

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет

А. М. Куліш, Д. Г. Мулявка, О. М. Рєзнік

Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади

Монографія

Рекомендовано вченою радою Сумського державного університету



Суми
Сумський державний університет
2015

УДК 351.741:351.713
ББК 67.9(4Укр)301.163
К34

Рецензенти:

Л. А. Савченко – доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, перший проректор Національного університету Державної податкової служби України;
М. М. Бурбика – доктор юридичних наук, доцент, завідувач кафедри адміністративного, господарського права та фінансово-економічної безпеки Сумського державного університету

*Рекомендовано до видання
вченою радою Сумського державного університету
(протокол № 11 від 11 червня 2015 р.)*

Куліш А. М.

К34 Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади : монографія / А. М. Куліш, Д. Г. Мулявка, О. М. Резнік. – Суми : Сумський державний університет, 2015. – 140 с.
ISBN 978-966-657-567-1

Монографія присвячена комплексному дослідженню адміністративно-правових засад функціонування підрозділів податкової міліції і вироблення практичних рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності здійснюваної нею діяльності.

У роботі вперше в рамках дослідження з використанням значної кількості нових нормативних джерел та наукової літератури проведено комплексне дослідження адміністративно-правових засад діяльності податкової міліції, здійснено системний аналіз правовідносин, що регламентують діяльність податкової міліції, визначено основні проблеми, зроблено ряд концептуальних висновків, а також обґрунтовано найбільш істотні напрями вдосконалення правового регулювання податкової міліції.

Для науковців, викладачів, аспірантів, практичних працівників правоохоронних органів, юристів-практиків, курсантів і студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів та усіх тих, хто цікавиться проблемами діяльності податкової міліції.

**УДК 351.741:351.713
ББК 67.9(4Укр)301.163**

© Куліш А. М., Мулявка Д. Г.,
Резнік О. М., 2015

ISBN 978-966-657-567-1

© Сумський державний університет, 2015

ЗМІСТ	С.
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ В УКРАЇНІ.....	7
1.1. Зміст адміністративно-правового регулювання діяльності податкової міліції.....	7
1.2. Роль податкової міліції у виконанні правоохоронної функції держави.....	27
1.3. Зарубіжний досвід адміністративної діяльності правоохоронних органів у сфері боротьби з податковими правопорушеннями.....	38
РОЗДІЛ 2. СУТНІСТЬ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ В УКРАЇНІ.....	49
2.1. Характеристика функцій, виконуваних податковою міліцією.....	49
2.2. Повноваження податкової міліції в умовах реформування її організаційної структури.....	56
2.3. Організація взаємодії податкової міліції з державними органами та недержавними організаціями.....	69
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ СУЧАСНОГО СТАНУ ПРОХОДЖЕННЯ СЛУЖБИ В ПОДАТКОВІЙ МІЛІЦІЇ.....	87
3.1. Характеристика системи підготовки кадрів податкової міліції.....	87
3.2. Удосконалення правового статусу співробітників податкової міліції.....	103
ВИСНОВКИ.....	117
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	122

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ДПС України – Державна податкова служба України;
ДПА України – Державна податкова адміністрація України;
ДФС України – Державна фіскальна служба України;
ПК України – Податковий кодекс України;
АППУ – Асоціація платників податків України;
КМУ – Кабінет Міністрів України;
ПДВ – податок на додану вартість;
ОВС – органи внутрішніх справ;
НЦБ – Національне центральне бюро Інтерполу в Україні;
НУДПСУ – Національний університет державної податкової служби України.

ВСТУП

Сучасна перебудова економіки в Україні супроводжується переглядом багатьох напрямків правового забезпечення соціальних процесів. Податкова сфера держави є надзвичайно важливою для її ефективного функціонування, через що особливого значення набувають повнота правового регулювання та визначеність статусу органів, покликаних забезпечити реалізацію державної фіскальної політики. Серед цих органів особливе місце посідає податкова міліція – правоохоронний орган, спроможний повноцінно, за допомогою реалізації власних завдань, функцій та повноважень здійснювати контроль за дотриманням законодавства у сфері справляння податків і зборів, а також запобігати, розкривати та розслідувати кримінальні та інші правопорушення у фіскальній і бюджетній сферах. Підрозділам податкової міліції відведена важлива роль у державі. Вони не лише забезпечують економічну стабільність держави, а й фактично через свою правоохоронну діяльність впливають на формування фінансової основи держави.

Останнім часом відбуваються значні зміни в системі органів виконавчої влади, започатковані Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади», внаслідок чого після реорганізації Державної податкової адміністрації України була створена Державна податкова служба України, а згодом Указом Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» створено Міністерство доходів і зборів України. Постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 160 «Про утворення Державної фіскальної служби» створено Державну фіскальну службу, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення.

Отже, вперше за роки незалежності України у складі центральних органів виконавчої влади створено відомство, яке консолідує адміністрування податкових та митних платежів, що повинно сприяти покращанню фіскального клімату в державі, а як наслідок, ефективнішому виконанню планів із наповнення бюджету країни. Зміни, що відбулися в структурі та пріоритетах діяльності фіскальної служби, є помітними, зокрема започаткована ініціатива перебудови її від фіскального органу до сервісної служби, покликаної перебудувати взаємовідносини з платниками податків.

Поряд із цим потребує змін і діяльність підрозділів податкової міліції. У першу чергу, це обумовлено прийняттям ряду нормативно-правових актів концептуального характеру, зокрема Кримінальний процесуальний кодекс України не містить серед органів досудового розслідування злочинів і

кримінальних проступків підрозділів податкової міліції, натомість передбачає існування «органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства»; змін до Податкового кодексу України, після чого фактично втратив чинність Закон України «Про державну податкову службу в Україні», яким визначався правовий статус податкової міліції тощо.

Пропонована колективна наукова праця буде корисною під час вивчення курсів «Судові та правоохоронні органи», «Злочини у сфері господарської та службової діяльності» та інших спецкурсів, що розкривають особливості діяльності податкової міліції.

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 розвиненої 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 у 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 невлadних учасників адміністративно-правових відносин, кожний з яких повинен 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 звернулися 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 і 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 відносять: адміністративно-правові норми; методи, засоби і типи адміністративного

права; механізм адміністративно-правового регулювання в цілому; оцінним критерієм адміністративно-правового регулювання є ефективність [26].

