

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ В УКРАЇНІ

#### 1.1. Зміст адміністративно-правового регулювання діяльності податкової міліції

Ефективне функціонування усіх державних систем прямо пов'язане з економічним розвитком, адже саме вплив економічних важелів на інші суспільні сфери (зокрема, соціальну) формує передумови їх розвитку. Без достатньо розвинутої економіки держави неможливі її розвиток і виконання стратегічних завдань.

О. П. Рябченко зазначає, що економіка – це єдиний комплекс відносин, що охоплює усі ланки виробництва, торгівлі та обміну у суспільстві. До цього комплексу згаданий автор відносить комерційні та некомерційні відносини між суб'єктами господарювання. Одним із структурних елементів об'єкта державного управління економікою є економічний механізм. Його можна визначити як сукупність методів і засобів господарської та управлінської діяльності. Складовими економічного механізму є відносини власності, засоби державного регулювання, методи господарювання. Економічний механізм надзвичайно рухомий і відповідає типу державного устрою [143].

Адміністративно-правове регулювання економічних відносин повинно:

– по-перше, розробляти та реалізовувати адміністративно-правові механізми регламентації публічно-економічних відносин; по-друге, створювати спеціальні органи державного управління, що здійснюють повноваження у сфері економіки, використовуючи при цьому спеціальні форми і методи управління;

– по-третє, забезпечувати та захищати права і законні інтереси суб'єктів господарських відносин [179]. Останній пункт засвідчує потребу ефективного функціонування спеціальних правоохоронних структур економічного блоку, одним з яких є податкова міліція. Це обумовлено тим, що на фоні розвитку економічних процесів набули розвитку різні сторони тінізації економіки.

О. П. Рябченко зауважує, що тіньова економіка є структурою, метою діяльності якої є використання у корисливих цілях недоліків державного управління економікою, протидія процесам якісного розвитку економіки. Як

наслідок тінізації економіки, відбувається криміналізація суспільних відносин взагалі та відносин у сфері економіки зокрема. Криміналізація економіки визначена як процес зростання (зменшення) кількості неврахованих, нерегламентованих, протиправних видів діяльності у сфері економічних відносин. Об'єкт криміналізації економіки – відносини у фінансово-економічній сфері. Суб'єкт – фізичні та юридичні особи, які вчиняють у цій сфері нерегламентовані, протиправні дії [144]. На жаль, автор не наводить основних суб'єктів протидії тінізації економічних процесів, більше того, не визначає місця податкової міліції у цих процесах. На наш погляд, податкова міліція є ключовим суб'єктом, який здійснює протидію правопорушенням, пов'язаним із господарською та економічною сферами. Перехід до ринкової економіки, що передбачає стрімкий розвиток підприємництва, удосконалення організаційних структур підприємств, формування нового законодавства про господарську та підприємницьку діяльність, різноманітність форм власності, пов'язаний із формуванням нових податкових правовідносин і активним розвитком податкового законодавства.

Діяльність податкової міліції в Україні сприяє утриманню від поширення глобальних процесів криміналізації економічної сфери через те, що нові форми вчинення протиправних діянь розвиваються стрімко, а інколи швидше, ніж нові форми здійснення підприємницької діяльності. Забезпечення стійких бюджетних доходів держави прямо пов'язане з дотриманням податкової дисципліни як умови якісного виконання платниками податків зобов'язань перед державою.

Т. В. Сараскіна зазначає, що особливу роль у проведенні цих та інших заходів, спрямованих на легалізацію тіньового сектору прихованої економіки, подолання інших проявів криміналізації економічної діяльності, боротьбу з порушеннями законодавства у сфері оподаткування, відведено податковій міліції [146].

Однак потрібно констатувати, що з розвитком податкових правовідносин дістала поширення практика як легальної оптимізації податкових платежів в рамках податкового планування, так і нелегального ухилення від виконання обов'язку щодо сплати податків. Пережиті кризові часи свідчать про те, що процеси економічних перетворень набули затяжного і дуже складного характеру, загострили проблеми у фінансовій сфері.

Практика показала, що, незважаючи на існування розгалуженої системи органів, які реалізують повноваження у сфері оподаткування, великого поширення набули факти порушення податкового законодавства. Перебудова системи державних органів влади, а також правоохоронної системи вимагає

удосконалення адміністративно-правового забезпечення діяльності податкової міліції, тому постають актуальні питання наукового обґрунтування цієї проблеми.

В умовах формування ефективного механізму діяльності правоохоронних органів, проведення правової реформи в адміністративно-правовій царині важливе значення приділяється чіткому визначенню засад правового регулювання суспільних відносин.

Для повноцінного та об'єктивного визначення статусу податкової міліції необхідно приділити увагу адміністративно-правовому регулюванню її діяльності, а для цього необхідно проаналізувати загальні теоретичні положення правового регулювання взагалі та адміністративно-правового регулювання зокрема.

Правове регулювання – по-перше, за своєю природою є специфічним різновидом соціального регулювання, націленим на досягнення певних результатів у житті суспільства; по-друге, здійснюється за допомогою цілісної системи засобів, що реально виражають саму матерію права як нормативного інституційного утворення – регулятора [5].

До сфери адміністративно-правового регулювання входять відносини: 1) які відображають індивідуальні публічні потреби фізичних і юридичних осіб; третіх осіб, права та свободи яких порушуються першими; загальний публічний інтерес держави й Українського народу в цілому; 2) які реалізують імперативно-владну компетенцію публічної адміністрації та взаємні публічні інтереси всіх невіддільних учасників адміністративно-правих відносин, кожний з яких має йти на певний утиск своїх інтересів задля задоволення інтересів іншого; 3) які потребують дотримання певних установлених державою в адміністративно-правових нормах правил.

Цим ознакам адміністративно-правового регулювання відповідають такі види суспільних відносин: відносини між фізичними або юридичними особами, які звернулись до суб'єкта публічної адміністрації з вимогою забезпечити їх публічні права і свободи, в цьому випадку суб'єкт публічної адміністрації діяти владно щодо об'єкта управління не може, бо є зобов'язальним перед ним; відносини між суб'єктом публічної адміністрації та фізичними й юридичними особами, які порушують права свободи третіх осіб, інтереси громадянського суспільства та держави. Тут виникають класичні адміністративно-правові відносини: суб'єкт публічного управління є імперативно владним, а об'єкти зобов'язані виконувати його законні вимоги; імперативно владні відносини між вищими та нижчими суб'єктами публічної адміністрації засновані на праві.

До елементів адміністративно-правового регулювання відносяться: адміністративно-правові норми; методи, засоби і типи адміністративного права; механізм адміністративно-правового регулювання в цілому; оціночним же критерієм адміністративно-правового регулювання є ефективність [26].

Є також наукова позиція, згідно з якою правове регулювання являє собою довготривалий процес, який поділяється на стадії, на кожній з яких працюють особливі правові засоби [55].

Перша – найважливіша стадія механізму правового регулювання, пов'язана з правовою регламентацією суспільних відносин, що потребують упорядкування. На другій стадії, на підставі норм права та за наявності юридичних фактів виникають суб'єктивні права і юридичні обов'язки суб'єктів правовідносин. Третя стадія – реалізація суб'єктивних прав і юридичних обов'язків [89].

На думку В.К. Колпакова, предмет правового регулювання будь-якої правової галузі становлять суспільні відносини, які нею регулюються. Отже, предмет адміністративного права — це сукупність управлінських відносин, які складаються у сфері державного управління [53]. Адміністративно-правове регулювання – це цілеспрямований вплив норм адміністративного права на суспільні відносини з метою забезпечення за допомогою адміністративно-правових засобів прав, свобод і публічних законних інтересів фізичних та юридичних осіб, нормального функціонування громадянського суспільства та держави [26].

Ю.М. Старилів пропонує до цієї системи відносити такі елементи: 1) адміністративно-правові норми як первинні елементи адміністративного регулювання впливу на суспільні відносини; 2) застосування (трактування) норм адміністративного права суб'єктами права; 3) адміністративно-правові відносини, які утворюються в результаті дій і застосування норм адміністративного права й які завершують формування цієї системи, а встановлення законних адміністративних відносин є головною метою процесу адміністративно-правового регулювання [156].

Зважаючи на зазначені визначення, в загальному вигляді адміністративно-правову основу становить система адміністративно-правових норм, які регулюють відносини у сфері державного управління.

Відповідно, адміністративно-правову основу діяльності податкової міліції та її структурних підрозділів складають норми Законів України «Про міліцію», «Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними органами держави», Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів, які визначають її

адміністративно-правове положення. До підзаконних нормативно-правових актів щодо діяльності податкової міліції можна віднести: укази Президента України; постанови Кабінету Міністрів України; відомчі та міжвідомчі підзаконні нормативно-правові акти.

До останнього положення слід віднести в першу чергу накази та інструкції Державної фіскальної служби України, що регламентують різні сфери діяльності цієї служби і підрозділів податкової міліції зокрема. Крім того, необхідно зазначити, що перебудова моделі фіскальної служби у контексті співпраці з міжнародними правоохоронними органами вимагає дотримання відповідних міжнародних нормативно-правових актів правоохоронної сфери.

Первинним елементом адміністративно-правового регулювання є адміністративно-правова норма. Згадані вище нормативно-правові акти в цілому є статусними і визначають правове положення, повноваження, завдання, функції. Натомість прийнятий та запроваджений в практичну діяльність Податковий кодекс України також включив окремі заборонні та регулюючі норми щодо діяльності податкової міліції, що наштовхує на висновок про подвійність правового регулювання (з одного боку, адміністративно-правове, а з іншого – податково-правове регулювання). У контексті зазначеного, слід проаналізувати статус податкової міліції як суб'єкта адміністративного права і суб'єкта податкового права.

Спочатку зупинимось на характеристиці податкової міліції як суб'єкта адміністративного права. Потрібно зауважити, що дана характеристика є найбільш поширеною серед сучасних наукових досліджень (див., наприклад [186], [175], [7], [10], [145]).

С.В. Зливко, досліджуючи адміністративно-правове регулювання та забезпечення Державної кримінально-виконавчої служби України [42], зазначав, що ним охоплюються «відносини, що складаються при створенні, функціонуванні, реорганізації і ліквідації органів і установ, підприємств, що забезпечують її діяльність, науково-дослідних, навчальних, лікувальних і інших установ; пов'язані зі встановленням завдань, функцій, компетенції, форм і методів діяльності в даній сфері, її центрального і територіальних органів та установ; які виникають в результаті реалізації принципів управління, побудови і підпорядкування елементів, планування їхньої роботи, видання нормативних і індивідуальних актів; адміністративно-правовим регулюванням також охоплюються відносини, які пов'язані з підготовкою, розстановкою і підвищенням кваліфікації кадрів, проходженням служби особами, які мають спеціальні звання співробітників, правовим і соціальним захистом її персоналу; що виникають під час

здійснення контролю за діяльністю органів та установ з боку органів державної влади, місцевого самоврядування, громадськості; що забезпечують боротьбу з адміністративними правопорушеннями» [43].

Спираючись на дослідження згаданого науковця, зазначимо, що норми адміністративного права урегульовують комплекс відносин, які складаються в діяльності податкової міліції, зокрема це: 1) утворення, реорганізація, ліквідація окремих підрозділів податкової міліції; 2) внутрішньо-організаційна побудова, система та ієрархія окремих підрозділів податкової міліції, місце в правоохоронній системі та системі органів виконавчої влади; 3) зовнішня та внутрішня взаємодія окремих підрозділів податкової міліції; 4) адміністративно-юрисдикційна діяльність окремих підрозділів податкової міліції; 5) правовий статус та окремі питання соціального захисту працівників підрозділів податкової міліції, а також питання підготовки працівників підрозділів податкової міліції та кадрової політики в цілому; 6) адміністративна діяльність податкової міліції, управління її підрозділами; 7) контроль за діяльністю підрозділів податкової міліції.

Проаналізуємо ці пункти.

1. Указом Президента України від 30 жовтня 1996 року №1013/96 «Питання державних податкових адміністрацій» [95] у складі Державної податкової адміністрації України було утворено податкову поліцію, яка з лютого 1998 року називається податковою міліцією. Податкову міліцію створили на базі підрозділів з боротьби з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань [99]. Таким чином, згаданий Указ фактично є нормативно-правовим актом, який створив передумови для функціонування підрозділів податкової міліції. Зокрема, у ньому зазначено, що на «період до законодавчого врегулювання статусу державних податкових адміністрацій та умов проходження служби в органах податкової поліції: за працівниками державних податкових адміністрацій правовий та соціальний захист передбачений законодавством України для працівників державних податкових інспекцій; працівниками підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування, які передавались Міністерством внутрішніх справ України до Державної податкової адміністрації України, повноваження, правовий та соціальний захист працівників міліції встановлені законодавством України» [95].

Слід зазначити, що до сьогодні питання повноважень, правового та соціального захисту працівників податкової міліції не віднайшли належного комплексного закріплення в чинному законодавстві (це стосується норм Податкового кодексу України, Закон України «Про міліцію» тощо). Питання

реорганізації та перебудови підрозділів податкової міліції врегульовані на відомчому рівні.

У 2011 році в рамках оптимізації системи органів виконавчої влади здійснено реорганізацію Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України із скороченням штатної чисельності працівників центрального апарату відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 7 вересня 2011 року № 937 «Про затвердження граничної чисельності працівників апарату центральних органів виконавчої влади» на 20 відсотків (366 одиниць). Зменшено кількість структурних підрозділів центрального апарату на 30 відсотків (з 33 до 23). При цьому здійснено чітке розмежування функцій між структурними підрозділами з метою виключення їх дублювання, об'єднано підрозділи, функції яких дублювалися, або процедури однієї і тієї ж функції були розпорошені і виконувалися декількома підрозділами.

Відповідно до вимог постанов Кабінету Міністрів України від 21 вересня 2011 року № 981 «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» та від 14 листопада 2011 року № 1184 «Про затвердження граничної чисельності працівників територіальних органів центральних органів виконавчої влади» зменшено кількість територіальних органів ДПС на 16 відсотків (з 482 до 401) та скорочено штатну чисельність працівників територіальних органів ДПС на 10 %, або на 6041 особу (з 60407 до 54366).

Відповідно постанови КМУ «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» від 6 серпня 2014 р. № 311 реорганізовано територіальні органи Міністерства доходів і зборів шляхом їх приєднання до відповідних територіальних органів Державної фіскальної служби. У ході проведення реорганізації органів ДФС змінилися підходи до організації роботи контролюючих органів, зокрема щодо забезпечення якісного обслуговування платників податків та максимальної прозорості діяльності органів ДФС.

2. Різні аспекти внутрішньо-організаційної побудови, системи та ієрархії окремих підрозділів податкової міліції, місце в правоохоронній системі та системі органів виконавчої влади частково досліджені в першому розділі і більш детально будуть проаналізовані в підрозділах 2.1 та 2.2.

Серед сучасного нормативно-правового регулювання слід відмітити постанову Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 «Про Державну фіскальну службу» [114], наказ ДФС України від 02.09.14 № 101 "Про введення в дію Структури ДФС та внесення змін до наказу ДФС від

09.07.2014 №1" [108] та постанову Кабінету Міністрів України від 12 березня 2005 року № 179 «Про упорядкування структури апарату центральних органів виконавчої влади, їх територіальних підрозділів та місцевих державних адміністрацій» [123].

Так наказом ДФС України від 02.09.14 № 101 "Про введення в дію Структури ДФС та внесення змін до наказу ДФС від 09.07.2014 №1" була введена у дію структура Державної фіскальної служби України та штатний розпис Державної фіскальної служби України [108]. Серед іншого, положення згаданого нормативно-правового акта повністю врегулювали структуру та функції підрозділів податкової міліції. Отже, за своєю суттю положення нормативно-правового регулювання створення, реорганізації та перебування підрозділів податкової міліції – є адміністративними.

