

## АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС, ФІНАНСОВЕ ПРАВО, ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

**Я. Г. БОНДАРЕНКО,**

*кандидат психологічних наук, доцент кафедри тактико-спеціальної підготовки факультету з підготовки фахівців для підрозділів міліції громадської безпеки та кримінальної міліції у справах дітей Харківського національного університету внутрішніх справ;*

**А. Ю. ЧУЙКОВ,**

*кандидат юридичних наук, старший викладач кафедри тактико-спеціальної підготовки факультету з підготовки фахівців для підрозділів міліції громадської безпеки та кримінальної міліції у справах дітей Харківського національного університету внутрішніх справ;*

**Д. В. СЕРГІЄНКО,**

*викладач кафедри тактико-спеціальної підготовки факультету з підготовки фахівців для підрозділів міліції громадської безпеки та кримінальної міліції у справах дітей Харківського національного університету внутрішніх справ*

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ В УКРАЇНІ

На підставі аналізу позитивного досвіду становлення податкової системи інших держав та з урахуванням національних особливостей і наукових напрацювань надано пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання діяльності податкової міліції в Україні. Обґрунтовано виділення фінансової відповідальності в самостійний вид юридичної відповідальності та її застосування.

**Ключові слова:** податкова міліція, правове поле, податкова система, грошовий дохід, фінансова відповідальність, податок.

Сучасна розбудова в Україні соціальної правової держави на ринкових засадах передбачає відповідні зміни в управлінні державою економічними процесами. Як відомо, важливим засобом державного регулювання економіки є податки. Оптимальна податкова система здійснює стимулюючий вплив на стан економіки, на підвищення активності підприємницької діяльності. В свою чергу, значний податковий тягар неминуче призводить до зниження активності суб'єктів господарювання, зростання порушень законодавства у сфері підприємництва та фінансової діяльності. В сучасних умовах формування доходів держави, переважно за рахунок податків та інших обов'язкових платежів, надзвичайної актуальності набувають питання оптимізації вітчизняної системи оподаткування, подолання негативної тенденції перерозподілу національного доходу на користь тіньової економіки, боротьби з ухиленнями юридичних та фізичних осіб від сплати податків. Заходи глави держави та уряду щодо вирішення означених проблем направлені перш за все на лібералізацію податкової системи в Україні та проведення реформації системи

спеціальних органів, уповноважених на здійснення контролю за доходами держави. Найсамперед це стосується діяльності органів державної податкової служби, в тому числі, підрозділів податкової міліції, що переживають нині стадію становлення.

Податкова міліція має зробити свій внесок у подолання тіньової економіки в Україні, повернення валютних цінностей, що незаконно знаходяться за кордоном, боротьбу з корупцією, організованою злочинністю, попередження, припинення, розслідування злочинів у галузі оподаткування.

За таких умов особливо гостро постають питання правового регулювання діяльності податкової міліції, визначення її правового статусу, юрисдикційних повноважень тощо.

Правові положення доктрини щодо діяльності податкової міліції, її спеціальна компетенція не знайшли належного відображення у працях науковців та законотворчій роботі. До цього часу окремі проблеми діяльності податкової міліції вивчалися М. П. Кучерявенком, В. І. Полуховичем, П. Т. Гегою, О. М. Бандуркою, Т. В. Сараскіною. Наведені аргументи

повною мірою обґрунтовують актуальність і важливість проведення комплексного наукового дослідження організаційно-правових засад діяльності податкової міліції.