Існує також наукова позиція, згідно з якою правове регулювання являє собою довготривалий процес, який поділяють на стадії, на кожній з яких діють 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 Колпакова В. К., предмет правового регулювання будь-якої правової галузі становлять суспільні відносини, що 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 і держави [26].

Ю. М. Стариков 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, що утворюються в результаті дій і застосування норм адміністративного права та які завершують формування цієї системи, а встановлення законних адміністративних відносин є основною метою процесу адміністративно-правового регулювання [156].

Зважаючи на зазначені визначення, в загальному вигляді адміністративно-правову основу становить система адміністративно-правових норм, що 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, що 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 необхідно 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 у практичну діяльність Податковий кодекс України також вміщує окремі заборонні та регульовальні норми щодо діяльності податкової міліції, що настановлює на висновок про подвійність правового регулювання (з одного боку, адміністративно-правове, а з іншого – податково-правове регулювання). У контексті зазначеного необхідно проаналізувати статус податкової міліції як суб'єкта адміністративного права і суб'єкта податкового права.

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

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 та 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 у результаті реалізації принципів управління, побудови і підпорядкування елементів, планування їх роботи, видання нормативних та індивідуальних актів; адміністративно-правовим регулюванням також охоплюються відносини, 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 із 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 у процесі діяльності податкової міліції, зокрема це: 1) створення, 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 створено податкову поліцію, яка з лютого 1998 року називається податковою міліцією. Податкову міліцію створили на базі підрозділів із 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 передаються Міністерством внутрішніх справ України до Державної податкової адміністрації України, повноваження, правовий та соціальний захист працівників міліції встановлені законодавством України» [95].

Необхідно 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, Закону 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 (із 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 й тієї самої функції були розпоршені 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 (із 482 до 401) та скорочено штатну чисельність працівників територіальних органів ДПС на 10 %, або на 6041 особу (із 60407 до 54366).

Відповідно до 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 внутрішньоорганізаційної побудови, системи та ієрархії окремих підрозділів податкової міліції, місце у 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 необхідно відзначити 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]. Отже, положення згаданого нормативно-правового акта повністю врегулювали структуру та функції підрозділів податкової міліції. За своєю суттю положення нормативно-правового регулювання створення, реорганізації та перебудови 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 сфер, через що співпраця з різними державними установами, органами, підприємницькими структурами, населенням є фактичною потребою і важливим напрямом діяльності. У зв'язку з цим необхідно 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, їх посадових осіб і представників громадських організацій із застосування адміністративно-правових санкцій при вирішенні 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, що полягає у виявленні протиправних порушень, у зборі та оцінюванні 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 з 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 неюрисдикційних [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, властивими 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; цей вид діяльності базується не лише на суворому дотриманні норм права, а й 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 лише 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, що, як правило, здійснюються судовими органами. Отже,

адміністративна та судова юрисдикції – 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) вирішення адміністративно-правових спорів і винесення конкретного рішення;

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

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

Основною 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 працях визначається в першу чергу як фінансово-правова відповідальність, що 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 [76, 139].

Стаття 111 Податкового кодексу України регламентує види відповідальності за порушення законів із питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Так, зокрема, відповідно до п. 1 ст. 111 зазначеного Кодексу за порушення законів із 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 ми підтримуємо позицію, яка

передбачена у ПК України і чітко розмежовує різні види відповідальності. Тим самим податкова міліція стикається у своїй практичній діяльності з 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 чи 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 істотне 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 нашу думку, 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. Необхідно погодитися з Д. В. Приймаченком у тому, що здебільшого поняття адміністративної діяльності використовується для характеристики специфічного виду діяльності органів внутрішніх справ (міліції), це істотно не впливає на природу діяльності, яка отримала назву адміністративної [107, с. 192]. Ми є прибічниками розуміння адміністративної діяльності, згідно з яким це вид діяльності, властивий фактично всім управлінським структурам. Підтвердженням правильності такого твердження є поява наукових досліджень, у яких розглядаються питання адміністративної діяльності різних правоохоронних органів.

Так, зокрема, Гречанюк С. К. визначає адміністративну діяльність в органах та установах Державної пенітенціарної служби України як урегульовану правовими нормами владну, виконавчо-розпорядницьку діяльність, спрямовану 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, що 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 та 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-розпорядчий характер і спрямована на реалізацію визначених функцій щодо здійснення єдиної державної податкової політики.

Наділені певними особливостями, обумовленими, в першу чергу, специфікою податкової сфери: 1) діяльність, спрямована на поєднання інтересів та захист прав держави і платника податків; 2) важливість налагодження внутрішньоструктурної та внутрішньосистемної взаємодій (системи: підрозділ податкової міліції – підрозділ податкової міліції; підрозділ податкової міліції – підрозділ Державної фіскальної служби України); 3) використання управлінських принципів і методів, пов'язаних із діяльністю у податковій сфері; 4) використання спеціальних податкових знань; 5) поєднання у діяльності адміністративного та податкового законодавств.

Отже, визначені особливості дозволяють говорити про існування окремо сформованої адміністративної діяльності. Ми дотримуємося також думки, що адміністративна діяльність податкової міліції – це діяльність більш управлінського характеру. Адміністративно-юрисдикційна діяльність – це діяльність, пов'язана із застосуванням адміністративного примусу та забезпечення провадження в 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, спрямована на їх організацію, упорядкування процедур реалізації податковою міліцією правоохоронної функції держави, захист прав держави у податковій сфері та платника податків. Її зміст полягає в 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 із виконанням службових обов'язків.

Наявність позитивної та юрисдикційної складових адміністративної діяльності податкової міліції дозволяє говорити про доцільність виділення двох її видів: позитивної (управлінської) та негативної (юрисдикційної).

Не слід забувати, що в цілому Державна фіскальна служба України є, фактично, контролером за всіма напрямками діяльності податкової сфери, однак і сама вона є 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 установлювали 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 статусів працівників податкової міліції, розповсюдив на них дію норм статей 20–23 Закону України «Про міліцію». Проте якщо звернутися до останнього Закону «Про міліцію», то саме статті 26–27 визначають засади контролю та нагляду, які також не були б зайвими у 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 здійснюються: 1) з боку державних інституцій (прокуратура, суд, внутрішньоструктурний контроль); 2) із боку громадськості.