3. Зовнішня та внутрішня взаємодія окремих підрозділів податкової міліції пов'язана з виконанням поставлених завдань.

Самостійно реалізувати державні завдання податкова міліція не здатна. Це об'єктивно існуюча ситуація, обумовлена складністю економічної та податкової сфери, через що, співпраця з різними державними установами, органами, підприємницькими структурами, населенням є фактичною потребою і важливим напрямом діяльності. У зв'язку з цим слід згадати, що податкова міліція є складною організаційною структурою зі значною кількістю горизонтальних та вертикальних зв'язків. Отже, її підрозділи вступають у відносини з підрозділами фіскальної служби самої податкової міліції (внутрішня взаємодія), а також з іншими суб'єктами (зовнішня взаємодія).

4. Адміністративно-юрисдикційна діяльність окремих підрозділів податкової міліції.

М.Я. Масленіков визначає адміністративно-юрисдикційний процес як урегульовану адміністративно-процесуальними нормами правозастосовну і правоохоронну діяльність органів державного управління, а в передбачених законом випадках — й інших органів, їхніх посадових осіб і представників громадських організацій із застосування адміністративно-правових санкцій при розв'язанні індивідуально-конкретних справ, що виникають із правовідносин, не пов'язаних зі службовим підпорядкуванням [73].

Ю.І. Руснак за результатами проведеного аналізу в науковому дослідженні запропонував таке визначення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державної податкової служби – це врегульований нормами адміністративного права (адміністративного законодавства) спеціальний різновид адміністративної діяльності, який полягає у виявленні протиправних порушень, у зборі та оцінці матеріалів і доказів, кваліфікації



адміністративних правопорушень, а також здійсненні адміністративного провадження у справах про адміністративні правопорушення [141].

О.М. Хольченков зазначає, що аналіз правового статусу податкової міліції показав, що вона є органом державного управління, основною функцією діяльності якого є контроль за дотриманням податкового законодавства. Як орган державного управління, вона (її посадові особи) має право на юрисдикційну діяльність, пов'язану із притягненням винних до юридичної відповідальності. Контрольні повноваження реалізуються з метою отримання проміжного результату – визначення міри дотримання податкового законодавства платниками податків. Управлінська діяльність податкової міліції здійснюється шляхом реалізації двох видів проваджень: юрисдикційних та не юрисдикційних [174].

До основних елементів юрисдикційної діяльності належать: по-перше, наявність компетентного органу чи посадової особи; по-друге, наявність юридичної справи; по-третє, розгляд юридичної справи компетентним органом чи посадовою особою; по-четверте – наявність обов'язкового для виконання акта (рішення, постанови тощо) з розглянутої юридичної справи [47].

Ознаками, які притаманні юрисдикційній діяльності взагалі і адміністративній юрисдикції зокрема, є такі: адміністративно-юрисдикційна діяльність органів ДПС України є частиною виконавчо-розпорядчої діяльності; адміністративно-юрисдикційна діяльність органів ДПС є підзаконною, ґрунтується на суворому дотриманні чинного законодавства; даний вид діяльності не тільки базується на суворому дотриманні норм права, але і реалізується шляхом застосування таких норм, тобто є діяльністю правозастосовною; здійснюється в офіційному порядку від імені держави в особі того чи іншого працівника органів ДПС України; в процесі здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності органи ДПС реалізують деякі свої юрисдикційні повноваження не тільки щодо підвідомчих їм справ, а й виконують у значному обсязі інші адміністративно-процесуальні дії юрисдикційного змісту [142].

Л.В. Серватюк, досліджуючи адміністративно-юрисдикційну діяльність ДПС, зазначає, що вона розглядається як ефективний державно-владний вплив на суб'єктів юридичної відповідальності. Проте вона не є єдиною формою юрисдикційної діяльності цього правоохоронного органу взагалі. Примусовий, державно-владний вплив здійснюється шляхом застосування таких юрисдикційних форм, як кримінально-правова, цивільно-правова, дисциплінарна, які, як правило, здійснюються судовими органами. Отже,

адміністративна та судова юрисдикція – самостійні види юрисдикційної діяльності, що мають чітко виражені юридичні особливості [147].

Щодо адміністративної, у науці виділяють три основні види юрисдикційних повноважень. До них відносять:

1) розв'язання адміністративно-правових спорів і винесення конкретного рішення;

2) правова оцінка поведінки сторін адміністративно-правового спору або здійснення правового захисту порушених чи оспорюваних інтересів;

3) застосування адміністративних заходів, примусу, які забезпечують охорону адміністративно-правових відносин і правовий захист прав їхніх суб'єктів або прийняття державно-владного рішення про застосування відповідної правової санкції, відновлення порушеного права [97].

Головною характеристикою юрисдикційної діяльності є можливість притягнення до відповідальності. Адміністративне правопорушення є підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства. У цьому контексті нині постає закономірне питання про віднесення відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування до адміністративної або податкової, адже Податковий кодекс передбачив значну кількість діянь, за які платники податків, можуть бути притягнуті до відповідальності, через це в наукових колах виникла дискусія з приводу існування самостійного виду відповідальності – податкової.

Згаданий вид відповідальності у наукових роботах визначається в першу чергу як фінансово-правова відповідальність, яка має відмінності в застосуванні, публічно-майновий характер, склад юрисдикційних органів, суб'єктний склад порушників податкового законодавства, підстави застосування, юрисдикційну процедуру. Типовим визначенням фінансово-правової відповідальності у сфері оподаткування є посилення на майнове покарання через застосування контролюючими органами фінансових санкцій у встановлених законом порядку [139; 76].

Стаття 111 Податкового кодексу України регламентує види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Так, зокрема, відповідно до п. 1 ст. 111 вказаного Кодексу за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [102]. Не вдаючись до дискусії з приводу зазначеного питання, зазначимо, що нами підтримано позицію, яка передбачена у ПК України і чітко розмежовує різні види відповідальності.

Тим самим податкова міліція зустрічається у власній практичній діяльності із питаннями притягнення осіб до відповідальності за адміністративні правопорушення та злочини.

До правопорушень, за які передбачається адміністративна та фінансова відповідальність, належать:

- порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах;
- порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків;
- порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків;
- неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності;
- порушення термінів реєстрації податкових накладних, що підлягають наданню покупцям - платникам податку на додану вартість, та розрахунків коригування до таких податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків;
- неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) та інші [102].

Потрібно зауважити, що саме юрисдикційна діяльність характеризує податкову міліцію як правоохоронний орган через її примусовість і обов'язковість до виконання прийнятих рішень.

Зважаючи на те, що у питаннях адміністративно-юрисдикційної діяльності наявні розбіжності та неузгодженості, на наш погляд, необхідно розробити Методичні рекомендації з організації в органах податкової міліції провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Адміністративна практика, поряд з оперативно-розшуковою та кримінально-процесуальною, має суттєве значення в діяльності податкової міліції, а тому її ефективність також позначається на результатах правоохоронної діяльності податкової міліції.

5. Правовий статус та окремі питання соціального захисту працівників підрозділів податкової міліції, а також питання підготовки працівників підрозділів податкової міліції та кадрової політики в цілому.

З цього приводу на наш погляд, питання набуття статусу працівників податкової міліції (зокрема, питання підготовки, прийняття на службу тощо)

повинні бути його складовою, що більш детально буде подано в третьому розділі.

6. Адміністративна діяльність податкової міліції, управління її підрозділами. Слід погодитись з Д.В. Приймаченком в тому, що у переважній більшості випадків поняття адміністративної діяльності використовується для характеристики специфічного виду діяльності органів внутрішніх справ (міліції), що суттєво не впливає на природу діяльності, яка отримала назву адміністративної [107, с. 192]. Ми є прибічниками розуміння адміністративної діяльності, згідно з яким це такий вид діяльності, який притаманний фактично усім управлінським структурам. Підтвердженням правильності такого твердження є поява наукових досліджень, у яких розглядаються питання адміністративної діяльності різних правоохоронних органів.

Так, зокрема, С.К. Гречанюк визначає адміністративну діяльність в органах та установах Державної пенітенціарної служби України як урегульовану правовими нормами владну, виконавчо-розпорядницьку діяльність, що спрямована на забезпечення виконання поставлених перед органами та установами Державної пенітенціарної служби України завдань та реалізацію визначених функцій щодо здійснення єдиної державної політики у сфері виконання кримінальних покарань; на упорядкування внутрішньосистемних відносин, які виникають у процесі організації самої системи установ та органів Державної пенітенціарної служби України, забезпечення необхідних умов для її функціонування [28].

Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ – специфічна, виконавчо-розпорядча, підзаконна, державно-владна діяльність з організації та здійснення охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, попередження й припинення злочинів та інших правопорушень [4]. Також потрібно звернути увагу на таке визначення: адміністративна діяльність органів внутрішніх справ – це цілеспрямована, організуюча, виконавча і розпорядча діяльність, що полягає в безпосередньому, повсякденному, практичному здійсненні завдань і функцій держави у сфері внутрішніх справ [3].

Зважаючи на зазначене, адміністративна діяльність податкової міліції характеризується такими загальними ознаками:

1. Складається в системі діяльності різних підрозділів податкової міліції і спрямована на їх управлінське упорядкування (управлінська діяльність і взаємозв'язок різних підрозділів) у питаннях досягнення завдань, що стоять перед фіскальною службою в цілому і податковою міліцією зокрема.

2. Є владною, має виконавчо-розпорядний характер і спрямована на реалізацію визначених функцій щодо здійснення єдиної державної податкової політики.

Наділені певними особливостями, які обумовлені, в першу чергу, специфікою податкової сфери: 1. Діяльність, спрямована на поєднання інтересів та захист прав держави та платника податків. 2. Важливість налагодження внутрішньоструктурної та внутрішньо-системної взаємодії (системи: підрозділ податкової міліції – підрозділ податкової міліції; підрозділ податкової міліції – підрозділ Державної фіскальної служби України). 3. Використання управлінських принципів та методів, пов'язаних із діяльністю у податковій сфері. 4. Використання спеціальних податкових знань. 5. Поєднання у діяльності, адміністративного і податкового законодавства.

Отже, визначені особливості, дозволяють говорити про існування окремо сформованої адміністративної діяльності. Ми дотримуємось підходу, що адміністративна діяльність податкової міліції – це діяльність більш управлінського характеру. Адміністративно-юрисдикційна діяльність – пов'язана із застосуванням адміністративного примусу і забезпечення провадження у адміністративних правопорушеннях.

7. Контроль за діяльністю підрозділів податкової міліції.

Спираючись на виділені ознаки та особливості діяльності податкової міліції, доцільно сформулювати поняття адміністративної діяльності податкової міліції.

Адміністративна діяльність податкової міліції – державно-владна, виконавчо-розпорядча діяльність, урегульована нормами адміністративного права, яка спрямована на їх організацію, упорядкування процедур реалізації податковою міліцією правоохоронної функції держави, захист прав держави у податковій сфері та платника податків. Її зміст полягає у організації діяльності щодо запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній сфері, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення, у тому числі – адміністративних, корупційних та проведення антикорупційних заходів, забезпечення безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

Наявність позитивної та юрисдикційної складової адміністративної діяльності податкової міліції дозволяє вказати про доцільність виділення двох її видів: позитивна (управлінська) та негативна (юрисдикційна).

Не слід забувати, що в цілому Державна фіскальна служба України є, фактично, контролером за всіма напрямками діяльності податкової сфери, однак і сама вона виступає об'єктом контролю з боку держави.

На відміну від деяких статусних нормативно-правових актів, що визначають правове положення окремих правоохоронних органів (див., наприклад, [[110], [113], 121]), Податковий кодекс України фактично позбавлений норм, які б встановлювали засади здійснення контролю та нагляду за діяльністю фіскальних органів. Такий стан є беззаперечним мінусом. Формування засад співпраці з платниками податків, а також нормальної діяльності ДФС України в режимі законності вимагає існування нормальних важелів впливу на них, а також, відповідно, засад контролю.

Податковий кодекс України, встановлюючи засади правового та соціального статусу працівників податкової міліції, розповсюдив на них дію норм статей 20–23 Закону України «Про міліцію». Проте, якщо звернутись до останнього Закону «Про міліцію», то саме статті 26–27 визначають засади контролю та нагляду, які також не були б зайвими в системі правового забезпечення діяльності податкової міліції.

Сьогодні, засади контролю та нагляду не деталізовані в спеціалізованому законодавстві, що регулює питання діяльності податкової міліції і є таким самим для всіх інших правоохоронних органів.

Зважаючи на зазначене та аналізуючи практичну діяльність податкової міліції, контроль та нагляд за її діяльністю здійснюється: 1) з боку державних інституцій (прокуратура, суд, внутрішньоструктурний контроль); 2) з боку громадськості.

Загальновідомо і закріплено нормативно, що прокурорський нагляд за додержанням і правильним застосуванням законів Кабінетом Міністрів України, міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади, органами державного і господарського управління та контролю, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими радами, їх виконавчими органами, військовими частинами, політичними партіями, громадськими організаціями, масовими рухами, підприємствами, установами і організаціями незалежно від форм власності, підпорядкованості та приналежності, посадовими особами та громадянами здійснюється Генеральним прокурором України і підпорядкованими йому прокурорами [122]. Проте на відомчому рівні Генеральної прокуратури України спеціальних наглядових нормативно-правових актів впроваджено не було.

Як зазначає О.О. Долгий, в органах прокуратури організаційно цей напрям роботи забезпечують підрозділи нагляду за додержанням законів

органами податкової міліції, відповідно, при провадженні оперативно-розшукової діяльності та дізнання і при провадженні досудового слідства.

При цьому нагляд за оперативно-розшуковою діяльністю здійснюється тільки визначеними в нормативному порядку підрозділами Генеральної прокуратури [122] і прокуратур регіонального рівня. Здійснення наглядової діяльності у цій сфері іншими підрозділами дозволено лише за спеціальним наказом Генерального прокурора України [37]. На наш погляд, такий стан не є виправданим і потребує відображення в правовому акті, який визначив би комплекс заходів, які повинні провести працівники прокуратури при здійсненні нагляду за діяльністю у податковій сфері.

На нашу думку, доцільно вказати на необхідність розробки наказу Генеральної прокуратури «Про організацію прокурорського нагляду за додержанням законів органами Державної фіскальної служби та податкової міліції України».

Закріплення в Україні демократичних принципів призвело до прийняття досить прогресивного за змістом закону, що сформував передумови організації контролю за діяльністю усіх правоохоронних органів, в тому числі – податкової міліції. Це Закон України «Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними органами держави». Стаття 1 згаданого документа визначає демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією та правоохоронними органами держави (далі – цивільний контроль) – комплекс здійснюваних, відповідно до Конституції і законів України, правових, організаційних, інформаційних заходів для забезпечення неухильного дотримання законності й відкритості в діяльності всіх складових частин Воєнної організації та правоохоронних органів держави, сприяння їхній ефективній діяльності і виконанню покладених на них функцій, зміцненню державної та військової дисципліни [111].

Аналіз положень Конституції України та базових законодавчих актів свідчить про те, що ці документи загалом передбачають побудову в Україні демократичного цивільного контролю над правоохоронними органами на основі універсальних демократичних принципів: верховенства права, поваги до прав людини і громадянина, демократичної підзвітності, прозорості, деполітизації і деідеологізації контролю.

Водночас уже на рівні Конституції України та базових законодавчих актів у сфері цивільного контролю закладені системні передумови неефективного розподілу повноважень і відповідальності між гілками влади — виняткові повноваження Президента України з питань контролю над правоохоронними органами не збалансовані з обмеженими повноваженнями Верховної Ради України [56].