25 червня 1991 року з метою встановлення в державі власної системи оподаткування було прийнято Закон Української РСР «Про систему оподаткування». Цей нормативний акт передбачав стягнення в Україні шістнадцяти загальнореспубліканських податків, серед яких було кілька таких, що навіть не могли сплачуватись одночасно, наприклад, податок на прибуток та податок на доходи юридичних осіб; податок з обороту та податок на додану вартість, податок на експорт і імпорт [1]. Законодавець нібито забезпечував «правове поле» для постійних коливань настроїв у разі встановлення того чи іншого податку в майбутньому. І якщо податок із обороту назавжди було замінено податком на додану вартість, який поряд з акцизним збором зайняв провідне положення серед непрямих податків та в системі оподаткування України взагалі, то податок на прибуток і податок на доходи юридичних осіб ще довгий час будуть періодично замінювати один одного. До особливостей негативного характеру сучасної податкової системи фахівці відносять таке:

- створення податкової системи відбулося без достатнього теоретико-методологічного обґрунтування шляхом некритичного перенесення зразка податкової системи країн з розвченими ринковими відносинами;

- невідповідність системи оподаткування реальному соціально-економічному стану країни;

- постійне посилення фіскальної ролі податків [2].

Проблема подолання тіньової економіки в Україні стоїть нині надзвичайно гостро. Указом Президента України від 07.08.1999 № 969/99 «Про Основні напрями політики щодо грошових доходів населення України» передбачено здійснення комплексу заходів, спрямованих на легалізацію тіньових доходів, серед яких такі: формування повноцінної та стабільної правової бази для легальної та ефективної діяльності всіх підприємницьких структур, а також посилення боротьби зі злочинністю і корупцією; посилення контролю та забезпечення оперативного супроводження зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання; активізацію роботи з повернення валютних цінностей, що незаконно знаходяться за кордоном; сприяння поверненню в Україну експортованих капіталів некримінального походження та створення умов для їх інвестування в національну економіку з

гарантіями недоторканності; послідовне зменшення податкового навантаження на платників податків з одночасним розширенням бази оподаткування та впровадження в практику ефективних методів виявлення прихованих доходів і об'єктів оподаткування; створення умов для легалізації через оподаткування тіньових доходів окремих категорій, працюючих у сфері побутових послуг, послуг охорони здоров'я, освіти, транспорту тощо; запровадження механізму підтвердження законності доходів громадян у разі купівлі дорогих товарів (квартир, будинків, автомобілів), а також акцій, інших цінних паперів на велику суму, внесення (переведення) на банківські рахунки значних сум вкладів тощо; посилення фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків [3]. До заходів протидії тіньовій економіці слід додати проведення адміністративної реформи, реалізацію програм по боротьбі з організованою злочинністю, з корупцією, напруження комплексу заходів, спрямованих на запобігання створенню та діяльності фіктивних фірм, здійснення яких має суттєво зменшити тіньовий сектор економіки в нашій державі. Наголосимо, що реалізація вищенаведених заходів залежить від ефективності роботи всіх державних органів. Значною мірою успіх нашої держави в подоланні негативної тенденції перерозподілу національного доходу на користь тіньової економіки залежатиме від органів державної податкової служби та їх структурного підрозділу – податкової міліції.

Отже, на підставі зазначеного вище слід зробити висновок про те, що для створення передумов легалізації тіньового капіталу необхідно об'єднати певну лібералізацію законодавства у галузі підприємницької, фінансової діяльності та оподаткування з посиленням фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за правопорушення в цих сферах та підвищенням ролі контролюючих органів у сфері сплати обов'язкових платежів, а правоохоронних органів – у боротьбі з фактами кримінальної діяльності. Особливо наголосимо, що посилення контрольної та правоохоронної функцій органів державної податкової служби, особливо податкової міліції, шляхом надання додаткових прав неможливе без встановлення реальних механізмів притягнення до відповідальності за перевищення посадовими особами податкових органів своїх повноважень.