Загальновідомо і закріплено нормативно, що прокурорський нагляд за додержанням та 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 запроваджено не було.

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

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

При цьому нагляд за оперативно-розшуковою діяльністю здійснюється лише 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 у правовому акті, який визначив би комплекс заходів, що повинні провести працівники прокуратури під час здійснення нагляду за діяльністю у податковій сфері.

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

Закріплення в Україні демократичних принципів привело до прийняття досить прогресивного за змістом закону, що сформував передумови організації контролю за діяльністю всіх правоохоронних органів, у 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 і правоохоронних органів держави, сприяння їхній ефективній діяльності та 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 та 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 залишилися декларативними. Механізми, прописані в ньому, виявилися недовірними 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 із 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.

Т. О. Проценко зазначає: «прогрес демократії і забезпечення прав та свобод людини неможливі без поглиблення діалогу між державою і платниками податків із 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). Основна мета 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].

У структурі Громадської ради при Державній фіскальній службі України діє Комітет із питань запобігання та протидії корупції, контрабанді та з питань діяльності органів фінансових розслідувань і податкової міліції, що 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 відобразитися дані про діяльність податкової міліції щодо виконання поставлених завдань.

Крім зазначеного, не можна забувати про внутрішньоструктурний контроль, що 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 із 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 з 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 у центрі уваги фахівців цієї сфери. Незважаючи на інтенсивну розроблення питань теорії адміністративного, фінансового та податкового права юридичною наукою, проблема системи суб'єктів податкового права дотепер залишається малодослідженою. У даному контексті необхідно відзначити фактичну відсутність таких досліджень щодо податкової міліції як суб'єкта податкового права. Сьогодні не до кінця сформована єдина точка зору про місце та 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, які 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 у сфері оподаткування; 2) платників податків – фізичних осіб, юридичних осіб, інших категорій платників (філії і представництва юридичних осіб), на яких законом покладений обов'язок сплачувати податки; 3) осіб, які сприяють сплаті податків, – зобов'язаних осіб, від дій яких залежать належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів. Ними можуть бути й особи, які 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: державу (в особі органів влади, що встановлюють і регулюють механізм оподаткування); податкові органи; платників податків [62]. Щодо податкової міліції, то ситуація не є однозначною. Д. В. Вінницький у монографії «Суб'єкти податкового права» зазначив, що органи податкової

поліції (в Україні – міліції) належать до органів, які виконують спеціальні контрольні функції і є суб'єктами податкового права [22]. Таку саму позицію підтримує Гурєєв В. І. [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 зовнішньовладний характер [22].

Необхідно 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 із позитивними моментами має й негативні. Наприклад, дублювання функцій дозволяло податковій міліції на законній підставі безпосередньо у процесі здійснення податкового контролю використовувати спеціальні правоохоронні методи, що дозволяють значно підвищити ефективність податкових перевірок.

Крім того, практика дублювання й 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 дійти діаметрально протилежних висновків у результаті проведення податкових перевірок одного й того самого платника податків [181].

На нашу думку, ПК України змінив правовий статус податкової міліції у сфері податкового контролю, обмеживши його лише правоохоронним аспектом.

Усе 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 у сфері майнових відносин платника податків з державою, тобто забезпечує підтримання режиму законності у 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 й 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 в останньої податкової компетенції. На нашу думку, компетенція податкової міліції реалізується через її участь у податкових відносинах, що мають вольовий характер, тобто у владних відносинах, які 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, що є видом фінансових правовідносин і виникають, зокрема, в процесі здійснення податкового контролю.

Суспільні відносини, що виникають у процесі діяльності податкової міліції, регулюються нормами різних галузей права. Зокрема, необхідно зазначити норми таких основних фундаментальних галузей права, які певним чином визначають організаційні засади діяльності податкової міліції, – це норми адміністративного, конституційного, кримінального, кримінально-процесуального, фінансового та податкового прав. Використання норм цих галузей права обумовлене 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 та 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 основних 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 та необхідності єдиної державної політики у податковій сфері виникає потреба наукового осмислення ролі та місця владних структур усіх рівнів.

Проведення комплексу реформ, що започатковані та реалізуються нині в Україні, вимагає оновлення та перегляду багатьох сфер суспільного життя, які формувалися впродовж 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 пропонувалося надати функцій, 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 цієї наукової праці, 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, який 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 упродовж 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 необхідно відмітити позицію Ямпольської Ц. А., яка зазначає, що специфічною особливістю державних органів є те, що для здійснення функцій держави вони мають у своєму розпорядженні такі засоби і можливості, яких 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, що є похідними безпосередньо від держави [182].

Значення податкової міліції як державного інституту обумовлене соціально-політичною значущістю 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 [36, 68].

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

На підтвердження вищезазначеного відзначимо, що податкова міліція характеризується:

наявністю власної організаційної структури і системи (яка встановлюється і затверджується ДФС України);
наявністю спеціальної компетенції і владних повноважень у податковій сфері, які дозволяють застосовувати заходи державного примусу;
використанням спеціальних правоохоронних методів роботи (поєднання засад адміністративної діяльності, дізнання, охоронної та оперативно-розшукової діяльності).

Податкова міліція є системою органів, це виразна державна структура, що складається із сукупності взаємодіючих між собою спеціальних підрозділів, які 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 погодитися з позицією Дзісяк О. П., 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 відносини з державними установами, підрозділами та організаціями, набувати і здійснювати від свого імені майнові права, нести відповідальність за своїми зобов’язаннями чи бути позивачем і відповідачем у судах. У разі порушення працівниками податкової міліції прав і законних інтересів громадянина обов’язок вживати заходів до поновлення цих прав, відшкодувати заподіяну матеріальну шкоду, на вимогу громадянина публічно вибачитися покладається на відповідний орган податкової служби. З наведеного випливає, 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, у свою чергу, відзначаються, по-перше,

віднесенням до системи правоохоронних органів, по-друге, – до органів виконавчої влади. Таким чином, податкова міліція опосередковано пов'язана із 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 покладається на органи податкової міліції.

На думку Онопенка П. В., 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 додаток згаданий автор зазначає, що зміст правоохоронних функцій становлять структурно-організаційні та 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 поділяють 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 уможлиблює примусове виконання ним суб'єктивного юридичного обов'язку, передбаченого законом або договором і опосередкованого правозастосовним актом [148].