На жаль, положення згаданого Закону в сучасних умовах так і залишились декларативними. Механізми, які прописані в ньому, виявились неідеальними і нездатними до реалізації, через це залишається потреба формування нормативно-правової основи для здійснення контролю не в розрізі всієї правоохоронної системи, а конкретно щодо кожного правоохоронного органу. Необхідно вказати на необхідність продовження практики налагодження та активізації контролю з боку громадськості.

Громадяни України беруть участь у здійсненні цивільного контролю над правоохоронними органами як через громадські організації, членами яких вони є, через депутатів представницьких органів влади, так і особисто шляхом звернення до Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини та його представника у справах захисту прав військовослужбовців або до іншого державного органу в порядку, визначеному Конституцією України та Законом України «Про звернення громадян» [111].

Контроль з боку громадськості сприймається багатьма практичними працівниками виключно негативно, адже працівники часто сприймають його як необґрунтоване втручання в діяльність, однак такий контроль є позитивним явищем, оскільки, з одного боку, це необхідний атрибут нормальної діяльності державного органу, з іншого – можливість встановлення порушень законів щодо самих працівників податкової міліції і визначення можливих шляхів їх вирішення.

Як зазначає Т.О. Проценко: «прогрес демократії і забезпечення прав і свобод людини неможливий без поглиблення діалогу між державою і платниками податків з дотриманням вимог високого рівня культури спілкування в площині соціального партнерства, а не антагонізму. Платники податків повинні стати пріоритетом розвитку держави, найбільш важливим чинником її прогресу» [126].

Яскравим прикладом конструктивної участі громадськості в діяльності фіскальних органів є досвід функціонування Асоціації платників податків України (АППУ). Основною метою діяльності АППУ полягає у забезпеченні захисту прав та законних інтересів її членів, поліпшенні підприємницького клімату в країні, розвитку партнерських відносин між владою і бізнесом, підвищенні соціальної відповідальності платників податків [6].

Найбільш ефективною формою участі громадськості в діяльності державних органів залишається практика функціонування громадських рад.

4 листопада 2014 р. Головою Державної фіскальної служби України затверджено Положення про Громадську раду при Державній фіскальній службі України.



Громадська рада при Державній фіскальній службі України (далі – Громадська рада) є постійно діючим колегіальним виборним консультативно-дорадчим органом, утвореним для забезпечення гарантованого Конституцією України права на участь громадян в управлінні державними справами у сфері державної податкової та митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, здійснення громадського контролю за діяльністю Державної фіскальної служби України (далі – Служби), налагодження ефективної взаємодії з громадськістю, врахування громадської думки під час формування та реалізації державної політики у сферах, віднесених до компетенції Служби [103].

Основними завданнями Громадської ради є: створення організаційних та правових умов для реалізації громадянами конституційного права на участь в управлінні державними справами та забезпечення відкритості діяльності Служби; здійснення громадського контролю за діяльністю Служби; сприяння врахуванню Службою громадської думки під час формування та реалізації державної політики у сферах, віднесених до компетенції Служби; організація співпраці з громадськими радами при головних управліннях Служби та громадськими радами при інших органах виконавчої влади; сприяння реалізації права громадян на доступ до публічної інформації [103].

В структурі Громадської ради при Державній фіскальній службі України діє Комітет з питань запобігання та протидії корупції, контрабанді та з питань діяльності органів фінансових розслідувань і податкової міліції, який забезпечує постійну роботу, спрямовану на утвердження засад законності у діяльності податкової міліції.

Серед іншого, на наш погляд, на часі продовження курсу відкритості податкової міліції для контролю з боку громадськості. Одним із дієвих способів такого контролю є регулярна публікація Білої Книги податкової міліції, у якій повинні відобразатись дані про діяльність податкової міліції щодо виконання поставлених завдань.

Крім зазначеного, не можна забувати про внутрішньоструктурний контроль, який забезпечується силами власних підрозділів, які протидіють проявам корупції та злочинній діяльності в лавах податкової міліції.

З метою запобігання і протидії корупції в контролюючих органах, злочинам у сфері службової діяльності, іншим правопорушенням з боку працівників контролюючих органів, забезпечення безпеки діяльності

працівників фіскальної служби, їх захисту від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням службових обов'язків, у ДФС України діє самостійний структурний підрозділ – Управління власної безпеки із підпорядкованими регіональними підрозділами.

Охарактеризувавши діяльність податкової міліції як фактично суб'єкта адміністративного права, необхідно дослідити інший підхід – згідно з яким податкова міліція є суб'єктом податкового права.

Традиційно для будь-якої галузі права питання визначення системи її суб'єктів перебуває в центрі уваги фахівців цієї сфери. Незважаючи на інтенсивну розробку питань теорії адміністративного, фінансового та податкового права юридичною наукою, проблема системи суб'єктів податкового права дотепер залишається малодослідженою. У даному контексті слід відмітити фактичну відсутність таких досліджень і про податкову міліцію як суб'єкта податкового права. Сьогодні не до кінця сформована єдина точка зору про місце і роль органів податкової міліції в системі суб'єктів податкового права, зокрема триває дискусія з приводу наявності або відсутності податкової компетенції, яка визначається місцем і роллю в системі фінансового та податкового контролю. Теорія податкового права сформуvala позицію, згідно з якою не слід ототожнювати суб'єктів податкового права, тобто осіб, що мають правосуб'єктність і потенційно здатні бути учасниками податкових правовідносин, та суб'єктів податкових правовідносин, тобто реальних учасників конкретних податкових правовідносин [174].

А.В. Бризгалін виділяє три групи таких суб'єктів: 1) державні органи, що виступають, як правило, правомірною стороною податкового правовідношення і наділені певною компетенцією в сфері оподаткування; 2) платники податків – фізичні особи, юридичні особи, інші категорії платників (філії і представництва юридичних осіб), на яких законом покладений обов'язок сплачувати податки; 3) особи, що сприяють сплаті податків, – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів. Ними можуть бути і особи, що мають у своєму розпорядженні інформацію про платника, необхідну для нарахування податків (наприклад, податкові агенти, нотаріуси, банки і т.д.) [86].

М.П. Кучерявенко виділяє три групи учасників податкового права: держава (в особі органів влади, що встановлюють і регулюють механізм оподаткування); податкові органи; платники податків [62]. Щодо податкової міліції, то ситуація не є однозначною. Д.В. Вінницький в монографії «Суб'єкти податкового права» зазначив, що органи податкової

поліції (в Україні – міліції) відносяться до органів, які виконують спеціальні контрольні функції, і є суб'єктами податкового права [22]. Таку саму позицію підтримує В.І. Гурєєв [30]. Безпосередньо до змісту податкової компетенції (публічної податкової правосуб'єктності) державного органу належить система його податкових повноважень, тобто прав і обов'язків у сфері податкових відносин, що мають зовнішньо владний характер [22].

Слід зазначити, що після прийняття ПК України податкова міліція зміцнила власний правоохоронний статус, зменшивши участь у контрольних заходах до мінімуму. Сьогодні підрозділи податкової міліції не здатні самостійно здійснювати в повному обсязі податкові перевірки платників податків із складанням актів та винесенням рішень про застосування фінансових санкцій до правопорушників.

Припинення явища дублювання функцій, поряд з позитивними моментами, має і негативні. Наприклад, дублювання функцій дозволяло податкової міліції на законній основі безпосередньо в процесі здійснення податкового контролю використовувати спеціальні правоохоронні методи, що дозволяють значно підвищити ефективність податкових перевірок.

Крім того, практика дублювання і фактичного «перетину» компетенції податкової міліції та податкових органів забезпечувала взаємний контроль, коли, наприклад, органи податкової міліції після проведення перевірки конкретного платника податків, раніше перевіреного податковими органами, виявляли порушення податкового законодавства. З іншого боку, непоодинокими були ситуації, коли дублюючі органи могли прийти до діаметрально протилежних висновків в результаті проведення податкових перевірок одного й того ж платника податків [181].

На нашу думку, ПК України змінив правовий статус податкової міліції в області податкового контролю, обмеживши його тільки правоохоронним аспектом.

Все зазначене свідчить про необхідність подальшого законодавчого розмежування конкретних повноважень контролюючих органів та податкової міліції, неприпустимість розширення прав податкової міліції до меж функцій контролюючих органів, що не узгоджується з ПК України.

Здійснюючи дії з контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків, податкова міліція як суб'єкт податкових відносин вступає в певні зв'язки: з контролюючими органами з приводу здійснення спільних перевірок, їх інформування про виявлені податкові правопорушення, за якими контролюючим органом має бути прийняте рішення відповідно до ПК; з платниками податків у зв'язку з фактами вчинення останніми правопорушень; з органами державної влади та

громадськістю з приводу інформування про тенденції протиправної діяльності у сфері оподаткування.

Вважаємо, що контролюючи органи здійснюють безпосередню реалізацію податкового права, а податкова міліція забезпечує правопорядок в області майнових відносин платника податків з державою, тобто забезпечує підтримання режиму законності в сфері оподаткування.

Визнання податкової міліції суб'єктом податкового права відбувається на підставі поширення на неї дії окремих норм податкового законодавства як учасника податкових відносин відповідно до ПК України (наприклад, стаття 78.3 ПК України). Тому необхідно додати, що саме контроль у контексті здійснення правоохоронної діяльності щодо дотримання законності платниками податків і є основною і характерною рисою податкової міліції як суб'єкта податкового права. Вважаємо, що перебудова правового статусу податкової міліції, відповідно до вимог нового податкового законодавства, не є показником відсутності у останньої податкової компетенції. На нашу думку, компетенція податкової міліції реалізується через її участь у податкових відносинах, що мають вольовий характер, тобто у владних відносинах, що складаються між окремими особами та організаціями як платниками податків, з одного боку, і державою в особі уповноважених нею органів – з іншого.

Податкова міліція є носієм прав та обов'язків у податковій сфері як учасник податкових правовідносин, які є видом фінансових правовідносин і виникають, зокрема, в процесі здійснення податкового контролю.

Суспільні відносини, що виникають в процесі діяльності податкової міліції, регулюються нормами різних галузей права. Зокрема, необхідно зазначити норми таких основних фундаментальних галузей права, які певним способом визначають організаційні засади діяльності податкової міліції, – це норми адміністративного, конституційного, кримінального, кримінально-процесуального, фінансового та податкового права. Використання норм цих галузей права обумовлено необхідністю правильного визначення місця податкової міліції в системі органів виконавчої влади та правоохоронних органів, а також функціонального призначення даного правоохоронного органу.

## 1.2. Роль податкової міліції у виконанні правоохоронної функції держави

Сучасний етап розбудови України висуває складні проблеми становлення багатьох інститутів державної влади, що викликає необхідність дослідження ролі і місця податкової міліції в системі державного механізму, пошуку раціональної моделі організації та діяльності податкової міліції як складової системи органів виконавчої влади та правоохоронних органів.

Питання аналізу правових основ організації та діяльності податкової міліції в сучасній Україні набули особливої актуальності через пряме практичне значення її діяльності. Розгляд сучасної системи діяльності податкової міліції необхідно проводити в контексті визначення її місця в системі органів держави та правоохоронних органів. Це обумовлено тим, що, з одного боку, «ефективно функціонуюча система державних органів є одним з головних інструментів впливу держави на економічне життя, за допомогою якого можна, зокрема, оптимізувати правовідносини в податковій сфері» [181]. З іншого – саме існування системи правоохоронних органів у державі є беззаперечною вимогою суспільної та державної безпеки, підтримання правопорядку, забезпечення нормального взаємозв'язку між різними суспільними та державними утвореннями, що в результаті дає підстави констатувати особливу важливість цієї системи.

В умовах державного регулювання ринкової економіки і необхідності єдиної державної політики у податковій сфері виникає потреба наукового осмислення ролі та місця владних структур усіх рівнів.

Проведення комплексу реформ, які започатковані та реалізуються нині в Україні, вимагає оновлення та перегляду багатьох сфер суспільного життя, які формувались протягом значного періоду. Економічна сфера держави завжди була пріоритетною і вимагала особливої уваги. Останнім часом у колах науковців, практичних працівників та представників влади лунали думки про фактичну відсутність потреби існування податкової міліції як окремого, самостійного правоохоронного органу, який би здійснював власну діяльність у контексті загальної політики ДФС України, натомість пропонувалось надати функції, які нині виконують підрозділи податкової міліції, іншим правоохоронним органам, зокрема органам внутрішніх справ та Службі безпеки України. Така позиція, на наш погляд, не є виправданою і не має достатніх підстав для реалізації, адже ефективність діяльності податкової міліції в сучасних умовах набагато більша ніж у відповідних підрозділів по боротьбі з господарськими та економічними злочинами. Крім того, концепція даної наукової роботи, навпаки, спирається на твердження

необхідності розширення повноважень, формування більш глобальної організаційної та інформаційної основи діяльності цього правоохоронного органу і формування на його основі єдиного органу, що узагальнив би всі способи та напрями попередження, припинення та протидію економічній злочинності, що в кінцевому підсумку, дозволило б забезпечити економічну безпеку держави.

Для досягнення мети цього підрозділу, у першу чергу, необхідно з'ясувати, яке місце займає податкова міліція в сучасній системі органів виконавчої влади та правоохоронних органів.

Загальнотеоретичний підхід до визначення призначення певних державних органів, що здійснено за допомогою аналізу наукових джерел (див., наприклад, [33], [34], [44], [177], [184]), дозволяє говорити про формування специфічних для кожного з них завдань та функцій.

Більшість дослідників визначає функції держави як основні (головні) напрями діяльності держави, які є найбільш загальними та постійними, що здійснюються державою найбільш тривалий час або протягом всього часу її існування [34]. Також можна віднайти розуміння основних функцій держави як напрямів її внутрішньої та зовнішньої діяльності, які виражають сутність та спрямовані на здійснення корінних завдань, що стоять перед державою на головних фазах її розвитку [66].

У даному контексті, слід відмітити позицію Ц.А. Ямпольської, яка зазначає, що специфічною особливістю державних органів є те, що для здійснення функцій держави вони мають у своєму розпорядженні такі засоби і можливості, які не має жодна інша організація. Функції виконують усі державні органи, які реалізують державну владу. Відповідно виділяються види державної діяльності, що відрізняються своїм призначенням, суб'єктами, методами і формами здійснення державних функцій [185].

Для їх реалізації, держава наділяє свої органи владними повноваженнями. Сутність цих повноважень полягає в тому, що державні органи мають право приймати загальнообов'язкові рішення. Владні повноваження державних органів знаходять своє втілення в компетенції, закріпленій у відповідному нормативно-правовому акті, які є похідними безпосередньо від держави [182].

Значення податкової міліції як державного інституту обумовлено соціально-політичною значимістю виконуваних нею правоохоронних функцій у податковій сфері. Основною ознакою, що визначає місце і роль податкової міліції в системі органів виконавчої влади, є застосування санкціонованого державою правового примусу. Його значення зростає при ускладненні економічної та криміногенної ситуації [182]. Податкова міліція –

це одна з форм виявлення змісту, завдань, функцій, компетенції, тобто державно-правової природи підрозділів ДПС України [68], [36].

Податкова міліція є компонентом виконавчої влади держави, який призначений для виконання правоохоронних функцій. Фактично податкова міліція є самостійним і до певної міри автономним правоохоронним органом.

На підтвердження цього зазначимо, що податкова міліція характеризується: а) наявністю власної організаційної структури і системи (яка встановлюється і затверджується ДФС України); б) наявністю спеціальної компетенції і владних повноважень в податковій сфері, які дозволяють застосовувати заходи державного примусу; в) використанням спеціальних правоохоронних методів роботи (поєднання засад адміністративної діяльності, дізнання, охоронної та оперативно-розшукової діяльності).