Аналіз зарубіжного досвіду діяльності податкових органів, що утворені в різних країнах для боротьби з податковими правопорушеннями,

свідчить про те, що коло злочинних дій, пов'язаних зі сплатою податків, у кожній конкретній країні відрізняється своїми особливостями. Так, кримінальні санкції за злочини у сфері оподаткування встановлюються не кримінальними кодексами, а нормами, які входять до податкового законодавства. В США, наприклад, відповідальність за злочини у сфері оподаткування регулюється Кодексом внутрішніх державних доходів 1954 року, у Франції – Загальним кодексом про податки 1950 року, у Німеччині – Положенням про податки 1977 року, а у Великобританії та Італії – окремими спеціальними законодавчими актами про податки [4].

Система оподаткування, що діє в Сполучених Штатах Америки, передбачає стягнення прямих та непрямих податків, причому прямі податки превалюють над непрямими, які вважаються менш справедливими. Оскільки Конституція США гарантує штатам широкі повноваження в проведенні податкової політики, можна спостерігати значну різноманітність в їх податкових системах.

До основних прямих податків, що стягуються в США, належать індивідуальний та корпоративний прибутковий податки. Нині в результаті податкових реформ 1986–1988 та 1994–1997 рр. в США діє п'ять ставок індивідуального прибуткового податку – 15; 28; 31; 36 та 39,6 %. Указаний податок може бути вирахований за побажанням платника з індивідуального доходу або сукупного доходу сім'ї. Федеральний прибутковий податок з корпорацій стягується за ставкою 34 %. З майновими податками штатів, податками з транспортних засобів, на спадщину та дарування прями податки складають більше 70 % усіх податкових надходжень Федерального бюджету. На відміну від США в Україні близько 70 % податкових надходжень до Державного бюджету забезпечуються за рахунок непрямих податків.

Натомість США є однією з небагатьох розвинутих країн, де відсутній загальнодержавний (федеральний) податок із продажів. До непрямих податків, що діють в США, належать акцизи та митні платежі. Але в бюджетах штатів США (в тих, що здійснюють стягнення податку з продажів) значне місце все ж займають саме непрямі податки [5].

Юридичні особи в США також є платниками спеціальних платежів у соціальні страхові фонди, що вираховуються в певній частині до фонду заробітної плати. Їх розмір складає: 6,2 % – на соціальне забезпечення; 1,45 % – на медичну допомогу; 0,8 % – на допомогу по

безробіттю [6, с. 23, 40, 162]. Як бачимо, податковий тягар значний, але не непосильний.

Сплата податків в США є обов'язком, з яким кожному потрібно рахуватися, тому що згідно з чинним законодавством навіть за неправильно заповнену податкову декларацію може бути накладено штраф до 1 тисячі доларів. Кожний американець зобов'язаний підрахувати всі свої прибутки за минулий рік, визначити за спеціальною таблицею суму податку, заповнити формуляр 1040 і відправити його разом із чеком на відповідну суму в податкове бюро. Незаповнення податкової декларації в установленій строк також є злочином, навіть якщо платник податків зовсім нічого не повинен сплачувати.

За останні 50 років американські суди розробили та удосконалили концепцію протидії порушникам податкового законодавства. Інакше її називають «зговір Клайна», яка передбачає визнання будь-якої угоди, що перешкоджає Службі внутрішніх доходів у вирахуванні належних до сплати платежів платників податків, злочином [7, 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 із виконання різних функцій – управління державними фінансами та правоохоронної функції [8].

Загальне керівництво Службою внутрішніх доходів здійснює голова 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 [9].

Разом з тим кожен штат має свою податкову службу – департамент доходів, що відповідає за стягнення встановлених податків. Як правило, керівник цієї служби назначається головою виконавчої влади штату – губернатором. Податкова система Федеративної Республіки Німеччини характеризується значним тиском на платників податків. Загальна кількість обов'язкових платежів, що стягуються в ФРН, становить близько 50 різновидів. Наповнення консолідованого бюджету забезпечується за рахунок прямих та непрямих податків, які сплачуються приблизно в рівних пропорціях.