На думку Кучук А. М., під правоохоронною діяльністю необхідно розуміти професійну діяльність спеціально уповноважених державою органів та організацій, що здійснюється на підставі та відповідно до чинного законодавства, а у випадках, установлених законом, – у відповідній процесуальній формі із застосуванням правових засобів та спрямована на охорону прав і свобод людини й громадянина, законності та правопорядку, усіх урегульованих правом суспільних відносин. Серед іншого згаданий автор додає, що необхідність існування правоохоронної діяльності в сучасному суспільстві та її значущість визначаються тими завданнями, що їх

вона повинна виконувати. До них необхідно 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 Фатхутдінова В. Г., 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 та 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 й 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. Необхідно зазначити, що сучасне законодавство та й наукові джерела оминають чітке визначення правоохоронних органів. У даному випадку необхідно погодитись з Кулішем А. М. у 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 основним 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 й правопорядку. Реалізація саме таких завдань-функцій засвідчує саме правоохоронний характер діяльності і дозволяє віднести той чи інший орган до категорії правоохоронних.

Загальновизнано, що органи ДФС України відносять 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 та 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, що 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 та охоронні служби, недержавні органи охорони громадського порядку [74]. Знову ж таки в системі правоохоронних органів виділяють саме ДФС України, а не податкову міліцію.

Якщо звернутися до безпосередніх завдань, що покладаються на органи ДФС України, то можна констатувати їх певну неузгодженість із 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 термін, 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 установлює місцезнаходження платників податків, опитує їх засновників, посадових осіб;

3) провадить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, а також вживає заходів щодо 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 щодо 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 із виконанням ними службових обов'язків;

9) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Т. В. Сараскіна зазначає, що мета 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 і притягнення порушників до юридичної відповідальності [146].

Із цією позицією можна погодитися частково, адже основним призначенням самої ДФС України нині не можна визнавати забезпечення фінансового інтересу держави, оскільки сучасне податкове законодавство регулює різноманітні відносини, у тому числі 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 і 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 має дещо розширений та неконкретизований вигляд і лише 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 існують 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 основні правоохоронні функції, маючи при цьому усі ознаки правоохоронного органу [11].

Порівняння податкової міліції з іншими підрозділами місцевих органів податкової служби як із 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 належать до такого виду правоохоронних органів, для яких правоохоронна діяльність є як способом існування, так і формою вираження їх соціального призначення. У свою чергу, визначає податкову міліцію як одного з найактивніших суб'єктів загальнодержавної системи боротьби зі злочинністю своєю реакцією держави на зростання тіньової економіки, зокрема правопорушень у сфері оподаткування [36].

Потрібно додати, що Шкарупа В. К. зазначав, що предметом правоохоронної діяльності податкової міліції під час здійснення покладених на неї завдань можуть бути 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 основна відмінна особливість, що дає можливість міліції зайняти особливе місце в державній системі правоохорони» [183].

Аналіз повноважень податкової міліції дозволив дійти Козіні А. А. 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 із виконанням службових обов'язків [102].

Отже, зазначені завдання можна систематизувати такими блоками: 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 податковою 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, а й права платників податків від неправомірних дій корумпованих посадових осіб у 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 здійснюватися лише правоохоронними органами.

Таким чином, податкова міліція – це правоохоронний орган, що здійснює свою діяльність у 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 протидію корупції в контролюючих органах та виявлення її фактів; забезпечення безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних із 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. Отже, на наш погляд, доцільне визначення, подане 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 лише на підставі закону та відповідно до закону, а в деяких випадках – і в певній процесуальній формі. Ця 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 лише 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 акта, 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, ухвалені 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 стосуються інтересів держави, державних, громадських або стосуються організацій, можуть бути оскаржені громадянами і юридичними особами в 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 адміністративної діяльності правоохоронних органів у сфері боротьби з податковими правопорушеннями

Використання зарубіжного досвіду завжди є одним із найефективніших способів відстежити власні проблеми і скористатися 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 через 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 описується у працях 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 та 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 приховування

доходів, повідомляти про це 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 зменшити адміністративне навантаження на них; 3) забезпечити більш ефективну роботу податкової служби за рахунок удосконалення податкової системи та підвищення кваліфікації персоналу, тобто забезпечення ефективності роботи служби за рахунок якості її виконання та 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, що 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 з внутрішніх доходів – на підставі делегованих йому міністром фінансів повноважень. Комісіонер призначається Указом Президента США за згодою Сенату. Він несе відповідальність за виконання законодавства про податки, сконцентрованого в Кодексі внутрішніх доходів [125]. СВД як структурний підрозділ Міністерства фінансів США складається з таких підрозділів: Служби обробки податкових декларацій (30 тис. службовців по всій країні); Служби перевірки податкових декларацій (35 тис. службовців); Служби стягування податків (15 тис. службовців); Служби 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 із місцевими прокурорськими органами, іноді взаємодіють із Федеральним бюро розслідувань. Внутрішню структуру Служби кримінальних розслідувань СВД утворюють кілька ланок: Головне

управління, розміщене у м. Вашингтоні, очолює керівник (Chief), який відповідає за політику та програми на національному рівні; регіональні управління в шести регіонах США, очолює керівник (Director), який здійснює координаційні та наглядові функції під час проведення податкових розслідувань на своїй території; центри виявлення шахрайств (у США їх десять), очолюють постійні керувальні 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 у Вашингтоні. Інші співробітники працюють у місцевому апараті, до якого входять 9 регіональних, 51 окружне управління та більше ніж 900 низових оперативних відділків. Відділи фінансового розшуку являють собою спеціалізовані поліцейські служби, укомплектовані фахівцями високої кваліфікації, які мають поліцейську підготовку та певний рівень знань бухгалтерської справи. Спеціальні агенти використовують під час проведення 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 and 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'язкову освіту (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 й етичні якості співробітників податкового управління відображені в кодексі податкового поліцейського, постійно перебувають у центрі уваги не лише безпосередніх керівників підрозділів, а й відділів внутрішньої безпеки.

Федеральне законодавство закріплює також перелік діянь, що заборонених посадовим особам податкових органів США. Порухення 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 з боротьби 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, які 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 за п'ятьма основними напрямками: 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 XX ст. Проте найменування «податковий розшук» («Штойфа») офіційно введено у 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'ясованими 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 основні фінансові дирекції земель, структура яких і проблеми, якими вони займаються, подібні до тих, 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 упродовж дев'яти місяців проходить практичний інструктаж у фінансовому управлінні та відвідуються чотиримісячні курси у Федеральній фінансовій академії [49].