Податкова міліція є системою органів, виразна державна структура, яка складається з сукупності взаємодіючих між собою спеціальних підрозділів, що діють на всій території держави [36].

У даному контексті, необхідно зазначити, що податкова міліція є складовою державного механізму, що виконує специфічні правоохоронні завдання та функції.

Частково можна погодитись з позицією О.П. Дзісяк, який зазначає: «виходячи з того, що існувати і здійснювати свої повноваження податкова міліція в змозі лише у складі органів податкової служби, як їх невід'ємна і органічна складова, вона не має відособленого від органів податкової служби майна, рахунків у банку, права самостійно вступати у правові зносини з державними установами, підрозділами і організаціями, набувати і здійснювати від свого імені майнові права, нести відповідальність за своїми зобов'язаннями чи бути позивачем і відповідачем у судах. В разі порушення працівниками податкової міліції прав і законних інтересів громадянина обов'язок вживати заходи до поновлення цих прав, відшкодувати заподіяну матеріальну шкоду, на вимогу громадянина публічно вибачитися покладається на відповідний орган податкової служби. З наведеного слідує, що правосуб'єктність органів податкової міліції у сфері цивільно-правових відносин є досить обмеженою або ж можна ставити питання про її відсутність взагалі як такої» [36]. Податкова міліція є складовою системи органів ДФС України, які, в свою чергу, відзначаються, по-перше, віднесенням до системи правоохоронних органів, по-друге, до органів виконавчої влади. Таким чином, податкова міліція опосередковано пов'язана з системою органів виконавчої влади (через підпорядкованість ДФС України). Ця теза про податкову міліцію як структурний елемент виконавчої

влади в кінцевому підсумку, впливає з Конституції України (стаття 6). Зазначене дозволяє стверджувати про правоохоронний характер діяльності податкової міліції і функціонування в системі правоохоронних органів.

У подальшому в монографії необхідно через з'ясування призначення правоохоронної діяльності визначити, чи достатнє правоохоронне навантаження лягає на органи податкової міліції.

На думку П.В. Онопенко, правоохоронні функції держави – це об'єктивні зумовлені її охоронними правовими потребами і сутністю державної влади однорідні, стійкі напрями її діяльності із задоволення цих потреб. На продовження, згаданий автор зазначає, що зміст правоохоронних функцій становлять структурно-організаційні й якісно-змістові елементи. Перші характеризують, з яких структурних елементів складається функція. Другі характеризують якісно-змістову своєрідність цих елементів, що зумовлено об'єктом їх впливу. Форми реалізації правоохоронних функцій держави поділяються на правові і організаційні. Перші складаються з правотворчої і правореалізуючої форми, другі – з організаційно-структурної, організаційно-інформаційної, організаційно-ідеологічної, організаційно-матеріальної форм, які, у свою чергу, складаються з інших форм діяльності [91].

Правоохоронні відносини – це правова форма соціальної взаємодії право-дієздатних суб'єктів, яка носить владний характер, детермінована фактом вчинення правопорушення і має на меті відновлення порушеного права, притягнення правопорушника до певного виду юридичної відповідальності та уможливлює примусове виконання ним суб'єктивного юридичного обов'язку, передбаченого законом або договором і опосередкованого правозастосовним актом [148].

На думку А.М. Кучук, під правоохоронною діяльністю слід розуміти професійну діяльність спеціально уповноважених державою органів та організацій, що здійснюється на підставі та відповідно до чинного законодавства, а у випадках встановлених законом – у відповідній процесуальній формі із застосуванням правових засобів й спрямована на охорону прав та свобод людини і громадянина, законності та правопорядку, усіх врегульованих правом суспільних відносин. Серед іншого згаданий автор додає, що необхідність існування правоохоронної діяльності в сучасному суспільстві та її значимість визначається тими завданнями, що їх вона має виконувати. До них слід віднести: попередження порушень вимог норм права, запобігання протиправним посяганням на безпеку людини; виявлення та припинення правопорушень і зловживань правом; у випадках скоєння злочинів та інших правопорушень – їх оперативне розкриття,



встановлення винних та притягнення останніх до юридичної відповідальності; недопущення необґрунтованих обвинувачень невинних; нагляд за процесом правозастосування; неупереджене примусове виконання рішень, передбачених законом; юридична допомога громадянам [63].

На думку В.Г. Фатхутдінова, розрізняють правоохоронну діяльність у широкому значенні як діяльність суб'єктів, націлену на забезпечення прав і свобод людини, закріплених у міжнародно-правових документах (правозахисна діяльність), та у вузькому значенні – як діяльність держави чи її органів із забезпечення і охорони прав і свобод, закріплених національним законодавством (суто правоохоронна діяльність) [166].

Російські вчені визначають так поняття правоохоронних органів – «такі державні органи і громадські організації, які своєю діяльністю на основі закону, у відповідних формах і на демократичних принципах покликані забезпечити законність і правопорядок, захист прав та інтересів громадян, трудових колективів, суспільства і держави, попереджати і припиняти правопорушення, застосовувати державний примус або громадський вплив до осіб, які порушили законність і правопорядок» [106]. Таке визначення, на наш погляд, є цілком слушним і систематизує більшість правоохоронних завдань та функцій. Слід зазначити, що сучасне законодавство та й наукові джерела оминають чітке визначення правоохоронних органів. У даному випадку необхідно погодитись з А.М. Кулішем в тому, що «така ситуація сприяє неоднозначному тлумаченню компетенції правоохоронних органів, ускладнює створення методологічних засад їх взаємодії, робить непереконливими численні класифікації правоохоронних органів, оскільки незрозуміло, на підставі яких елементів правового статусу ті чи інші державні та недержавні органи віднесені дослідниками до правоохоронних» [60].

Узагальнення зазначених позицій дозволяє стверджувати, що головним призначенням правоохоронних органів є здійснення комплексу заходів, спрямованих на системне забезпечення охорони суспільних відносин, які урегульовані правовими нормами, а також прав та свобод людини і громадянина, утвердження законності та правопорядку. Реалізація саме таких завдань-функцій засвідчує саме правоохоронний характер діяльності і дозволяє віднести той чи інший органі до категорії правоохоронних.

Загальноновизнано, що органи ДФС України відносяться до системи правоохоронних. Нормативним підґрунтям для такого безумовного визнання є положення статті 2 Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів», де, зокрема, визначається, що правоохоронні органи – органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, Військової

служби правопорядку у Збройних Силах України, Національне антикорупційне бюро України, органи охорони державного кордону, органи доходів і зборів, органи і установи виконання покарань, слідчі ізолятори, органи державного фінансового контролю, рибоохорони, державної лісової охорони, інші органи, які здійснюють правозастосовні або правоохоронні функції [112].

К.Ю. Мельник, досліджуючи систему правоохоронних органів, розподіляв її на такі види: власне правоохоронні органи; органи (підрозділи) та посадові особи, однією з цілей функціонування яких є захист прав і свобод громадян, інтересів суспільства і держави від злочинних та інших протиправних посягань; органи та організації, які сприяють правоохороні. До перших слід віднести суди, прокуратуру, органи внутрішніх справ, Службу безпеки України, Державну прикордонну службу України, Управління державної охорони України. До других – широке коло державних органів (підрозділів) та посадових осіб (податкову службу, митну службу, Державну лісову охорону, Державну екологічну інспекцію, Державну пожежну охорону, капітанів морських суден, що перебувають у далекому плаванні тощо). До третіх – адвокатуру, нотаріат, приватні детективні і охоронні служби, недержавні органи охорони громадського порядку [74]. Знову ж таки, в системі правоохоронних органів виділяється саме ДФС України, а не податкова міліція.

Якщо звернутись до безпосередніх завдань, які покладаються на органи ДФС України, то можна констатувати їх певну неузгодженість з правоохоронними функціями.

Зокрема, завданнями органів фіскальної служби є: 1) реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування: державної податкової політики; державної політики у сфері державної митної справи; державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів [114].

Податкова міліція відповідно до покладених на ДФС завдань:

1) отримує і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері, приймає щодо них передбачені законом рішення;

2) виявляє кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, а також встановлює місцезнаходження платників податків, опитує їх засновників, посадових осіб;

3) провадить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, а також вживає заходів до відшкодування завданих державі збитків;

4) здійснює розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах;

5) вживає заходів для виявлення, аналізу та перевірки фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму;

6) виявляє причини та умови, що призвели до вчинення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, вживає заходів до їх усунення;

7) проводить роботу, пов'язану з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

8) забезпечує у ДФС та її територіальних органах безпеку діяльності, а також державних службовців та працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків;

9) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Т.В. Сараскіна зазначає, що ціль утворення та діяльності ДПС України, місцевих державних податкових адміністрацій та, у тому числі їх структурного підрозділу - податкової міліції, – забезпечення фінансового інтересу держави (права держави на отримання обов'язкових платежів), пов'язаного з формуванням державних централізованих фондів (бюджету та в певних випадках позабюджетних фондів) шляхом здійснення контролю за дотриманням законодавства у сфері підприємництва та фінансової діяльності, перш за все, податкового законодавства та притягнення порушників до юридичної відповідальності [146].

З цією позицією можна погодитись частково, адже головним призначенням самої ДФС України нині не можна визнавати забезпечення фінансового інтересу держави, адже сучасне податкове законодавство регулює різноманітні відносини, зокрема й ті, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема у частині визначення вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх прав та обов'язків, компетенції контролюючих органів, повноважень і обов'язків їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальності за порушення податкового законодавства [102]. Отже, позиція згаданої авторки носить дещо розширений та неконкретизований вигляд і тільки концептуально визначає мету діяльності контролюючих органів та органів податкової міліції. Крім того, саме мета забезпечення фінансового інтересу держави віддаляє діяльність ДФС України від системи правоохоронних органів, фактично констатує фіскальність її діяльності.

О.О. Бандурка з цього приводу зазначає, що у межах податкової служби України паралельно існує дві групи органів, перша з яких покликана здійснювати контрольні повноваження щодо дотримання податкового законодавства різноманітними платниками податків, інших обов'язкових платежів, тобто реалізовувати другорядні правоохоронні функції; друга, у свою чергу, виконує лише головні правоохоронні функції, володіючи при цьому усіма ознаками правоохоронного органу [11].

Порівняння податкової міліції з іншими підрозділами місцевих органів податкової служби, як з точки зору питомої ваги правоохоронної діяльності у загальному обсязі їх діяльності, так і з точки зору ролі правоохоронної діяльності у їх соціальному призначенні дає підстави зробити висновок, що

податкова міліція відноситься до такого виду правоохоронних органів, для яких правоохоронна діяльність є як способом існування, так і формою вираження їх соціального призначення. В свою чергу визначає податкову міліцію, як одного з найактивніших суб'єктів загальнодержавної системи боротьби зі злочинністю, своєрідною реакцією держави на зростання тіньової економіки, зокрема правопорушень у сфері оподаткування [36].

Потрібно додати, що В.К. Шкарупа зазначав, що предметом правоохоронної діяльності податкової міліції при здійсненні покладених на неї завдань можуть виступати будь-які протиправні явища, незалежно від їх юридичної кваліфікації, наприклад хуліганство, терористичні акти та інше. «Надане міліції право застосовувати силу для досягнення законних цілей - її головна відмінна особливість, що дає можливість міліції зайняти особливе місце в державній системі правоохорони» [183].

Аналіз повноважень податкової міліції дозволив дійти А.А. Козіні висновку про те, що податкова міліція є водночас і правоохоронним, і контролюючим органом, що не перешкоджає визначенню ряду ознак, які характеризують її особливості як органу виконавчої влади. Характерною рисою податкової міліції як органу спеціальної компетенції, на думку згаданого автора, є те, що вона створена для виконання таких функцій управління, які мають міжгалузевий характер. Її вплив поширюється на будь-які галузеві структури [52].

Податкова міліція складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних контролюючих органів, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

Завданнями податкової міліції є: запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній сфері, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері; запобігання і протидія корупції у контролюючих органах та виявлення її фактів; забезпечення безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків [102].

Отже, зазначені завдання можна систематизувати у такі блоки: 1. Завдання, спрямовані на попереджувальну діяльність (запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній сфері). 2. Завдання, спрямовані на правозастосовну діяльність

(розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення, розшук злочинців). 3. Завдання, спрямовані на підтримання режиму законності, дисципліни та безпеки серед співробітників податкової міліції (запобігання і протидія корупції, забезпечення безпеки діяльності працівників тощо).

При здійсненні правозастосовної діяльності податкової міліцією можливе одночасне поєднання правоохоронних заходів, спрямованих на відновлення порушеного права та протидію правопорушенням і злочинам у тих випадках, коли є можливість відновити порушене право, але факт порушення закону потребує застосування ще й специфічних способів (кримінально-правового або адміністративно-правового) реагування на нього.

Вирішуючи ці завдання, податкова міліція захищає не лише державні інтереси та її податкову систему, але й права платників податків від неправомірних дій корумпованих посадових осіб в контролюючих органах і в органах податкової міліції.

Дослідження завдань, які стоять перед підрозділами податкової міліції, свідчать про безумовний правоохоронний характер їх діяльності. Крім того, функції (оперативно-розшукова, кримінально-процесуальна та охоронна діяльність) можуть здійснюватись тільки правоохоронними органами.

Таким чином, податкова міліція – це правоохоронний орган, який здійснює свою діяльність в контексті державної податкової політики, яка реалізується органами ДФС України, спрямовує свою діяльність на запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній сфері, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері; запобігання і протидія корупції у контролюючих органах та виявлення її фактів; забезпечення безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

Таке формулювання повністю характеризує податкову міліцію як сучасний правоохоронний орган і засвідчує особливий характер її діяльності, специфічність завдань та функцій, що обумовлює її сучасне місце в системі правоохоронних органів України. Серед іншого, на наш погляд, доцільно визначення, надане у статті 348 ПК України, що акцентує увагу саме на правоохоронній складовій діяльності податкової міліції.

Закінчуючи підрозділ, необхідно визначити окремі особливості, що вирізняють податкову міліцію в системі правоохоронних органів, а також

додатково свідчать про її правоохоронний характер. Це, зокрема, такі особливості: діяльність податкової міліції здійснюється тільки на підставі закону та відповідно до закону, а в деяких випадках – і в певній процесуальній формі. Дана особливість пов'язана з поліфункціональністю діяльності податкової міліції (правове регулювання здійснюється у Кримінальному процесуальному кодексі України, Кодексі України про адміністративні правопорушення, ПК України); правоохоронну діяльність у податковій міліції можуть здійснювати тільки співробітники – особи, які мають спеціальні навички та підготовку, прийняті в установленому порядку і проходять службу у відповідних підрозділах податкової міліції. Особливостями правового статусу співробітників податкової міліції є відсутність уніфікованого нормативно-правового акту, який би системно визначав усі засади правового та соціального статусу співробітників (сьогодні ці питання регулюються Податковим кодексом України, Законом України «Про міліцію»); до особливих можливостей співробітників податкової міліції необхідно віднести здатність у своїх рішеннях застосовувати заходи державного примусу виключно у визначених випадках, у встановленому порядку та з дотриманням відповідної процедури; реагування податкової міліції пов'язане з фактами вчинення податкових правопорушень; діяльність податкової міліції має попереджувальний та припиняючий характер (запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній сфері, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення); рішення, які прийняті в межах закону та з дотриманням відповідної процедури, є обов'язковими до виконання, рішення податкової міліції, які істотно впливають на права і свободи громадян або торкаються інтересів держави, державних, громадських або приватних організацій, можуть бути оскаржені громадянами і юридичними особами у адміністративному порядку або до прокуратури, або суду у встановленому законом порядку.

Власні функції правоохоронні органи виконують для досягнення визначених державою результатів. У сукупності ці функції характеризують розподіл компетенції правоохоронних органів і певною мірою впливають на їх структуру. Правоохоронний статус податкової міліції є їх основною характеристикою.