Податкові ставки прямих податків досить високі: податок на прибуток юридичних осіб стягується за ставками 45 % та 30 % у разі

розподілу прибутку; прибутковий податок із громадян – відповідно прогресивної шкали за ставками від 15 до 39 %; з фонду оплати праці юридичні особи сплачують 9,5 % у пенсійний фонд. Серед непрямих податків основне місце займає податок на додану вартість, що стягується за двома ставками – пільговою – 7 % та стандартною – 15 %.

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

Кримінальне переслідування осіб, що скоїли податкові злочини, здійснюють фінансові органи, які мають статус правоохоронних і володіють тими самими повноваженнями, що й прокуратура. У будь-який момент фінансові органи можуть передати кримінальну справу до прокуратури. Існують відомчі розпорядження, згідно з якими справи, порушені за фактом заниження податку на суму більше 300 тис. марок, розслідуються податковим відділом прокуратури відповідної землі.

Однак провідну роль у боротьбі з податковою злочинністю відіграє спеціалізована

правоохоронна структура – податкова поліція або служба податкового розшуку, яка належить до системи міністерства фінансів. Підрозділи податкового розшуку – «Штойфа» було утворено в Німеччині ще в 1934 році. Її працівники, перебуваючи на службі у фінансових органах, одночасно є позаштатними співробітниками прокуратури.

На підставі аналізу досвіду боротьби з фінансовими правопорушеннями набутому в зарубіжних країнах, а також в напрацюваннях вітчизняних науковців у сфері боротьби з економічними правопорушеннями, пропонуємо:

- виділити фінансову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності;
- застосовувати фінансова відповідальність до порушників законодавства у сфері підприємництва та фінансової діяльності поряд із кримінальною та адміністративною;
- розширити повноваження податкової міліції щодо притягнення до фінансової відповідальності за результатами оперативних перевірок не тільки керівника підприємства, але й самого суб'єкта господарської діяльності.

#### Список використаних джерел

1. Про систему оподаткування : закон України від 25 жовт. 1991 р. № 1251-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
2. Якушник І. Д. Особливості розвитку та шляхи удосконалення системи оподаткування в Україні / І. Д. Якушник // Реформа міжбюджетних відносин і проблеми розвитку податкової системи України : матеріали наук.-практ. конф. – Ірпінь : Акад. держ. податк. служби України, – 1999. – С. 148–150.
3. Про Основні напрями політики щодо грошових доходів населення України : указ Президента України від 7 серп. 1999 р. № 969/99 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 32. – Ст. 1662.
4. Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні / П. Т. Гега. – К. : Юрінком, 1997. – 120 с.
5. Відповідальність за порушення податкового законодавства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://referatfolder.org.ua/content.php?c=law&id=5172&s=7>.
6. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира [справочник] / О. В. Мещерякова. – М. : Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.
7. Платонова Л. С. Зарубежный опыт США / Л. С. Платонова // Налоговая полиция. – 1999. – № 9. – С. 15.
8. Шальнов А. В. У налогового инспектора права полицейского : США / А. В. Шальнов // Известия. – 1993. – 17 апр. – С. 7.
9. Проневич О. А. Полицейская деятельность налоговой службы США: современность / О. А. Проневич // Преступление и наказание. – 2000. – № 12. – С. 5.
10. Сараскіна Т. В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Сараскіна Тетяна Василівна. – Х., 2000. – 189 с.

*Надійшла до редколегії 29.11.2013*

#### **БОНДАРЕНКО Я. Г., ЧУЙКОВ А. Ю., СЕРГИЕНКО Д. В. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВОЙ МИЛИЦИИ В УКРАИНЕ**

На основании анализа позитивного опыта становления налоговой системы других государств, а также с учётом национальных особенностей и научных разработок даны предложения по совершенствованию правового регулирования деятельности налоговой милиции в Украине. Обосновано выделение финансовой ответственности в самостоятельный вид юридической ответственности и её применение.