У Франції лише 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 повинна 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 установлювати податки, вносити зміни в порядок їх установлення і стягування.

Важлива роль у системі органів, що контролюють 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 та економічні інтереси держави. Нині особовий склад Фінансової гвардії

налічує 65 тисяч осіб. Для її фінансування державою щорічно виділяється 4,5 мільярда лір. У своєму складі Фінансова гвардія має Головне командування, яке, у свою чергу, складається з центрального і регіонального командувань. Центральному командуванню, розміщеному 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) та інститут із 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 із боротьби з економічними злочинами має характер підпорядкованості їм, оскільки здійснюється реалізація поліцейської функції [146]. У Законі від 23 квітня 1958 року перелічені 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 приморській зоні [49].

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

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

У цілях оподаткування країна поділена на 11 районів, а райони – на округи. Тому Національне податкове управління має 11 районних податкових

управління, 528 окружних податкових служб і податкову службу Окінави, відкриту в травні 1972 р., коли острови були повернуті Японії. У роботі податкових органів Японії виділяють такі основні напрями: керівництво оподаткуванням, перевірку рахунків платників податків, податкові консультації, громадські зв'язки. Необхідно зазначити, що Японія – особлива держава, де й сьогодні збереглися елементарні принципи культури людських відносин. Саме цим можна пояснити стабільно низький рівень показників злочинності в Японії та успіх державної політики з її профілактики. В 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 залишилися численними. Тому в країні ввели особливий порядок повідомлення платників податків, при якому кожен отримував сповіщення із зазначенням штрафу, визначеного за підсумками перевірного податкового розслідування [161]. В 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 наведемо 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 уже в 1993 році з'явився спеціальний Федеральний закон «Про федеральні органи податкової поліції», за яким ця система органів набула самостійності, відокремилася від податкової інспекції, а отже, з 1993 року в Росії існували дві системи паралельно існуючих органів – податкові органи та органи податкової поліції. Податкова поліція відразу створювалася як правоохоронний орган. І в законі 1993 року 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 перепліталися лише в частині виявлення, попередження, припинення податкових правопорушень. Спочатку законодавець у законі 1993 року

допускав ситуацію, коли податкова поліція могла ініціативно проводити перевірки, у тому числі й після того, як уже 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 у грудні 1996 року визнав, що стягнення штрафів у такому порядку неприпустиме (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 таку позицію, 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 лише в тих випадках, що прямо передбачені в ПК. У вересні 1999 року був виданий 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, віднесені КПК до цих органів. 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, здійснювалися за правилами, передбаченими в законі про ОРД, хоча зрозуміло, що податкова поліція, проводячи такі перевірки, залучала і податкових інспекторів, які перевіряють і обізнані в цій сфері.

Податкова поліція має право брати участь у 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 і податкова інспекція податкову поліцію, про факти податкових правопорушень, що стали їй відомі в результаті її самостійної діяльності, тобто коли правопорушення не підлягало ознакам злочину (за критерієм розміру несплаченого податку), то матеріали передавалися 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 органам 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 зазначено, 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 і 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 організоване 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 створено 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 і правопорушень, здійснення кримінального переслідування в межах, установлених законодавством. 22 січня 2001 року відповідно до Указу Президента Республіки Казахстан «Про заходи щодо вдосконалення правоохоронної діяльності в Республіці Казахстан» створено Агентство фінансової поліції Республіки Казахстан із передачею йому функцій та повноважень щодо управління майном і 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 з боротьби 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 (фінансову поліцію)» [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 – Агентство 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 є 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 служб); Великобританії – Податкова та митна служба її Величності; Латвії – Управління фінансової поліції Міністерства фінансів; Естонії – Центр з розслідування 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 властиві 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 їх, як правило, відносять 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 варіанта 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 всіх моделей функціонування податкових правоохоронних органів є наявність широкої (щодо української моделі) компетенції та виконання більш значущих, ніж просто боротьба з податковою злочинністю, функцій і завдань.

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

РОЗДІЛ 2

СУТНІСТЬ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ В УКРАЇНІ

2.1. Характеристика функцій, виконуваних податковою міліцією

У процесі реформ, що розгорнулися в сучасній Україні, перед усією системою державних правоохоронних органів постали нові завдання, значення яких обумовлене цілями сталого й стабільного розвитку суспільства. За цих умов діяльність податкової міліції постає однією зі складових частин загальної системи забезпечення економічної безпеки держави та гарантом реалізації нею функцій і потреб у соціально-економічній сфері.

Після проголошення незалежності створення податкової міліції як нової державної структури було обумовлене гостротою проблем, пов'язаних із ускладненням криміногенної обстановки, зростанням економічної злочинності, зокрема й податкової, поширенням правового нігілізму і низьким рівнем загальної правової та податкової культури населення. Функціональна структура органів податкової міліції складалася відповідно до потреб держави в правоохоронній сфері в той період і постійно змінювалася відповідно до пріоритетів як загальної стратегії державного управління, так і конкретних цілей правоохоронної системи.

З розвитком держави змінювалися її пріоритети, зокрема в економічній (та податковій) сфері. Від початку діяльність податкової міліції була зорієнтована здебільшого на забезпечення виконання фіскальної функції податків, у подальшому зросло значення податкової міліції в забезпеченні законності у податковій сфері, у боротьбі з корупцією в контролюючих органах та органах податкової міліції, виявленні незаконно отриманих прибутків і механізмів їх вивезення за кордон. Зазначені фактори вимагають не лише розширення функцій податкової міліції, а й проведення глибокого аналізу їх прояву та реалізації за сучасних умов.

Зважаючи на правоохоронну природу, необхідно зауважити, що функції податкової міліції повинні узгоджуватися із загальнонаціональною політикою у правоохоронній сфері, а відповідно внутрішньою правоохоронною функцією держави.