### 1.3. Зарубіжний досвід функціонування правоохоронних органів у сфері боротьби з податковими правопорушеннями

Використання зарубіжного досвіду завжди є одним із найефективніших способів відстежити власні проблеми і скористатись практикою інших правових реалій для підвищення ефективності діяльності. Скориставшись досвідом різних держав, визначимо, які моделі діяльності правоохоронних органів у сфері забезпечення правопорядку у податковій сфері існують сьогодні, та оцінимо їх крізь призму можливого запозичення окремих аспектів організаційного та правового забезпечення в діяльність вітчизняної податкової міліції.

Потрібно зауважити, що дослідження міжнародної практики не є новим для правової науки. Зарубіжний досвід зустрічається в роботах О.О. Бандурки [8], [9], [13], О.М. Бандурки [100], А.В. Головача, С. К. Гречанюка, В.Ф. Дзюбака, Д.Г. Мулявки [105] та інших авторів. Отже, зосередимо увагу на зарубіжному досвіді структурної побудови згаданих правоохоронних органів.

Організація збору податків і фінансового контролю в США – приклад ретельно розробленої системи державного управління [154]. Ядром є федеральне податкове управління – Служба внутрішніх доходів (СВД). У рамках СВД діє управління податкових розслідувань (УПР).

Крім зазначених підрозділів, у США податковою сферою опікуються декілька спеціальних державних інституцій — це Конгрес, прокурорські відділи Міністерства юстиції, податкові суди [154]. Особливе місце відводиться оперативним підрозділам, функціональним і інформаційно-аналітичним службам, криміналістичним лабораторіям. Менталітет середньостатистичного мешканця США засуджує серйозні ухилення від сплати податків. Такий стан обумовлений рівністю громадян, юридичних осіб та державних інституцій перед законом та розумінням необхідності повноцінного наповнення казни держави. Крім того, спостерігається також важливий психологічний аспект: люди повинні бачити, що їх податкові вклади дійсно ефективно використовуються державою з користю для самих платників податків [151]. Для виявлення податкових злочинів широко використовується інформація, отримана від населення. Законодавство США прямо зобов'язує усіх осіб, яким стало відомо про факти приховання доходів, повідомляти про це в податкові органи. Активно використовуються агентурні методи [94].

У США перед податковою службою поставлено три основних завдання: 1) сприяти зміцненню добровільного дотримання податкових законів; 2)



намагатися максимально задовольнити інтереси платників податків та зменшувати адміністративне навантаження на них; 3) забезпечити більш ефективну роботу податкової служби за рахунок вдосконалення податкової системи та підвищення кваліфікації персоналу, тобто забезпечення ефективності роботи служби за рахунок якості її виконання і високого рівня кваліфікації службовців [32]. Служба внутрішніх доходів США є центральним, але не єдиним податковим органом США, який безпосередньо реалізує фіскальну функцію держави.

У США як державі з федеральним устроєм фіскальна система має три рівні: 1) на верхньому рівні — СВД, яка здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збиранням федеральних податків; 2) на середньому рівні — податкові служби штатів, так звані департаменти доходів, які збирають податки і збори, що вводяться законодавчими зборами штатів; департаменти доходів, які очолюються головами виконавчої влади штатів, тобто губернаторами, складаються з підрозділів, які вирішують питання ідентифікації та реєстрації платників податків, податкових декларацій і грошових переказів, розрахунків сум податків, їх примусового стягнення, надання допомоги платникам; 3) на нижньому рівні — місцеві податкові органи, що стягують податки, запроваджені місцевими органами влади [9].

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 [125]. СВД як структурний підрозділ Міністерства фінансів США складається з таких підрозділів: Служба обробки податкових декларацій (30 тис. службовців по всій країні); Служба перевірки податкових декларацій (35 тис. службовців); Служба стягування податків (15 тис. службовців); Служба кримінальних розслідувань (приблизно 3 тис. службовців) — це силова структурна одиниця СВД, єдиний орган, який забезпечує примусове виконання податкових законів. Працівники служби називаються податковими агентами і наділені широкими слідчими повноваженнями, співпрацюють з місцевими прокурорськими органами, іноді взаємодіють з Федеральним бюро розслідувань. Внутрішню структуру Служби кримінальних розслідувань СВД утворюють кілька ланок: Головне управління, розташоване у м. Вашингтоні, очолює керівник (Chief), який відповідає за політику та програми на національному рівні; регіональні управління в шести регіонах США очолюють керівник (Director), які

здійснюють координаційні та наглядові функції при проведенні податкових розслідувань на своїй території; центри виявлення шахрайств (у США їх десять) очолюють постійні керуючі агенти (Resident Agent in Charge) [187].

Поліцейські функції в центральному апараті Служби внутрішніх доходів здійснює відділ розшуку. З більше ніж 2000 оперативних робітників (спеціальних агентів), що складають штат розвідки, лише 50 зайняті в центральному апараті в Вашингтоні. Інші співробітники працюють в місцевому апараті, до якого входять 9 регіональних, 51 окружних управлінь та більш ніж 900 низових оперативних відділків. Відділи фінансового розшуку являють собою спеціалізовані поліцейські служби, укомплектовані фахівцями високої кваліфікації, що мають поліцейську підготовку та певний рівень знань бухгалтерської справи. Спеціальні агенти використовують при проведенні розслідувань такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків з оточення підозрюваної особи, перлюстрацію поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів. Співробітники фінансового розшуку нерідко проводять розслідування негласно, використовуючи документи різних урядових і навіть приватних організацій [64, с. 61], [145], [146].

Податковий підрозділ Міністерства юстиції США — державна установа, яка має дуже широкі повноваження щодо розслідування та підтримання обвинувачення у кримінальних податкових справах. Він взаємодіє із структурними підрозділами Міністерства юстиції США: Аторнейською службою, Силовим відділом Кримінального підрозділу, Відділом боротьби з незаконним обігом наркотиків, Службою кримінальних розслідувань СВД. Податковий підрозділ має також кілька цивільних та кримінальних підрозділів, які сприяють діяльності прокурорів у певних регіонах. Наприклад, функції кримінального переслідування покладаються на три регіональних відділи і відділ кримінального оскарження та примусової податкової політики (CATEPS — Criminal Appeal Sand Tax Enforcement Policy Section) [9].

Для того щоб особа змогла здійснювати поліцейську діяльність у сфері протидії податковій злочинності, вона повинна відповідати додатковим вимогам. Ці вимоги передбачають: громадянство США; досягнення 21 року; відсутність кримінального минулого (за даними штату і національних картотек); обов'язкова освіта (може бути замінена складанням іспитів, що свідчать про досягнення необхідного рівня знань); хороший характер і моральні якості; відсутність фізичних, емоційних і психічних недоліків, які могли б перешкодити виконанню обов'язків по службі; проходження

співбесіди, що встановлює здібності вступати в контакти, а також минуле претендента [49].

Моральні і етичні якості співробітників податкового управління відображені в кодексі податкового поліцейського, постійно знаходяться в центрі уваги не лише безпосередніх керівників підрозділів, але і відділів внутрішньої безпеки.

Федеральне законодавство закріплює також перелік діянь, що заборонені посадовим особам податкових органів США. Порушення цих заборон тягне за собою адміністративну чи кримінальну відповідальність [125], [146], [147].

У правоохоронних органах Сполучених Штатів налічується близько 30 тисяч осіб, з яких 4 тисячі – спеціальні агенти по боротьбі з податковими злочинами [47].

У США значна робота щодо підвищення спеціальної підготовки поліцейських проводиться Національною академією Федерального бюро розслідувань (ФБР). Вона є системою короткострокових курсів. Основними є 12-тижневі курси, на які зараховуються особи, що не мають 5-річного стажу роботи в правозастосовних органах, а також освіти на рівні середньої школи. Академія призначена передусім для навчання працівників ФБР і керівного складу поліції штатів і великих міст. Навчання здійснюється з п'яти основних напрямів: управління, право, психологія поведінки, судочинство, виховання і поводження з населенням. А оскільки значну частину населення, наприклад Техасу, складають особи мексиканського походження, то місцеві поліцейські проходять і лінгвістичну підготовку [49].

До найбільш розвинених країн Західної Європи належать Німеччина, досвід формування податкової поліції якої є, безумовно, актуальним. Податкова перевірна поліція почала функціонувати в Німеччині на початку 20-х років. Проте найменування «податковий розшук» («Штойфа») офіційно введено в 1934 р. наказом імперського фінансового міністерства.

Т.В. Сараскіна зазначає, що на підрозділи «Штойфа» покладається виконання трьох основних завдань: розслідування податкових злочинів і порушень порядку стягнення податків; визначення бази оподаткування у зв'язку з податковими злочинами і порушеннями порядку стягнення та сплати податків; викриття та розслідування невідомих податкових злочинів, тобто злочинів, в яких нез'ясованим є винуватець або обставини справи [146].

У федеральному міністерстві фінансів зосереджено керівництво усіма службами, що мають відношення до фінансів. До таких служб належать відомства з фінансів, податків, нагляду над страховою і кредитною справою,

митне управління, відомство розшуку, центр навчання і підготовки кадрів. Міністерству фінансів безпосередньо підпорядковуються головні фінансові дирекції земель, структура яких і проблеми, якими вони займаються, подібні з тими, що існують для міністерства фінансів [162], [163]. Працівники податкової поліції, володіючи у кримінально-процесуальній сфері тими самими правами і обов'язками, що й співробітники кримінальної поліції (за винятком права застосування зброї), уповноважені чинним законодавством здійснювати всі необхідні заходи щодо викриття злочинів [146].

Фахівців до податкової поліції готують у Вищій фінансовій школі впродовж трьох років. Три семестри слухачі вивчають спецпредмети і 18 місяців присвячують професійному стажуванню у фінвідділах. В усій системі підготовки фахівців-податківців переважає практичне заняття, тривалі стажування безпосередньо на робочих місцях у фінансових відділах. Для зайняття посад вищого рівня в податковій службі необхідно мати вищу юридичну або аналітичну освіту, вік не менше 28 років. Потім впродовж дев'яти місяців слідує практичний інструктаж у фінансовому управлінні і відвідуються чотиримісячні курси у Федеральній фінансовій академії [49].

У Франції тільки податкова адміністрація може переслідувати за здійснення правопорушень податкового характеру. У поліцію можуть бути прийняті особи чоловічої статі, які придатні до служби в денний і нічний час, пройшли військову службу (чи звільнені від неї), досягли 21 року (але не старше 28 років), мають право на керування автотранспортом, кандидатура має бути схвалена міністром внутрішніх справ. Подібна організація боротьби із злочинністю використовується і в таких державах, як Іспанія, Данія, Австрія, Бельгія та ін. [151].

В Італійській Республіці найважливіші принципи оподаткування закладені в Конституції країни. У ній записано, що органи не мають права встановлювати податки, вносити зміни в порядок їх встановлення і стягування.

Важлива роль в системі органів, контролюючих оподаткування юридичних і фізичних осіб, належить Фінансовій гвардії Італії. Фінансова гвардія, створена в 1881 р., контролює усю систему оподаткування країни. Сучасна структура і функції Фінансової гвардії встановлені законом від 1959 р. Основу Фінансової гвардії складає податкова поліція. Гвардія є єдиною у світі воєнізованою структурою, що охороняє податкові і економічні інтереси держави. Нині особовий склад Фінансової гвардії налічує 65 тисяч осіб. Для її фінансування державою щорічно виділяється 4,5 мільярди лір. У своєму складі Фінансова гвардія має Головне командування, яке, у свою чергу, складається з центрального і регіонального командування. Центральному

командуванню, розташованому в Римі, підпорядковуються три спеціалізовані підрозділи: центральне Управління податкової поліції; спеціальне Управління валютної поліції; центральне Слідче управління по боротьбі з організованою злочинністю у сфері економіки.

У складі Фінансової гвардії функціонують декілька навчальних закладів. Це, в першу чергу, Академія фінансової гвардії (у якій проходять навчання і спеціальну підготовку майбутні офіцери) і інститут з підготовки фахівців університетського рівня в галузі юриспруденції, політичних наук, економіки і комерції. Офіцери Фінансової гвардії можуть продовжити навчання у Вищій школі податкової поліції, Інституті керівного складу, Центрі вищого військового навчання або спеціалізованій школі із застосування законів. Унтер-офіцерська дворічна школа здійснює підготовку груп військової і професійної майстерності [49].

Фінансова гвардія виконує одночасно функції податкової поліції, податкової інспекції, митних і прикордонних органів – підрозділи Фінансової гвардії, координують взаємодіючи між собою, вирішують основне завдання – забезпечення економічної безпеки держави. Основними функціями Фінансової гвардії є попередження, викриття та розслідування фінансових злочинів. Підрозділи певною мірою діють автономно. Однак, фактично, координація з відповідними структурами поліції в рамках здійснення оперативних і слідчих заходів з боротьби з економічними злочинами має характер підпорядкованості їм, оскільки здійснюється реалізація поліцейської функції [146]. У Законі від 23 квітня 1958 року перераховані основні обов'язки Фінансової гвардії: забезпечення превентивних заходів; розслідування повідомлень про факти ухилення від податків, приховання доходів і правопорушень; здійснення нагляду за правозастосуванням з оподаткування в територіальних водах і в приморській зоні [49].

У Японії державні податки розділені на національні і місцеві. Обкладення і стягування національних податків і зборів, виключаючи митні, вантажні збори, здійснює Національне податкове управління. Останнє є зовнішньою організацією міністерства фінансів [161].

Вивченням, розробкою і плануванням податків, податкової системи і політики займається податкове управління міністерства фінансів.

В цілях оподаткування країна розділена на 11 районів, а райони – на округи. Тому Національне податкове управління має 11 районних податкових управлінь, 528 окружних податкових служб і податкову службу Окінави, відкриту в травні 1972 р., коли острови були повернуті Японії. У роботі податкових органів Японії виділяються такі основні напрями: керівництво оподаткуванням; перевірка рахунків платників податків; податкові

консультації; громадські зв'язки. Слід зазначити, що Японія – особлива держава, де і сьогодні збереглися елементарні принципи культури людських відносин. Саме цим можна пояснити стабільно низький рівень показників злочинності в Японії і успіх державної політики з її профілактики. У Японії контроль за дотриманням податкового законодавства має давню історію. У 1883 р. було встановлено, що податкові службовці можуть вести особливе розслідування у разі ухилення від промислового податку на вино і тютюн. У 1890 р. був ухвалений закон про відповідальність за ухилення від сплати національних податків, але випадки ухилення від непрямих податків залишились численними. Тому в країні ввели особливий порядок повідомлення платників податків, при якому кожен отримував сповіщення з вказівкою штрафу, визначеного за підсумками перевірконого податкового розслідування [161]. У Японії платник податків сам визначає основу оподаткування і величину податку. Коли платник податків ухиляється від сплати податку шляхом умисного спотворення оподаткованого доходу, податкові органи оголошують його об'єктом штрафів і позбавлення волі.

Дослідження зарубіжного досвіду не буде повноцінним без урахування практики деяких пострадянських країн. Як приклад приведемо дві протилежні системи – Російської Федерації і Республіки Казахстан.

