за фактом заниження податку на суму понад 300 тис. Марок, розслідуються податковим відділом прокуратури відповідної землі.

В окремих землях ФРН для кримінального та адміністративного переслідування порушників податкового законодавства у складі фінансових органів створені спеціальні підрозділи – відділи по кримінальних справах та штрафних санкцій [7].

Однак провідну роль в боротьбі з податковою злочинністю відіграє спеціалізована правоохоронна структура – податкова поліція або служба податкового розшуку, яка належить до системи міністерства фінансів. На підрозділи податкового розшуку – «Штойфа» покладається виконання трьох основних завдань: розслідування податкових злочинів і порушень порядку справляння податків; визначення бази оподаткування у зв'язку з податковими злочинами та порушеннями порядку стягнення та сплати податків; виявлення і розслідування невідомих податкових злочинів, тобто злочинів, в яких нез'ясованим є винуватець або обставини справи [2, с. 27].

Окремою службою податкової поліції в Швеції не існує, її функції виконують підрозділи

Головного поліцейського управління. Розслідування податкових правопорушень і злочинів – сфера компетенції Служби фінансової розвідки в складі Головного поліцейського управління. Службу фінансової розвідки було утворено в 1993 році з ініціативи шведських банків, були дуже зацікавлені в попередженні проникнення організованої злочинності в фінансову життя країни.

Поліцейські Служби фінансової розвідки спочатку проводять оперативні заходи для викриття фінансових афер, переважно за участю концернів, іноземного капіталу та ін. (в країні традиційно високий рівень податкової культури та податкової дисципліни, законослухняності громадян, для ліквідації незначних правопорушень найчастіше досить провести профілактичну бесіду з порушником). Зібрані матеріали подаються прокурору, після чого, якщо вони визнані переконливими, поліцейським надається право провадження попереднього слідства в повному правовому та оперативному обсязі [1, с. 45].

Особливої уваги заслуговує ініціатива уряду Великобританії щодо створення Національної кримінальної агентства (The National Crime Agency). Вона складається з ряду командувань, одне з яких займається питаннями економічної злочинності. Ця структура має придбала початковій здібності в жовтні 2013 року. Національна кримінальна агентством не є новим окремим правоохоронним органом Великобританії. Вона діятиме як управлінська та оперативна ланка в рамках міністерства внутрішніх справ. Сенс її діяльності полягає в інтеграції зусиль існуючих правоохоронних органів при виконанні специфічних функцій, зокрема щодо протидії економічній злочинності національного масштабу, і доповнення цих сил новими критично важливими інструментами, такими як розвідка і спеціально підготовлені оперативні працівники.

В Європі існують два варіанти повної інтеграції правоохоронних функцій з протидії економічній злочинності: у структурі міністерства внутрішніх справ і в структурі міністерства фінансів. Останній варіант, італійський, є унікальним для Європи. Часткова інтеграція функцій, що стосуються бюджетних зборів, можлива в рамках спільних структур, які об'єднують податкові та митні служби. Однак і в такому випадку така інтегрована структура зазвичай адміністративно підпорядкована міністерству фінансів.

Варто згадати і про європейський досвід створення інтерфейсів взаємодії різних правоохоронних структур і функціональної інтеграції інструментів протидії економічній злочинності. Окрім обміну інформацією та створення спільних баз даних, в європейській практиці широко застосовуються такі методи:

- спільних розслідувань (метод застосовується в Австрії, Данії, Люксембурзі, Нідерландах, Португалії, Словенії, Туреччині, Фінляндії);
- міжвідомчі центри розслідувань (метод застосовується в Нідерландах, Фінляндії та Швеції);

– відрядження працівників і спільне розпорядження персоналом (метод застосовується в Бельгії, Великобританії, Ірландії, Іспанії, Італії, Нідерландах, Норвегії, Фінляндії, Франції) [4].

У деяких країнах світу існують закони, які безпосередньо спрямовані на боротьбу з корупцією, або регулюють окремі аспекти в рамках законів по боротьбі з організованою злочинністю або законах, що регулюють державну службу (Білорусь, Литва, Румунія).

Так в ст.2 Закону Республіки Білорусь № 47-3 від 10 червня 1997 «Про заходи боротьби з організованою злочинністю і корупцією» вказується, що «види і ознаки діянь, пов'язаних з організованою злочинністю і корупцією, а також кримінально-правові заходи покарання осіб, які їх вчинили, встановлюються Кримінальним кодексом Республіки Білорусь».

Одночасно в багатьох країнах світу, зокрема в Австрії, Чехії, Швеції та деяких інших, немає єдиного спеціального закону в сфері боротьби з корупцією. У цих країнах нормативно-правові документи з цих питань охоплюють низку законодавчих актів, а діяльність державних органів регламентована відповідними частинами Кримінального кодексу або, як один з варіантів, на основі співпраці з міжнародними організаціями, насамперед Інтерполом та Європолем.