Внутрішні функції сучасної української держави визначаються І. І. Мотилем як основні напрями внутрішньої діяльності, зумовлені розв'язанням конкретних завдань щодо розвитку громадянського суспільства

та спрямуванням на демократизацію суспільного життя, захист прав і свобод людини та громадянина, забезпечення принципів соціальної справедливості [80]. Згаданий автор також зазначає, що практика державного будівництва України періоду незалежності підтвердила необхідність активізації державної діяльності в напрямі протидії злочинності як чинник, що набуває загрозливих масштабів та форм вияву, пристосовуючись до нових умов соціального життя. Остання риса негативно характеризує стан режиму законності та правопорядку в країні. виправленню ситуації, що склалася, сприятиме планомірне та комплексне реформування правоохоронної системи [80, с. 190].

Правоохоронні функції держави – це об'єктивні зумовлені її охоронними правовими потребами та сутністю державної влади однорідні, стійкі напрями її діяльності щодо задоволення цих потреб [89]. Цікавим є підхід В. М. Білик, який виділив поліцейські функції, під якими розумів урегульовану нормами адміністративного права розпорядчо-владну діяльність органів державної влади із застосуванням заходів примусу, що визначені законодавчими актами у сфері публічного управління під час охорони громадського порядку і забезпечення громадської безпеки [15]. Керуючись цією логікою, діяльність податкової міліції також пов'язана із реалізацією поліцейської функції.

Вплив держави на сферу економічних відносин має різні зміст, форми та характер. Він здійснюється шляхом: прийняття правових приписів, спрямованих на їх виконання суб'єктами економічних відносин; правового регулювання відносин автономних суб'єктів; установа спеціальних засобів боротьби з правопорушеннями в економічній сфері [21].

Податкова міліція виникла в період формування і розвитку ринкових відносин, є продуктом реформ з одним із найважливіших механізмів їх проведення. В умовах переходу до ринкової економіки податкова система, одним із основних елементів якої є податкова міліція, стає вирішальним фактором забезпечення економічної, а отже, й національної безпеки країни. Від того, наскільки ефективною буде її діяльність, багато в чому залежить успіх соціально-економічного розвитку України в умовах її модернізації.

Виникнувши як державна правоохоронна структура, податкова міліція за весь період свого існування стала ефективною частиною системи державного управління. В рамках здійснення своїх правоохоронних функцій вона бере участь у регулюванні відносин і забезпечує передумови для сталості й стабільного розвитку суспільства. Наслідком її правоохоронної діяльності є нормативно-регулювальний вплив на поведінку платників податків, усю систему економічних зв'язків і правових норм у податковій

сфері. Оскільки поведінка у сфері податкових відносин є одним із основних факторів, що впливають на сплату податків і на стан податкової дисципліни в державі, то діяльність податкової міліції набуває характеру специфічного інституту, який стабілізує відносини в одній із надважливих сфер соціально-економічного життя суспільства.

Податкова міліція є провідником цілеспрямованого державного впливу на життя суспільства, сприяє здійсненню його функцій щодо впливу на збереження і розвиток суспільної системи та державного регулювання суспільних процесів, а також забезпечення задоволення актуальних соціальних потреб суспільства в безпеці й порядку, і тим самим прямо впливає на поведінку і діяльність людей [18].

Водночас, оскільки її діяльність характеризується суворо визначеними й документально зафіксованими цілями, правилами та функціями, раціональністю і безособовістю відносин між її членами, здійсненням влади та наявністю апарату управління, вона є формальною організацією, хоча їй властиві й деякі елементи неформальної організації, такі як спонтанно сформована система соціальних зв'язків і відносин, норм, дій, які є наслідком міжособистісного і внутрішньогрупового спілкування і т. д. [156].

Як правоохоронний інститут податкова міліція чинить стабілізуючий вплив на суспільство і виконує роль одного із механізмів контролю та саморегуляції. Отже, у зазначеному (організаційному) контексті податкова міліція України є цілісною, стійкою, оформленою в правовому відношенні спільністю людей, які утворюють окрему організаційну структуру, що характеризується наявністю певних формальних і неформальних зв'язків, функцій і поведінкових норм, визначених у спеціальному (переважно підзаконному) законодавстві.

Як організаційна структура податкова міліція має власні ознаки мети, ієрархії та управління. Якщо спробувати віднести податкову міліцію до певного типу соціальних інститутів, то потрібно брати до уваги, що державна служба, частиною якої є служба в органах податкової міліції, належить до інститутів, що задовольняють суспільну потребу в організації ефективного державного управління, до функцій якої входить підтримання соціальної стабільності [18].

На сьогодні процес інституціоналізації податкової міліції, тобто утвердження її як самостійного правоохоронного органу, фактично завершився (зараз фактично етапи виникнення потреби у спільних діях, визначення загальної мети і функцій, появи спеціальних правових норм і правил, системи санкцій для їх підтримання, формування правового статусу завершені). Нині мова йде про розвиток та трансформацію цього

правоохоронного органу відповідно до зміни економічної та криміногенної ситуації у державі. Можна зазначити, що в Україні існує низка можливостей для подальшого вдосконалення її функцій та організаційної структури.

Як правоохоронний орган податкова міліція бере участь у реалізації контролю, який становить особливий механізм забезпечення податкового порядку, що є запорукою функціонування економічної системи держави в цілому. Згаданий контроль здійснюється за допомогою нормативного регулювання поведінки людей, підтримується правовими нормами, що є засобом впливу та управління, і закріплюють застосуванням відповідних санкцій. До санкцій входять правові та неправові заходи, серед яких заборони, що базуються на примусі, та санкції, що базуються на переконанні [59].

Податкова міліція виконує функцію контролю за поведінкою людей, забезпечуючи податкову дисципліну, безпеку держави і самих громадян. Вона реалізує цю функцію, спираючись на застосування, насамперед, правових санкцій, однак може використовувати й санкції неправового характеру, що базуються на переконанні. На сьогодні її зусилля спрямовані й на вирішення конфліктів між формальними нормами, що встановлені в державі, й тими неформальними нормами, якими часто керуються люди на практиці. Тим самим податкова міліція бере участь у нормативному регулюванні поведінки учасників податкових відносин і громадян у суспільстві загалом. Податкова міліція як один із механізмів контролю бере участь у відтворенні та здійснює підтримку сукупності норм, що визначають поведінку людей у соціально-економічній сфері життя, а саме у сфері відносин, що виникають у зв'язку з несплатою податків. Ці норми є сукупністю спеціально-правових приписів, що пов'язані з виконанням певних норм, забезпечуються і підтримуються силами професійних управлінських структур. Серед цих норм формальні (правові) й неформальні (соціально-психологічні, моральні тощо) правила, що регулюють відповідно формальні та неформальні механізми поведінки [18].