Податкова поліція Російської Федерації була створена в 1992 році в системі податкової інспекції як окремий структурний підрозділ управління податкових розслідувань. Але вже в 1993 році з'явився спеціальний Федеральний закон «Про федеральні органи податкової поліції», за яким ця система органів набувала самостійності, відокремилася від податкової інспекції, а отже, з 1993 року в Росії існували дві системи паралельно існуючих органів - податкові органи і органи податкової поліції. Податкова поліція відразу створювалася як правоохоронний орган. І в законі 1993 роки було визначено, що це правоохоронний орган у сфері економічної діяльності держави. За податковою поліцією було закріплено всього три основні завдання. Перше – це виявлення, попередження, припинення податкових злочинів і правопорушень. Друге – забезпечення безпеки діяльності податкових органів. Третє – попередження, виявлення, припинення корупції в самих податкових органах. Повноваження податкових органів та податкової поліції перетинались тільки в частині виявлення, попередження, припинення податкових правопорушень. Спочатку, законодавець в законі 1993 роки допускав ситуацію, коли податкова поліція могла ініціативно проводити перевірки, у тому числі і після того, як вже перевірила податкова інспекція. На підставі того, що в законі було сказано, що податкова поліція, її посадові особи здійснювали повноваження податкових органів, податкова

поліція також стягувала у визначеному порядку суми податків, суми пені і суми штрафів.

Це тривало до 1996 року, коли Конституційний Суд в грудні 1996 року визнав, що стягнення штрафів у такому порядку неприпустимо (саме з приводу податкової поліції). І після цього рішення Конституційного Суду законодавець переосмислив підхід до податкової поліції. Триває дискусія про доцільність існування паралельних структур податкових органів, які займаються одним і тим самим. Після прийняття Податкового кодексу законодавець зайняв позицію про те, що податкова поліція не є учасником податкових відносин, тому ініціативні перевірки проводити не може і стягати суми пені, штрафів і недоїмок не може ні за яких обставин [168].

У серпні 1999 року до Податкового кодексу РФ були внесені зміни, згідно з якими податкова поліція відновила свій статус як учасника податкових правовідносин, але все-таки не повноцінного, а учасника тільки в тих випадках, які прямо передбачені в ПК. У вересні 1999 року вийшов новий указ президента РФ «Про порядок проходження служби в податковій поліції», в якому знову було зазначено, що посадові особи органів податкової поліції реалізують податкові повноваження податкових органів. Згідно з Податковим кодексом РФ податкова поліція здійснює дізнання і попереднє слідство у справах про злочини, які віднесені КПК цим органам. Податковий кодекс ще раз підкреслив, що податкова поліція працює у сфері податкових злочинів. У ПК РФ прописано те, що податкова поліція має право, відповідно до федерального закону, здійснювати оперативно-розшукову діяльність (ОРД). Це дуже важливий момент, оскільки ОРД насправді припускала право проведення перевірок і ревізій, якщо іншим способом отримати докази у справах про податкові злочинів було неможливо. Але ці перевірки не були податковими перевірками в сенсі ПК, вони були перевірками в контексті закону про ОРД і, таким чином, здійснювались за правилами, передбаченими в законі про ОРД, хоча зрозуміло, що податкова поліція, проводячи такі перевірки, залучала і перевіряючих податкових інспекторів, які є обізнаними в даній сфері.

Податкова поліція має право брати участь в податкових перевірках за запитом податкових органів. Цей момент «за запитом податкових органів» з'явився влітку 1999 року, як реакція законодавця на те, що податкова поліція висунула свої заперечення. І, нарешті, податкова поліція зобов'язана була інформувати податкову інспекцію, так само як податкова інспекція податкову поліцію про факти податкових правопорушень, які стали їй відомі в результаті її самостійної діяльності, тобто коли правопорушення не підпадало під ознаки злочину (за критерієм розміру несплаченого податку),

то матеріали передавались до податкової інспекції, яка вживала заходів відповідно до ПК. 11 березня 2003 року Президент РФ підписав Указ про ліквідацію органів податкової поліції і передання її повноважень органом МВС. 20 березня 2003 року був надісланий Лист МПС РФ № АС-6-06/326 «Про взаємодію з федеральними органами податкової поліції в період ліквідації ФСПП Росії», в якому вказано, що впродовж періоду, встановленого для ліквідації ФСПП РФ, податкові органи продовжуватимуть взаємодіяти з органами ФСПП РФ в раніше встановленому порядку. Податковим органам наказано негайно інформувати органи прокуратури про факти відмов керівників органів податкової поліції від прийняття і розгляду матеріалів, що направляються податковими органами, про порушення законодавства про податки і збори, що містять ознаки злочину [167].

Більшість функцій ФСПП Росії та штат (16 тисяч одиниць) передані Міністерству внутрішніх справ [198], де вони функціонують і дотепер. Указом Президента РФ від 1 березня 2011 № 248 «Питання Міністерства внутрішніх справ Російської Федерації» у структурі центрального апарату МВС Росії організовано Головне управління економічної безпеки і протидії корупції (ГУЕБіПК МВС Росії), на яке покладаються правозастосовні повноваження в галузі забезпечення економічної безпеки держави, а також протидії злочинам економічної та корупційної спрямованості [167].

6 червня 1994 постановою Уряду Республіки Казахстан у складі податкової служби Міністерства фінансів Республіки утворено Управління податкової міліції [1]. 24 квітня 1995 Указом Президента Республіки Казахстан, що має силу закону, «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету» статус і структура органів податкової поліції отримали подальшу правову основу. Саме з цього часу бере початок назва – податкова поліція. Відповідно до Указу, поряд зі здійсненням оперативно-розшукової діяльності та дізнання, органи податкової поліції наділяються правом провадження попереднього слідства у справах про злочини, пов'язані з несплатою податків. 8 грудня 1997 Законом Республіки Казахстан «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів Республіки Казахстан» податкова служба була представлена самостійними структурними підрозділами: Податковим комітетом і Департаментом податкової поліції з їх територіальними органами у складі Міністерства фінансів. У цій структурі податкова поліція набула статусу спеціального правоохоронного органу з виявлення та припинення злочинів та правопорушень, здійснення кримінального переслідування в межах, встановлених законодавством. 22 січня 2001 року, відповідно до Указу Президента Республіки Казахстан «Про заходи щодо вдосконалення правоохоронної діяльності в Республіці



Казахстан», утворено Агентство фінансової поліції Республіки Казахстан з передачею йому функцій та повноважень щодо управління майном та справами Комітету податкової поліції та Академії податкової поліції Міністерства державних доходів Республіки Казахстан. На Агентство фінансової поліції покладено виконання завдань щодо попередження, виявлення та припинення правопорушень у сфері економічної та фінансової діяльності [1].

4 липня 2002 прийнятий Закон Республіки Казахстан «Про органи фінансової поліції Республіки Казахстан», а 23 грудня 2003 року Указом Президента Республіки Казахстан № 1255 «Про заходи щодо подальшого вдосконалення системи державного управління Республіки Казахстан» Агентство фінансової поліції Республіки Казахстан перетворено в Агентство Республіки Казахстан по боротьбі з економічною і корупційною злочинністю (фінансова поліція). 25 лютого 2005 року був підписаний Указ Президента Республіки Казахстан № 1521 про перетворення Агентства Республіки Казахстан по боротьбі з економічною і корупційною злочинністю (фінансової поліції) в державний орган, безпосередньо підпорядкований і підзвітний Президенту Республіки Казахстан». 21 квітня 2005 року Указом Президента Республіки Казахстан затверджено Положення «Про Агентство Республіки Казахстан по боротьбі з економічною і корупційною злочинністю (фінансової поліції)» [1].

На завершення, можна зробити узагальнення і зазначити ті країни, які мають служби з функціями, подібними до функцій податкової міліції. Як самостійний орган такі служби існують в Італії – Фінансова гвардія; Казахстані – Агенція по боротьбі з економічною та корупційною злочинністю (фінансова поліція); Білорусі – Департамент фінансових розслідувань Комітету Державного контролю; Молдові – Центр по боротьбі з економічними злочинами та корупцією.

У складі органів внутрішніх справ або прокуратури такі підрозділи знаходяться в: Російській Федерації - Департамент економічної безпеки МВС; Литві – Служба розслідування фінансових злочинів при МВС; Узбекистані – Департамент по боротьбі з податковими злочинами при Генеральній прокуратурі.

У складі фіскальних органів такі підрозділи здійснюють свою діяльність у США – департамент кримінальних розслідувань Служби внутрішніх доходів; Нідерландах - Служба фіскальної інформації і розслідувань Служби економічних розслідувань (об'єднаний орган митної та податкової служби); Великобританії – Податкова та митна служба Її Величності; Латвії – Управління фінансової поліції Міністерства фінансів; Естонії – Центр по

розслідуванню податкових злочинів Податково-митного департаменту; Азербайджані – Департамент попереднього розслідування податкових злочинів при Міністерстві з податків; Вірменії – Оперативно-розшукове управління Міністерства державних доходів; Таджикистані – Головне управління податкової поліції Міністерства з державних доходів та зборів.

Підсумовуючи зарубіжний досвід організації правоохоронних податкових органів, можемо констатувати таке: для кожної держави притаманні особливості, пов'язані, в першу чергу, з традиціями побудови правоохоронної та економічної систем; «західні» моделі побудови податкових органів мають тяжіння до належності до системи фінансових органів і, як правило, відносяться до структури Міністерства фінансів держави. Таке інституціональне розміщення свідчить про пріоритет не кримінального переслідування за податкові злочини, а стимулювання до добровільної сплати податків; «пострадянська» модель засвідчує пошук найбільш оптимального варіанту функціонування цих правоохоронних органів. Зокрема, сьогодні відсутній найбільш прийнятний та загальнопідтримуваний статус податкових правоохоронних органів. Проте, в такому випадку, фактично закріплюється превалювання карної функції за вчинення податкових злочинів; загальним для усіх моделей функціонування податкових правоохоронних органів є наявність широкої (щодо української моделі) компетенції та виконання більш значимих, ніж просто боротьба з податковою злочинністю, функцій та завдань.

Зважаючи на вищезазначене, можна зробити висновок про необхідність розширення повноважень податкової міліції України та її інституціональної перебудови в бік перетворення її в широкомасштабний правоохоронний орган, який повинен здійснювати боротьбу з економічною і корупційною злочинністю.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агентство Республики Казахстан по борьбе с экономической и коррупционной преступностью [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kursiv.kz/company>
2. Административная деятельность органов внутренних дел: учебник / [под ред. докт. юрид. наук, проф. А.П. Коренева]. – М.: Московский ун-т МВД России, изд-во «Щит-М», 2003. – Часть общая. – 309 с.
3. Административное право: учебник / [под ред. Л.Л. Попова]. – М.: Юрист, 2002. – 703 с.
4. Адміністративна діяльність: навчальний посібник / [за заг. ред. доцента О.І. Остапенка]. – Львів: ЛІВС, 2002. – 252 с.
5. Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М.: Статут, 1999. – 712 с.
6. Асоціація платників податків України: [Електронний ресурс]. – Режим доступа: [http://appu.org.ua/pro\\_APPU/Misiya\\_meta\\_ta\\_zavdannya\\_APPU/](http://appu.org.ua/pro_APPU/Misiya_meta_ta_zavdannya_APPU/)
7. Бандурка О.О. Деякі питання визначення результативності діяльності підрозділів податкової міліції / О.О. Бандурка // Право і безпека. – 2004. – № 3/4. – С. 42–44.
8. Бандурка О.О. Досвід роботи податкової поліції Сполучених Штатів Америки / О.О. Бандурка // Наше право. – 2005. – № 1. – С. 65–68.
9. Бандурка О.О. Податкові органи США: корисний досвід діяльності / О.О. Бандурка // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2005. – № 29. – С. 175–176.
10. Бандурка О.О. Поняття та види взаємодії органів податкової міліції України з іншими суб'єктами / О.О. Бандурка // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2004. – № 4. – С. 67–73.
11. Бандурка О.О. Управління державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Бандурка О.О. / Інститут законодавства Верховної Ради України. – К., 2007. – 500 с.
12. Бембетов А.П. Общесоциальные и специальные меры предупреждения налоговой преступности, осуществляемые федеральными органами налоговой полиции и Министерством по налогам и сборам / Бембетов А.П., Крылосов А.Е., Хохлова Т.Н. // Законотворчество и правоприменение в Российской Федерации и Республике Казахстан: вопросы теории и практики: сб. науч. тр. // АНП. – М., 2000. – С. 84–89.

13. Берг А.И. Кибернетика – наука об оптимальном управлении / А.И. Берг. – М.: Энергия, 1964. – 66 с.
14. Битяк Ю.П. Державна служба в Україні: організаційно-правові засади: [монографія] / Ю.П. Битяк. – Х.: Право, 2005. – 304 с.
15. Білик В.М. Організаційно-правові засади реалізації поліцейської функції в Україні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В.М. Білик / Київський національний університет внутрішніх справ. – Київ, 2008. – 240 с.
16. Білик В.М. Телеологічний і змістовний аналіз поліцейської функції держави: матеріали Междунар. науч.-практ. конф. [«Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте 2007»], (Одесса, 1–15 июня 2007 г.) / В.М. Білик / Научно-исследовательский проектно-конструкторский институт морского флота Украины, Одесский нац. морской ун-т. – Одесса: Черноморье, 2007. – Т. 8: Юридические и политические науки. – С. 78–81.
17. Білоус В.Т. Координація управління правоохоронними органами України по боротьбі з економічною злочинністю (адміністративно-правовий аспект): дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Білоус В.Т. / Національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2004. – 443 с.
18. Болтromeюк О.В. Функции налоговой полиции России: социальный и институциональный аспекты: диссертация на соискание ученой степени кандидата социологических наук: специальность 22.00.08 Социология управления» / О.В. Болтromeюк / Российская академия государственной службы при Президенте Российской Федерации. – М., 2002. – 180 с.
19. Бояринцева М.А. Адміністративно-правовий статус громадянина України: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право та процес; фінансове право; інформаційне право» / Бояринцева М.А. / Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. – К., 2005. – 213 с.
20. Бурда Н.В. Роль підвищення кваліфікації персоналу підприємства в його ефективному використанні / Н.В. Бурда // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково виробничий журнал. – 2012. – № 4 [30]. – С. 90–93.
21. Варич О.Г. Економічні функції сучасної держави: природа, сутність, зміст, тенденції розвитку в Україні: дисертація на здобуття наукового

- ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Варич О.Г. / Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. – К., 2006. – 206 с.
22. Винницький Д.В. Суб'єкти податкового права / Д.В. Винницький. – М.: НОРМА, 2000. – 192 с
23. Вісник податкової служби України. – ДП «ІВЦ ДПС Україна», 2012. – № 12. – 23 с. – березень.
24. Возна Т.І. Діяльність правоохоронних органів і неурядових організацій та їх взаємодія щодо запобігання та боротьби з торгівлею людьми: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Возна Т.І. / Національний університет внутрішніх справ України. – Харків, 2003. – 194 с.
25. Галай А.О. Організаційно-правові засади формування та функціонування персоналу установ виконання покарання: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Галай А.О. / Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 215 с.
26. Галуцько В.В. Поняття та зміст адміністративно-правового регулювання [Електронний ресурс] / В.В. Галуцько, О.М. Єщук // Actual problems of corruption prevention and counteraction. – 2011. – Режим доступу: <http://www.law-property.in.ua/>
27. Гладович О.В. Особливості кадрової політики у державній податковій службі [Електронний ресурс] / О.В. Гладович // Збірник наукових праць «Теоретичні та прикладні питання державотворення». – 2011. – № 9. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/tppd/2011\\_9/zmist/R\\_2/03gladovich1+.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/tppd/2011_9/zmist/R_2/03gladovich1+.pdf).
28. Гречанюк С. К. Теорія та практика взаємодії органів та установ Державної пенітенціарної служби України з державними та неурядовими інституціями: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Гречанюк С. К. / Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2011. – 44 с.
29. Гречанюк С. К. Теорія та практика взаємодії органів та установ Державної пенітенціарної служби України з державними та неурядовими інституціями: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора

- юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С. К. Гречанюк / Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2011. – 462 с.
30. Гуреев В.И. Российское налоговое право: [учебник для вузов] / В.И. Гуреев. – М.: Экономика, 1997. – 383 с.
31. Гуславський В.С. Управління співробітництвом ОВС України з правоохоронними органами країн СНД: організаційно-правові засади: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Гуславський В.С. / Харківський національний університет внутрішніх справ України. – Харків, 2006. – 423 с.
32. Данілов О.Д. Податкова система та шляхи її реформування: [навчальний посібник] / О.Д. Данілов, Н.П. Фліссак. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 216 с.
33. Джураєва О.О. Патерналістські функції сучасної держави / О.О. Джураєва // Актуальні проблеми держави і права: зб. наук. праць. – Одеса: Юрид. л-ра, 2003. – Вип. 18. – С. 59–63.
34. Джураєва О.О. Функції сучасної держави: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Джураєва О.О. / Одеська національна юридична академія. – Одеса, 2006. – 190 с.
35. Джураєва О.О. Функція внутрішньої безпеки та охорони правопорядку в сучасній державі / О.О. Джураєва // Актуальні проблеми держави і права: зб. наук. праць. – Одеса: Юрид. л-ра, 2003. – Вип. 21. – С. 54–58.
36. Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Дзісяк О.П. / Національна академія внутрішніх справ України. – К., 2001. – 180 с.
37. Долгий О.О. Державний контроль у формі прокурорського нагляду за додержанням законів податковою міліцією України [Електронний ресурс] / О.О. Долгий // Форум права. – 2010. – № 2. – С. 138–144. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-2/10doorpm.pdf>
38. Дудніков А.Л. Проблеми взаємодії правоохоронних і контролюючих органів при розслідуванні злочинів у сфері економічної діяльності / А.Л.