**Ключевые слова:** *налоговая милиция, правовое поле, налоговая система, денежный доход, финансовая ответственность, налог.*

**BONDARENKO Y. H., CHUIKOV A. Y., SERHIENKO D. V. ORGANIZATIONAL AND LEGAL BASES OF TAX POLICE IN UKRAINE**

Definition of organizational and legal grounds of Ukrainian Tax Police activity is due to the creation of a complete modern system of taxation. The ways of its improvement are closely linked to the development of civil society and the involvement of the positive experience of other countries' tax system formation, taking into account national features. The article fully proves the idea of the modern tax legislation reform by tax diversification and stimulation fair and timely payment of taxes and fees. Harmonious systematization of all administrative processes associated with the simplification of tax control, will make possible Ukraine to be closer to the European standards. A painstaking work on the construction of civil society will allow to respond to shifts or backlog of tax legislation in time. Only by studying and analyzing the foreign experience Ukraine will be able to avoid possible errors. A close relationship will allow adoption of prospective normative acts for the development of all sectors of the economy. Tax Administration within its competence can create additional opportunities for domestic producers using individual approach in planning taxes from newly established enterprises.

**Keywords:** tax police, rule of law, tax system, income, financial responsibility, tax.

УДК 342.951.713

**В. Т. КОМЗЮК,**

*кандидат юридичних наук, доцент кафедри публічного права*

*Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького*

### **ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНОГО ВИЗНАЧЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ МИТНИХ ОРГАНІВ**

Визначено шляхи удосконалення нормативного закріплення адміністративно-правового статусу митних органів. Зроблено висновок, що створення Міністерства доходів і зборів України шляхом об'єднання двох державних служб – митної і податкової – внесло плутанину як у нормативне визначення їх правового статусу, в тому числі адміністративно-правового, так і в практичне здійснення ними своїх завдань та функцій. Сформульовано пропозиції щодо уточнення низки нормативно-правових актів.

**Ключові слова:** митний орган, правовий статус, нормативне визначення, удосконалення.

Однією з умов успішного економічного і соціального розвитку будь-якої держави є належне забезпечення її економічної безпеки [1]. Для України це тим більш важливо, оскільки протягом останніх років динамічно зростає питома вага правопорушень економічної спрямованості, в тому числі пов'язаних із контрабандою та порушеннями митних правил [2]. Тому актуальним є удосконалення діяльності митних органів, які відіграють провідну роль у забезпеченні економічної безпеки держави, а також удосконалення нормативного визначення їх адміністративно-правового статусу.

Питання управління митною справою, місця та ролі митних органів у державному механізмі були предметом наукового пошуку І. Г. Бережнюка, О. П. Гребельника, С. В. Ківалова, Н. А. Липовської, В. Я. Настюка, П. В. Пашка, І. В. Письменного, К. К. Сандровського, М. Г. Шульги та ін. Проте, враховуючи сучасні реформи в митній сфері, виникає багато питань щодо нормативного визначення адміністративно-правового статусу органів, на

які покладено формування та реалізацію державної митної політики, тобто митних органів.

Відтак метою цієї статті є визначення шляхів удосконалення нормативного визначення адміністративно-правового статусу митних органів, які у чинному Митному кодексі України [3] (далі – МКУ) нині мають назву «органи доходів і зборів».

Аналіз назв митних служб різних країн світу [4] дозволяє зробити висновок, що органів доходів і зборів як митних органів ніде в світі фактично не існує, а скрізь функціонують митні служби, крім деяких держав Африки (ПАР, Кенія), де існують органи доходів, що вже саме по собі має стати підставою для роздумів щодо запровадження в законодавство терміна «органи доходів і зборів», оскільки це прямо й абсолютно суперечить світовій практиці. Якщо ознайомитись із назвами та статусом митних органів різних країн світу, то очевидно, що це окремі системи державних органів, які, як правило, наділені статусом правоохоронних органів, або вони функціонують