Податкова міліція впливає на зміну норм у сфері податкових відносин у бік їх приведення відповідно до нових формальних правил, сприяє відбору з них можливих соціальнокорисних норм і, як частина інституційної структури суспільства, сприяє формуванню нової цілісної системи формальних норм. Тим самим вона є частиною активною діяльності держави. Перед податковою міліцією стоїть проблема вирішення нормативних конфліктів, пов'язаних із незаконослухняною поведінкою як громадян, так і самих співробітників податкової міліції як особливої професійної групи. Вирішення цієї проблеми залежить значною мірою від аналізу механізмів цієї поведінки та визначення

способів впливу на неї. Результати цього аналізу мають бути покладені в основу рекомендацій щодо способів та напрямів нормативного впливу на громадську свідомість [18].

Сама історія створення податкової міліції є прикладом інституціоналізації, що базується на зверненні до досвіду зарубіжних податкових служб із регулювання соціального, економічного та правового інституціонального середовища у сфері оподаткування та адаптації цього досвіду до специфічних умов реальності. Таким чином, створення податкової міліції може бути розглянуте як приклад інституційного запозичення. Функції податкової міліції є її «виходом» на соціальну практику, слугують засобом реалізації державного управління, вся їх сукупність втілює багатоаспектність її прояву як соціального інституту в житті суспільства [18].

Інтерес до вивчення функцій податкової міліції обумовлений загальним зростанням інтересу до підвищення ефективності державного управління. Пошук нової ролі держави, нових форм, методів і функцій її органів у соціальній та економічній сферах, пов'язаний із характером політичних, економічних і соціальних реформ.

Як державна інституція вона виконує низку універсальних і специфічних функцій. До універсальних функцій належать функції закріплення і відтворення суспільних відносин, регулятивна, інтеграційна, транслуюча і комунікативна функції. До специфічних належать функції, характерні виключно конкретним інститутам. Як уже зазначалося, як інститут державно-правового типу податкова міліція виконує функцію забезпечення податкової дисципліни, створення умов для конструктивної діяльності на основі використання правоохоронних методів [87]. Також деякі дослідники виділяють функції організації, комунікації, інформатизації, контролю, регулювання і виховання [160]. Щодо специфіки діяльності податкової міліції, то можна говорити про її участь у здійсненні таких функцій державної структури, як інформаційна і виховна, за допомогою яких здійснюється просвітницький вплив на суспільну свідомість.

Впливаючи як інструмент державного управління і частини державної служби на формування інституціонального середовища та коригування напряму інституціональних взаємодій, податкова міліція, як і будь-який інститут, виконує свою найбільш загальну функцію участі в процесі забезпечення стійкого розвитку суспільства й стану соціальної рівноваги за рахунок виявлення прихованих дисфункцій суспільства та впливу на них. Участь у реалізації функції соціального регулювання дозволяє податковій міліції як державній правовій структурі сприяти витісненню зі сфери регулювання соціальних відносин нелегальних соціальних груп (корупційних

тощо), що виконують роль «замінників» формальних інституційних регулятивних механізмів, однак виконують цю роль відповідно до власних незаконних норм. Таким чином, податкова міліція бере участь у легітимізації латентних або прихованих функцій управління [18].

Виконуючи завдання боротьби з податковою злочинністю, якій властива висока міра латентності, органи податкової міліції беруть участь у структурному регулюванні прихованих процесів у суспільстві, при цьому діяльність податкової міліції є погодженою єдністю її конкретних функцій.

Сараскіна Т. В. зазначає, що місце податкової міліції в системі державних органів та правовий статус податкової міліції не можуть бути визначені у відриві від органів державної податкової служби. Залежно від забезпечення виконання функцій держави органи державної податкової служби належать до загальної системи правоохоронних органів і до системи спеціальних органів фінансового контролю [146].

Сьогодні податкова міліція вже перейшла в стадію стійкого організаційного розвитку, однак процес переорієнтації її функцій, як і раніше, триває і обумовлений змінами в українському суспільстві та впливом цих змін на зміст її правоохоронних завдань.

Правоохоронна функція тією чи іншою мірою властива всім органам державної влади і є складовим елементом діяльності інших органів, організацій, установ та посадових осіб, що обумовлено конституційними вимогами дотримання законності, забезпечення охорони правопорядку, інтересів суспільства, прав і свобод громадян. Однак ця діяльність у більшості органів та організацій не є основною, вона вторинна, постає з основної, забезпечуючи реалізацію їх організаційно-управлінських функцій у галузі економіки, фінансів, науки, освіти та ін. [71].

Беручи участь в активній протидії легалізації тіньового капіталу, органи податкової міліції покликані виступати частиною загального процесу інституційних перетворень, що вимагає від них здійснення низки заходів.

З одного боку, до цих заходів відносять застосування безпосередньо правоохоронних функцій, посилення їх адміністративно- і кримінально-каральних елементів і вдосконалення системи відповідальності за податкові правопорушення. З іншого боку, повинна йти мова про створення системи превентивних заходів, спрямованих на створення попереджувальних змін у діяльності суб'єктів господарювання, розроблення і внесення змін до відповідних законодавчих актів, посилення функцій, пов'язаних з отриманням та аналітичною обробкою інформації та здійснення постійного структурного аналізу і прогнозування зростання податкової злочинності [181]. Із цією самою метою податкова міліція виконує свої функції щодо

участі в міжнародній взаємодії та співпраці з правоохоронними органами іноземних держав щодо відстеження руху міжнародних фінансових потоків. Виконання всіх перелічених вище функцій свідчить про участь податкової міліції у здійсненні загальної державної стратегії боротьби з економічною злочинністю.

З формальної точки зору, ПК України прямо передбачає реалізацію оперативно-розшукової, кримінально-процесуальної та охоронної функцій [102]. Про них ітиметься далі.

Ґрунтуючись на аналізі літературних джерел (див. наприклад, [18], [61], [16], [80], [176], [12]), ми виділяємо таку класифікацію специфічних функцій податкової міліції.