- Дудніков // Проблеми законності: Республіканський міжвідомчий науковий збірник. – Харків, 2002. – Вип. 52. – С. 136.
39. Дятленко Н.М. Консолідація зусиль органів внутрішніх справ та податкової міліції – необхідна умова успішної боротьби з економічною злочинністю / Н.М. Дятленко // Науковий вісник ДЮО МВС України. – Донецьк, 2001. – № 2(5). – С. 266–273.
40. Заброда Д.Г. Взаємодія суб'єктів боротьби з корупцією (адміністративно-правовий аспект): дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Заброда Д.Г. / Національна академія внутрішніх справ України. – К., 2005. – 240 с.
41. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2014 рік, затверджений наказом ДФС України від 19.01.15 (витяг) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sta-sumy.gov.ua/diyalnist-plani-ta-zviti-roboti-/166710.html>
42. Зливко С. В. Деякі питання адміністративно-правового статусу системи органів та установ Державної кримінально-виконавчої служби України [Електронний ресурс] / С. В. Зливко // Актуальні питання юридичної науки: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 30 вересня 2008 року. – С. 42–44. – Режим доступу: [http://www.lex-line.com.ua/?go=full\\_article&id=289](http://www.lex-line.com.ua/?go=full_article&id=289).
43. Зливко С. В. Правові та організаційні засади діяльності Державної кримінально-виконавчої служби України в сучасних умовах: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес: фінансове право; інформаційне право» / Зливко С. В. – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2010. – 212 с.
44. Иванников И.А. Теория государства и права / И.А. Иванников. – М.: РИОР; ИНФРА-М: Академцентр, 2012. – 352 с.
45. Иванова Т. Система підготовки та підвищення кваліфікації державних службовців: сучасний стан і перспективи розвитку [Електронний ресурс] / Т. Иванова // Вісник статистики (16). – Режим доступу: [www.cvk.gov.ua/visnyk/.../visnik\\_st\\_16.pdf](http://www.cvk.gov.ua/visnyk/.../visnik_st_16.pdf)
46. Історія створення Київського фінансово – економічного коледжу: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kfec.org.ua/index.php/en/kfec/kfechistory>
47. Калюта А.Б. Адміністративно-юрисдикційна діяльність митних органів України: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних

- наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Калюта А.Б. / Харківський національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2007. – 198 с.
- 48.Кезин А.С. Подготовка сотрудников налоговой полиции в условиях формирования системы профессионального образования Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации (социологический аспект): автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата социологических наук: специальность 22.00.04 «Социальная структура, социальные институты и процессы» / Кезин А.С. – Хабаровск, 2001. – 20 с.
- 49.Кезин А.С. Подготовка сотрудников налоговой полиции в условиях формирования системы профессионального образования Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации (социологический аспект): диссертация на соискание ученой степени кандидата социологических наук: специальность 22.00.04 «Социальная структура, социальные институты и процессы» / Кезин А.С. – Хабаровск, 2001. – 254 с.
- 50.Клімов Г.І. Професійна орієнтація і методика профорієнтаційної роботи / Клімов Г.І., Седляр І.О., Янцур М.С. – К.: Фенікс, 1995. – 112 с.
- 51.Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-Х // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 51. – С. 1122.
- 52.Козіна А.А. Забезпечення податковою міліцією законності у сфері оподаткування: організаційно-правові аспекти повноважень та статусу: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Козіна А.А. / Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2005. – 210 с.
- 53.Колпаков В.К. Адміністративне право України: [підручник] / В.К. Колпаков. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.
- 54.Колпаков В.К. Взаимодействие милиции и общественности в сфере правопорядка: [учебное пособие] / В.К. Колпаков – К.: Украинская академия внутренних дел, 1993. – 80 с.
- 55.Комаров С. А. Общая теория государства и права: [учебник] / С. А. Комаров. – М.: Юрайт, 1998. – 416 с.
- 56.Контроль над правоохоронними органами в Україні: цивільний, але не демократичний: аналітична доповідь центру Разумкова // Національна безпека і оборона. – К.: Центр Разумкова, 2004. – № 4. – С. 1–37.



57. Концепція взаємодії органів ДПС України із засобами масової інформації та громадськістю на 2012–2016 роки: Наказ ДПС України від 23.11.11 № 165.
58. Кравченко Ю.Ф. Актуальні проблеми реформування органів внутрішніх справ України (організаційно-правові питання): автореферат дисертації на здобуття кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Кравченко Ю.Ф. – Харків, 1998. – 20 с.
59. Крук С. В. Податки та податкова система / С. В. Крук. – Чернігів: Деснянські зорі, 2011. – 122 с.
60. Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівника податкової міліції: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне прав і процес; фінансове право» / Куліш А.М. / Національний університет внутрішніх справ України. – Харків, 2003. – 180 с.
61. Куліш А.М. Специфіка основних прав працівників податкової міліції / А.М. Куліш // Право і Безпека. – 2002. – № 2. – С. 85–89.
62. Кучерявенко Н.П. Налоговое право / Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Консум, 1998. – 448 с.
63. Кучук А.М. Теоретико-правові засади правоохоронної діяльності в Україні: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Кучук А.М. / Інститут законодавства Верховної Ради України. – К., 2007. – 20 с.
64. Кушнарєва Т.Е. Система податкових органів України / Т.Е. Кушнарєва, М.П. Кучерявенко. – Х.: Торсін, 2000. – 293 с.
65. Легуша С. М. Сутність, функції і механізм правового виховання курсантів вищих навчальних закладів МВС України: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень» / Легуша С. М. / Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. – К., 2002. – 220 с.
66. Лепёшкин А.И. Фазы развития и функции Советского государства / А.И. Лепёшкин. – М.: Знание, 1958. – 319 с.
67. Лисенко В. Взаємодія окремих підрозділів податкової служби при проведенні перевірок діяльності суб'єктів підприємництва / В. Лисенко // Науковий вісник Академії ДПС України. – Ірпінь, 2001. – № 1 (11). – С. 152–159.

68. Лисенко В. Загальні положення теорії взаємодії та координації діяльності у розслідуванні податкових злочинів / В. Лисенко // Науковий вісник Академії ДПС України. – Ірпінь, 2003. – № 2 (20). – С. 161–168.
69. Лукашевич В.Г. Готувати фахівців відповідно до потреб замовника та на високому освітньому рівні / В.Г. Лукашевич // Інформаційний бюлетень Республіканського навчально-методичного центру. – 1995. – № 1. – С. 18–24.
70. Манохин В.М. Порядок формирования органов государственного управления / В.М. Манохин. – М.: Госюриздат, 1963. – 183 с.
71. Марочкін І.Є. Організація судових та правоохоронних органів: навчальний посібник / [Марочкін І.Є., Сибільова Н.В. та ін.]. – Харків: Нац. юрид. акад. України, 1996. – 138 с.
72. Марчук Р. Сучасний стан і покращення взаємодії працівників податкової міліції та експертно-криміналістичної служби МВС при розслідуванні податкових злочинів / Р. Марчук // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2002. – № 4 (18). – С. 298–300.
73. Масленников А.Я. Административно-юрисдикционный процесс: сущность и актуальные вопросы правоприменения по делам об административных правонарушениях / А.Я. Масленников. – Воронеж: Издательство Воронежского университета 1990. – 187 с.
74. Мельник К.Ю. Проблеми визначення системи правоохоронних органів [Електронний ресурс] / К.Ю. Мельник // Право та безпека. Науковий журнал. – 2009. – № 5 (32). – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Pib/2009\\_5/index.htm](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Pib/2009_5/index.htm)
75. Миськів Л.І. Адміністративно-правові засади діяльності ВНЗ МВС України з питань морально-правового виховання курсантів: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Миськів Л.І. / Харківський національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2008. – 203 с.
76. Міщенко Л.В. Суттєві риси податкової відповідальності [Електронний ресурс] / Л.В. Міщенко // Право і безпека. – № 4 (47). – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/.../PB-4\\_47.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/.../PB-4_47.pdf)
77. Мозоль В.В. Адміністративно-правовий статус посадової особи податкової міліції (організаційно-правові аспекти): автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07. «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Мозоль В.В. /

- Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2006. – 20 с.
78. Мозоль В.В. Адміністративно-правовий статус посадової особи податкової міліції (організаційно-правові аспекти): дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07. «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Мозоль В.В. / Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2006. – 206 с.
79. Момот В.М. Сутність кадрової функції Державної податкової адміністрації України [Електронний ресурс] / В.М. Момот // Форум права. – 2006. – № 3. – С. 87–92. – Режим доступу: <http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/FP/2006-3/06mvmpau.pdf>
80. Мотиль І.І. Поняття та зміст функцій правової, соціальної держави / І.І. Мотиль // Наук. вісн. Нац. акад. внутр. справ України. – 2005. – № 1. – С. 70–76.
81. Мотиль І.І. Становлення та розвиток внутрішніх функцій української держави: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Мотиль І.І. / Київський національний університет внутрішніх справ. – К., 2007. – 214 с.
82. Мулявка Д.Г. Взаємодія Державної податкової служби України з правоохоронними органами (теорія та практика) [монографія] / Мулявка Д.Г., Фещенко Л.О., Гречанюк С. К. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2012. – 186 с.
83. Мулявка Д.Г. Взаємодія податкової міліції з іншими правоохоронними органами при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування / Д.Г. Мулявка // Фінансове право: щоквартальний науково-юридичний журнал / НДІ фінансового права. – Ірпінь, 2009. – № 1 (7). – С. 14–18.
84. Мулявка Д.Г. Співробітництво України та Європейського Союзу в правоохоронній сфері: [монографія] / Д.Г. Мулявка, І.П. Катеринчук. – Чернігів: Чернігівський інститут ім. Героїв Крут МАУП, 2010. – 228 с.
85. Назар Ю.С. Взаємодія територіальних органів внутрішніх справ із місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування у профілактиці адміністративних правопорушень: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Назар Ю.С. / Львівський державний університет внутрішніх справ. – Львів, 2006. – 210 с.

86. Налоги и налоговое право: учебное пособие / [под ред. А.В. Брызгалина]. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 608 с.
87. Налоги и налогообложение: учебник для бакалавров / [Г.Б. Поляк и др.]; под редакцией Г.Б. Поляка / Всероссийский заочный финансово-экономический институт. – М.: Юрайт, 2012. – 462 с.
88. Налоговая полиция: учебно-методическое пособие / [отв. ред. проф. В.К. Бабаев]. – М.: Департамент налоговой полиции Российской Федерации, 1994. – 380 с.
89. Общая теория права и государства: учебник / [под ред. В.В. Лазарева]. – М.: Юристъ, 1999. – 520 с.
90. Общая теория управления / [под общ. ред. проф. Н.П. Пищулина]. – М.: Луч, 1993. – 320 с.
91. Онопенко П.В. Правоохоронні функції Української держави: зміст і реалізація: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.01 «Теорія та історія держави і права, історія політичних і правових учень» / Онопенко П.В. – К.: Інститут законодавства Верховної Ради України, 2005. – 18 с.
92. Охорона праці в органах державної податкової служби України [Електронний ресурс]: навч. посібник / [за ред. д.х.н. Є.П. Желібо]. – Ірпінь: Університет ДПС України, 2007. – 379 с. – Режим доступу: [http://www.bookbrains.com/book\\_157\\_chapter\\_74\\_11.1.\\_Socialnijj\\_zakhist\\_p\\_racivnikiv\\_podatkovoi\\_miliciji.html](http://www.bookbrains.com/book_157_chapter_74_11.1._Socialnijj_zakhist_p_racivnikiv_podatkovoi_miliciji.html)
93. Перепелиця А.В. Особливості професійного відбору персоналу до органів внутрішніх справ / А.В. Перепелиця // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2008. – № 2. – С. 1–9.
94. Пилипенко В.Ф. Федеральные органы налоговой полиции Российской Федерации в правоохранительной и фискальной системах государства: [монография]; под науч. ред. И.Н. Куксина. – М.: Академия налоговой полиции ФСНП России, 1999. – 304 с.
95. Питання державних податкових адміністрацій: Указ Президента України від 30 жовтня 1996 року № 1013/96.
96. Питання державних податкових адміністрацій: Указ Президента України. Податкова міліція: Коментарі та роз'яснення чинного законодавства / [Бандурка О.М., Вишневська М.К., Жвалюк В.Р., Сараскіна Т.В.]. – Харків: Університет внутрішніх справ, 1999. – С. 18.
97. Піліпенко А. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів виконавчої влади: питання теорії / А. Піліпенко // Право України. – 2004. – № 2. – С. 26–31.

98. Платонов К.К. Проблемы способностей / К.К. Платонов. – М.: Мысль, 1972. – 371 с.
99. Податкова міліція (Україна) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.finpol.kz/rus/about/history/>
100. Податкова міліція: Коментарі та роз'яснення чинного законодавства / О.М. Бандурка, М.К. Вишневська, В.Р. Жвалюк, Т.В. Сараскіна. – Харків: Ун-т внутр. справ, 1999. – 268 с.
101. Податкова система [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://b-ko.com/book\\_291\\_glava\\_12\\_2.2](http://b-ko.com/book_291_glava_12_2.2)
102. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – С. 112.
103. Положення про Громадську раду при Державній фіскальній службі України: погоджено головою ДФС України 4 листопада 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/gromadska-rada/dokumenty-scho-regulyuyut-diyalnist/63387.html>
104. Порядок організації роботи та взаємодії органів Державної податкової служби України при реагуванні на критичні виступи у засобах масової інформації: Наказ ДПС України від 28.10.11 № 100.
105. Правове забезпечення діяльності органів податкової міліції України (законодавство, теорія та практика): [навчальний посібник] / А.В. Головач, Д.Г. Мулявка, С. К. Гречанюк, В.Ф. Дзюбак. – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2011. – 400 с.
106. Правоохранительные органы Российской Федерации: [учебник] /под ред. Ю.М. Скуратова, В.М. Семенова. – М.: Юридическая література, 1998. – 288 с.
107. Приймаченко Д.В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук: спеціальність 12.00.07. «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Д.В. Приймаченко / Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2007. – 468 с.
108. Про введення в дію Структури ДФС та внесення змін до наказу ДФС від 09.07.2014 №1: Наказ ДФС України від 02. вересня 2014 року № 101.
109. Про внесення змін до наказу ДПС України від 11.11.11 № 139: Наказ Державної податкової служби України від 24.11.11 № 170.