Сплата податків в США є обов'язком, з яким кожному потрібно рахуватися, оскільки згідно з чинним законодавством навіть неправильно заповнену податкову декларацію може бути накладено штраф до 1000 доларів. Кожен американець повинен підрахувати всі свої доходи за минулий рік, визначити за спеціальною таблицею суму податку, заповнити формуляр 1040 і відправити його разом з чеком на відповідну суму в податкове бюро [1, с. 121]. Незаповнення податкової декларації у встановлений термін також є злочином, навіть якщо платник податків зовсім нічого не повинен платити.

За останні 50 років американські суди розробили і вдосконалили концепцію змови, спрямованої проти порушників податкового законодавства. Інакше її називають «змову Клайна», яка передбачає визнання будь-якої угоди, перешкоджає Службі внутрішніх доходів в обчисленні підлягають сплаті платежів платників податків – злочином [6, с. 15].

Контроль в Сполучених Штатах Америки за сплатою податків здійснює Служба внутрішніх доходів, яка організаційно входить до Міністерства фінансів. Особливістю цієї фіскальної служби є її подвійна природа, що впливає з виконання різнорідних функцій – управління державними фінансами та правоохоронної функції [9, с. 7].

Загальне керівництво Службою внутрішніх доходів здійснює глава служби – комісіонер по внутрішніх доходах на підставі делегованих йому міністром фінансів повноважень. Комісіонер призначається Указом Президента США за згодою Сенату. Він несе відповідальність за виконання

законодавства про податки, що сконцентроване в Кодексі внутрішніх доходів.

Кожен штат США має свою податкову службу – департамент доходів, відповідає за стягнення встановлених в ньому податків. Як правило, керівник цієї служби призначається главою виконавчої влади штату – губернатором. У трьох штатах глава департаменту доходів обирається на виборах всім населенням штату, а в декількох штатах таким департаментом управляє комісія, що призначається губернатором. Департаменти доходів частіше організовані за функціональним принципом, а не за принципом збору окремих податків. До їх складу входять підрозділи з ідентифікації та реєстрації платників податків; податковим деклараціям і грошовим переказам; розрахунками податків; пільг та примусовому стягненню податків; освіти та допомоги платникам податків та інші [3, с. 67].

У висновку слід відзначити, що несплата податків у більшості країн вважається одним з найважчих злочинів, оскільки податкова злочинність знижує ефективність державного управління, ставить під сумнів функціонування найважливішого механізму, який фінансово забезпечує виконання державою її основних функцій.

Важливо сказати, що кримінальні санкції за злочини у сфері оподаткування встановлюються не кримінальними кодексами, а нормами, які входять до податкового законодавства. Позитивний досвід країн Великобританії, США демонструє доцільність концентрації повноважень з адміністрування та контролю сплати податків в одному відомстві, проте за умови тісної співпраці та налагодженого інформаційного обміну з іншими органами держави, в рамках виконуваних ними функцій можуть бути ефективними суб'єктами запобігання та протидії податкової злочинності.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні / П. Т. Гега. – К. : ЮРІНКОН, 1997 р. – 143 с.
2. Дудоров О. Кримінальне переслідування податкових злочинів (за законодавством Федеративної Республіки Німеччини) / О. Дудоров // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 2 (49). – С. 26–30.
3. Дункан М. Американская налоговая служба: децентрализованная система / М. Дункан, Ч. Маклур // Российский экономический журнал. – 1997. – № 3. – С. 67.
4. Їжак О. І. Європейський досвід організації системи протидії економічній злочинності. Аналітична записка [Електронний ресурс] / О. І. Їжак. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1106/>.
5. Пивоваров В. Сучасний податковий злочинець Окремі питання кримінологічної характеристики / В. Пивоваров // Вісник прокуратури. – 2005. – № 2 (56). – С. 110–116.
6. Платонова Л. Зарубежный опыт США / Л. Платонова // Налоговая полиция. – 1999. – № 9. – С. 15.
7. Телятников Н. Б. Из опыта работы налоговых служб Германии / Н. Б. Телятников // Финансы. – 1993. – № 10.
8. Ткаченко І. В. Особливості державного податкового контролю в Україні та зарубіжний досвід розвинених європейських країн / Ткаченко І. В., Кашина О. В., Мелешко М. М // Вісник КДПУ імені Михайла Остроградського. – Випуск 6/2009 (59). Частина 1. – С. 224–228.
9. Шальнов А. У налогового инспектора права полицейского: (США) / А. Шальнов // Известия. – 1993. – 17 апреля – С. 7.

**Рецензенти:** *Сорока С. В.* – д. н. держ. упр., доцент;  
*Моспаненко І. В.* – к. політ. н., ст. викладач.

© Плеханов Д. О., Темнов С. Б., 2014

Дата надходження статті до редколегії 04.09.2014 р.

**ПЛЕХАНОВ Дмитро Олександрович** – доктор наук з державного управління, доцент, завідувач кафедри державної служби Інституту державного управління Чорноморського державного університету ім. Петра Могили, м. Миколаїв, Україна.

**Коло наукових інтересів:** система державної служби України, організація роботи органів державної влади та місцевого самоврядування.

**ТЕМНОВ С. Б.** – магістрант Інституту державного управління, Чорноморський державний університет ім. Петра Могили, м. Миколаїв, Україна.

**Коло наукових інтересів:** система державної служби України, організація роботи органів державної влади та місцевого самоврядування.