110. Про внутрішні війська Міністерства внутрішніх справ України: Закон України від 26 березня 1992 року № 2235-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 29. – С. 397.
111. Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними органами держави: Закон України від 19 червня 2003 року № 975-IV // Відомості Верховної Ради. – 2003. – № 46. – С. 366.
112. Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів: Закон України від 23 грудня 1993 року № 3781-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T378100.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T378100.html)
113. Про Державну кримінально-виконавчу службу України: від 23 червня 2005 року № 2713-IV // Відомості Верховної Ради. – 2005. – № 30. – С. 409.
114. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 // Офіційний вісник України від 18.07.2014 р. – №55 – стор. 31 – стаття 1507
115. Про затвердження Інструкції про порядок взаємодії Державної прикордонної служби України і податкової міліції Державної податкової адміністрації України: Наказ Адміністрації держкордон служби та ДПА від 13 лютого 2004 року // Офіційний вісник України від 16.07.2004. – 2004. – № 26. – С. 111, стаття 1720, код акта 29251/2004.
116. Про затвердження Інструкції про порядок використання правоохоронними органами можливостей НЦБ Інтерполу в Україні у попередженні, розкритті та розслідуванні злочинів: Наказ Міністерства внутрішніх справ України, Генеральної прокуратури України, Служби безпеки України, Державного комітету у справах охорони державного кордону України, Державної митної служби України, Державної податкової адміністрації України від 9 січня 1997 року N 3/1/2/5/2/2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/REG1858.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG1858.html)
117. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: Наказ ДФС України від 31 липня 2014 року N 22.
118. Про затвердження Положення про організацію взаємодії підрозділів податкової міліції з іншими структурними підрозділами органів державної податкової служби для встановлення місцезнаходження платника податків: Наказ ДПА України від 17 травня 2010 № 336.
119. Про затвердження порядку взаємодії між структурними підрозділами органів державної податкової служби з питань реєстрації та обліку

- платників податків: Наказ ДПС України від 1 серпня 2012 року № 671 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DPA1907.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA1907.html)
120. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 2012 № 1247.
121. Про міліцію: Закон України від 20 грудня 1990 року № 565-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 4. – С. 20.
122. Про прокуратуру: Закон України від 05.11.1991 № 1789-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T178900.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T178900.html)
123. Про упорядкування структури апарату центральних органів виконавчої влади, їх територіальних підрозділів та місцевих державних адміністрацій: Постанова КМУ України від від 12 березня 2005 р. N 179
124. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 вересня 2011 року № 981.
125. Проневич А. Полицейская деятельность налоговой службы США: современность / А. Проневич // Преступление и наказание. – 2000. – № 12. – С. 5.
126. Проценко Т.О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Проценко Т.О. / Національний університет Державної податкової служби України. – К., 2007. – 392 с.
127. Резнік О.М. Адміністративно-юрисдикційний процес в діяльності податкової міліції / О.М. Резнік // [«Проблеми сучасного права»]. Матеріали наук.-практ. конф., (22 жовтня 2010 р., Чернігів) - Чернігів: Інститут історії, етнології та правознавства імені О.М. Лазаревського, ЧНПУ, 2010. – С. 71.
128. Резнік О.М. Актуальні проблеми правового статусу органів податкової міліції: матеріали наук.-практ. конф. [«Історико-правові та соціально-економічні аспекти розвитку суспільства та держави. Ч. 1.»], (Чернігів, 15 квітня 2011 р.) / О.М. Резнік. – Чернігів: Інститут історії, етнології та правознавства імені О.М. Лазаревського, ЧНПУ, 2011. – С. 44.
129. Резнік О.М. Деякі особливості системи підготовки співробітників податкової міліції / О.М. Резнік // Наше право. – 2012. – № 3 (ч. 3). – С. 37–42.

130. Резнік О.М. Деякі питання адміністративно-правового регулювання функціонування податкової міліції / О.М. Резнік // Правовий вісник Української академії банківської справи. – 2011. – № 2 (5). – С. 57–60.
131. Резнік О.М. До питання про призначення податкової міліції: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [«Проблеми правотворчості очима науковців»], (Одеса, 1–2 листопада 2011 р.) / О.М. Резнік. – Одеса: ГО Причорноморська фундація права, 2011. – С. 116.
132. Резнік О.М. Місце податкової міліції в сучасній системі правоохоронних органів держави / О.М. Резнік // Наше право. – 2011. – № 4 (ч. 2). – С. 52–55.
133. Резнік О.М. Органи податкової міліції як система управління: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [«Напрями удосконалення протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності»], (Ірпінь, 2–3 грудня 2011 р.) / О.М. Резнік / Національний університет ДПС України, 2011. – С. 354.
134. Резнік О.М. Організаційно-штатна структура податкової міліції обласного рівня (на прикладі Сумської області): матеріали Всеукраїнської наук.-практ. конф. [«Стратегічні напрямки розвитку правової системи України. Ч. II»], (Львів, 28 січня 2012 р.) / О.М. Резнік. – Львів: Західноукраїнська організація: Центр правничих ініціатив, 2012. – С. 116.
135. Резнік О.М. Повноваження, функції та права податкової міліції: матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 90-річчю з дня народження В.К. Лисиченка та 92-річчю з дня народження І.Я. Фрідмана [«Криміналістична наука: витоки, сучасність та перспективи»] / О.М. Резнік. – Ірпінь: Міжрегіональна фінансово-юридична академія, 2012. – № 7. – С. 275.
136. Резнік О.М. Про зміни пріоритетів у діяльності податкової міліції Сумської області на етапі комплексного реформування податкової служби: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [«Право, суспільство та держава: форми взаємодії»], (Київ, 21–22 березня 2012 р.) / О.М. Резнік. – К.: Центр правових наукових досліджень, 2012. – Т. 2. – С. 128.
137. Резнік О.М. Проблеми взаємодії підрозділів податкової міліції та податкового контролю при проведенні планових та позапланових перевірок / О.М. Резнік // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2012. – № 10. – С. 122–129.
138. Резнік О.М. Удосконалення правового статусу працівників податкової міліції / О.М. Резнік // Право та управління. – 2012. – № 2. – С. 720–731.



139. Ровинський Ю.О. Фінансово-правовий примус в Україні: проблеми і перспективи розвитку: автореф. дисертація на здобуття наукового ступеня д-ра юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ровинський Ю.О. – Запоріжжя: КПУ, 2011. – 36 с.
140. Роша А.Н. Труд работника милиции (социально-психологические проблемы) / А.Н. Роша. – М.: Академия МВД СССР, 1978. – 191 с.
141. Руснак Ю.І. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державної податкової служби України: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Руснак Ю.І. / Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 162 с.
142. Рябченко О.П. Державне управління економікою України (адміністративно-правовий аспект: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Рябченко О.П. / Університет внутрішніх справ МВС України. – Харків, 2000. – 366 с.
143. Рябченко О.П. Державне управління економікою України (адміністративно-правовий аспект: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Рябченко О.П. / Університет внутрішніх справ МВС України. – Харків, 2000. – 33 с.
144. Сараскіна Т.В. Місце податкової міліції в системі державних органів / Т.В. Сараскіна // Вісник Запорізького юридичного інституту МВС України. – 2000. – № 3. – С. 20–26.
145. Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Сараскіна Т.В./ Університет внутрішніх справ МВС України. – Харків, 2000. – 190 с.
146. Сараскіна Т.В. Роль податкової міліції у боротьбі зі злочинністю у сфері економіки / Т.В. Сараскіна // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – Вип. 5. – С. 191–195.
147. Серватюк Л.В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів Державної прикордонної служби України: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07

- «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Серватюк Л.В. / Київський національний університет внутрішніх справ. – К., 2008. – 236 с.
148. Сердюк І.А. Правоохоронні відносини: поняття, їх особливості та види: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Сердюк І.А. / Київський національний університет внутрішніх справ. – К., 2008. – 20 с.
149. Скакун О.Ф. Теория государства и права: [учебник] / О.Ф. Скакун. – Харьков: Консум; Ун-т внутр. дел, 2000. – 704 с.
150. Скакун О.Ф. Теория держави і права: [підручник] / О.Ф. Скакун. – Харків: Консум, 2001. – 656 с.
151. Смирнов Н.П. Зарубежная налоговая и криминальная полиция и их оперативно-розыскная деятельность / Н.П. Смирнов. – М.: АНП, Изд-во МГУ, ЧеРо, 2000. – 584 с.
152. Совгір І.М. Організаційно-правове регулювання довузівської підготовки кандидатів на службу в органи внутрішніх справ України: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Совгір І.М. / Національний університет внутрішніх справ України. – Харків, 2003. – 20 с.
153. Совгір І.М. Організаційно-правове регулювання довузівської підготовки кандидатів на службу в органи внутрішніх справ України: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Совгір І.М. / Національний університет внутрішніх справ України. – Харків, 2003. – 182 с.
154. Современные Соединенные Штаты Америки: энцикл. справочник. – М.: Политиздат, 1988. – 542 с.
155. Социологический энциклопедический словарь / [под общ. ред. академика РАН Г.В. Осипова]. – М.: НОРМА, 1998. – 650 с.
156. Старилов Ю.Н. Курс общего административного права: в 3-х т. / Ю.Н. Старилов. – М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА–ИНФРА М), 2002. – Т. I. – 728 с.
157. Статус налоговой полиции [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.flexa.ru/taxes/tax021.shtml>
158. Сушовець А.О. Адміністративно-правове регулювання формування та функціонування органів державної податкової служби в Україні:

- Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Сусловець А.О. / Академія праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. – К., 2012. – 258 с.
159. Сусловець А.О. Адміністративно-правове регулювання формування та функціонування органів державної податкової служби в Україні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Сусловець А.О. / Академія праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. – К., 2012. – 258 с.
160. Таран С. Г. Полномочия налоговых органов / С. Г. Таран. – М.: МГОУ, 2009. – 120 с.
161. Тарасенко А.В. Япония: взгляд на предпринимательство / А.В. Тарасенко. – Хабаровск, 1999. – 126 с.
162. Телятников Н.Б. Из опыта работы налоговых служб Германии / Н.Б. Телятников // Финансы. – 1993. – № 10. – С. 39–41.
163. Телятников Н.Б. Налоговики плюс полиция – пути, средства и методы пополнения бюджета / Н.Б. Телятников // Налоговый вестник. – 1996. – № 6. – С. 21–28.
164. Теремецький В.І. Основні напрямки удосконалення кадрового забезпечення податкової міліції України [Електронний ресурс] / В.І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/vkhnuvs/2012\\_57/57/47.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vkhnuvs/2012_57/57/47.pdf)
165. Факультет підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації співробітників податкової міліції: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nudpsu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=34&Itemid=33](http://nudpsu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=34&Itemid=33)
166. Фатхутдінов В.Г. Правоохоронна діяльність: природа, сутність, гуманізм (теоретико-правові та методологічні аспекти): автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Фатхутдінов В.Г. / Київський національний університет внутрішніх справ. – К., 2006. – 20 с.
167. Федеральная налоговая служба [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nalog.ru/mnsrus/link\\_gos/](http://www.nalog.ru/mnsrus/link_gos/)
168. Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

[http://ru.wikipedia.org/wiki/Федеральная\\_служба\\_налоговой\\_полиции\\_Российской\\_Федерации](http://ru.wikipedia.org/wiki/Федеральная_служба_налоговой_полиции_Российской_Федерации)

169. Федулова Л.І. Менеджмент організацій [Електронний ресурс]: [підручник] / Л.І. Федулова. – К.: Либідь, 2004. – 448 с. – Режим доступу: [http://pidruchniki.ws/12140310/menedzhment/kadrova\\_politika\\_pidpriyemstva#532](http://pidruchniki.ws/12140310/menedzhment/kadrova_politika_pidpriyemstva#532)
170. Фесюнін В.М. Організаційно-правові засади взаємодії Державної податкової служби з населенням: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Фесюнін В.М. / Харківський національний університет внутрішніх справ України. – Харків, 2007. – 187 с.
171. Феценко Л.О. Взаємодія органів внутрішніх справ з державною податковою службою у здійсненні правоохоронної діяльності: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Феценко Л.О. – К.: Інститут законодавства Верховної Ради України, 2007. – 20 с.
172. Феценко Л.О. Взаємодія органів внутрішніх справ з державною податковою службою у здійсненні правоохоронної діяльності: дисертація на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Феценко Л.О. – К.: Інститут законодавства Верховної Ради України, 2007. – 217 с.
173. Финансовое право: учебник / [отв. ред. Н.И. Химичева]. – М.: БЕК, 1995. – 525с.
174. Хольченков О.М. Контрольне провадження в діяльності податкової міліції: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право та процес; фінансове право; інформаційне право» / Хольченков О.М. / Національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2005. – 22 с.
175. Хольченков О.М. Стадії контрольного провадження, що пов'язане із здійсненням перевірок податковою міліцією / О.М. Хольченков // Вісник Запорізького юридичного інституту МВС України. – 2004. – № 3. – С. 123–131.
176. Хохлова Т.Н. Соблюдение прав человека в деятельности органов налоговой полиции // Контроль и надзор за деятельностью органов внутренних дел – важнейшая гарантия обеспечения прав человека:

- материалы междунар. науч.-практ. конф. / Т.Н. Хохлова. – М.: Щит-М, 1999. – С. 202–204.
177. Чикеева З.Ч. Теория государства и права: [учебное пособие] / З.Ч. Чикеева. – Бишкек: Изд-во КРСУ, 2011. – 249 с.
178. Чистяков Н.М. Федеральные органы налоговой полиции как субъекты административного права [Электронный ресурс]: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Н.М. Чистяков. – М.: РГБ, 2003. – 204 с.
179. Шакірова О.В. Правовий та соціальний захист працівників державної податкової служби в Україні (організаційно-правові аспекти): автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Шакірова О.В. – Ірпінь: Національна академія державної податкової служби України, 2004. – 20 с.
180. Шакірова О.В. Правовий та соціальний захист працівників державної податкової служби в Україні (організаційно-правові аспекти): дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальністю 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Шакірова О.В.– Ірпінь: Національна академія державної податкової служби України, 2004. – 201 с.
181. Шараев С.Ю. Налоговый контроль в деятельности федеральных органов налоговой полиции [Электронный ресурс]: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / С.Ю. Шараев. – М.: РГБ, 2003. – 228 с. – (Из фондов Российской Государственной библиотеки).
182. Шестаков С.В. Адміністративно-правовий статус працівника міліції: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Шестаков С.В. / Національний університет внутрішніх справ України. – Харків, 2003. – 205 с.
183. Шкарупа В.К. Доказування та докази в адміністративно-примусовій діяльності ОВС: [монографія] / Шкарупа В. К. – К. : Українська академія внутрішніх справ, 1995. – 163 с.
184. Шкляр Т. Функції сучасної держави: поняття та проблеми класифікації / Т. Шкляр // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 11. – С. 61–65.
185. Ямпольская Ц.А. Органы советского государственного управления в современный период / Ц.А. Ямпольская. – М.: Изд-во АН СССР, 1954. – 212 с.

186. Ярічевський В.В. Юрисдикційна діяльність податкової міліції [Електронний ресурс] / В.В. Ярічевський // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2006. – № 4–5 (35). - Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau\\_visn/index.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/index.php)
187. Garbis M., Garbis J Supplement to Accompany Tax Procedure and Tax Fraud. 3-rd ed. – West Wadsworth, 2000. P. 56.

Резнік О.М. Теоретичні засади адміністративно-правового регулювання діяльності податкової міліції в Україні [Текст] / О. М. Резнік. – Суми : Сумський державний університет, 2015. – 48 с.