Першу групу становлять функції загального характеру: визначення основних напрямів діяльності податкової міліції, необхідних для досягнення визначених для неї завдань; розроблення і здійснення заходів діяльності податкової міліції, необхідних для досягнення визначених для неї завдань; участь у розробленні й реалізації державних програм забезпечення боротьби із економічною злочинністю; здійснення взаємодії із засобами масової інформації щодо інформування населення про діяльність податкової міліції з метою профілактики податкових злочинів і правопорушень, а також забезпечення видавничої діяльності, пов'язаної з податковою сферою; здійснення прийому громадян, розгляд їхніх заяв, скарг, повідомлень.

Другу групу становлять правоохоронні функції, які передбачають:

- оперативно-розшукову діяльність (проведення оперативно-розшукових заходів, ведення спеціальних обліків; залучення громадян до співпраці для виявлення фактів податкових правопорушень і виплати їм відповідної винагороди, зберігання, носіння та застосування зброї, спецзасобів і фізичної сили);

- провадження дізнання, попереднього слідства (застосування заходів кримінального переслідування, реєстрацію та облік заяв і повідомлень про податкові злочини, здійснення дізнання та слідства у справах про податкові та інші злочини, використання інших спеціальних можливостей щодо застосування заходів примусу, передбачених законом);

- провадження у справах про адміністративні правопорушення;

- застосування адміністративно-попереджувальних заходів (перевірка документів, що засвідчують особу, виклик громадян та іноземних громадян з метою отримання пояснень з питань, що належать до компетенції органів податкової міліції, здійснення адміністративного затримання і застосування інших примусових заходів, передбачених законодавством про адміністративні правопорушення).

У групі правоохоронних функцій окремо можна виділити підгрупу, пов'язану із запобіганням і протидіями корупції у контролюючих органах та виявленням її фактів, забезпеченням безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

До них належать такі функції: організація і здійснення заходів щодо забезпечення власної безпеки, безпеки діяльності органів ДФС України, захисту їх посадових осіб від протиправних посягань під час виконання ними службових обов'язків; організація і здійснення заходів із запобігання та протидії корупції у контролюючих органах і податковій міліції тощо.

Третю групу функцій становлять контрольні функції (фактична участь у забезпеченні контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення до відповідних бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів; проведення спільних контрольних перевірок з контролюючими органами).

Дія податкової міліції через її функціональну структуру на практичну діяльність потребує наявності особливої зв'язувальної ланки, якою є її організаційна структура. Саме вона є тим чинником, без якого неможливе існування ефективної функціональної структури.

Дослідивши функції, необхідно проаналізувати діяльність податкової міліції як управлінської системи (зокрема необхідно визначити повноваження та структуру підрозділів), про що йтиметься далі у наступному підрозділі.

2.2. Повноваження податкової міліції в умовах реформування її організаційної структури

Органи податкової міліції входять до сфери адміністративно-політичної діяльності держави. Вони є складовою частиною системи забезпечення податкової дисципліни та правопорядку в Україні.

Органи податкової міліції є колективним суб'єктом адміністративного права, які наділені адміністративною право- та дієздатністю. Вони наділені практичною здатністю реалізовувати свою адміністративну правоздатність у рамках конкретних адміністративно-правових відносин.

На практиці далеко не завжди можливе проведення чітких граней між адміністративною право- та дієздатністю, хоча умовно можна стверджувати, що вони співвідносяться як статична і динамічна категорії. Досить часто вони нероздільні, тому що, по суті, є елементами єдиного адміністративно-правового статусу. Такий стан є характерним для органів виконавчої влади,

де момент формування правоздатності та дієздатності збігається і є фактичним моментом формування та юридичного закріплення їх компетенції. У компетенції виражається їх адміністративна правоздатність. У ній визначаються і повноваження цього органу щодо участі в адміністративно-правових відносинах, тобто їх дієздатність [3].

Виконавча влада реалізується у формі управління, при цьому адміністративне право встановлює у правових формах управління та його процедури, воно визначає законність вчинення будь-яких управлінських дій, тобто чи прийнятні вони всередині системи управління як правові явища. Теорія управління оцінює управлінські дії з точки зору доцільності, ефективності, корисності й значущості [156].

Під системою управління потрібно розуміти «організовані структурні елементи, які взаємозв'язані й виконують певні функції» [13]. Виходячи з цього, можна вважати, що для системи як категорії управлінської діяльності притаманні: а) наявність складових частин (елементів); б) наявність зв'язків між ними; в) цілісність системи, що обумовлюється взаємозв'язком і взаємодією окремих структурних елементів; г) поєднання самостійності кожного окремого елемента системи з виконанням ним функцій, необхідних для існування системи в цілому [90].

Податковий кодекс України у статті 349 передбачає таку структуру податкової міліції:

ПОДАТКОВА МІЛІЦІЯ УКРАЇНИ:
головні управління (управління, відділи, відділення, сектори) центрального органу виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну податкову й митну політику;
управління (відділи, відділення, сектори) податкової міліції відповідних державних податкових служб в Автономній Республіці Крим, областях, округах (на два і більше регіони), містах Києві та Севастополі;
управління, головні відділи (відділи, відділення, сектори) податкової міліції відповідних державних податкових інспекцій у районах, містах, районах у містах, міжрайонних, об'єднаних та контролюючих органах, що здійснюють супроводження великих платників податків.

У складі податкової міліції діє спеціальний підрозділ, який проводить роботу по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів [102].

Перелічені органи податкової міліції діють не розрізнено, а спільно, перебувають у тісному взаємозв'язку, взаємодії та взаємозалежності й становлять єдину систему.

Єдність системи органів податкової міліції відображає єдність їх сутності як правоохоронних органів та органів виконавчої влади, що перебувають в адміністративному підпорядкуванні. Ця єдність органів обумовлена спільністю їх завдань і функцій, які вони покликані здійснювати. Для всіх органів податкової міліції встановлюється єдиний правовий режим їхньої діяльності, і вони націлені на досягнення загальної головної мети – забезпечення законності та правопорядку в податковій сфері.

Відповідно до положень Наказу ДФС України від 02.09.14 № 101 «Про введення в дію структури ДФС та внесення змін до наказу ДФС від 09.07.2014 №1 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру» до податкової міліції входять такі підрозділи:

Головне оперативне управління:

Штаб (Управління): відділ оперативного реагування; відділ зонального контролю; відділ лінійного контролю; відділ військово-технічного забезпечення; відділ діловодства та захисту інформації.

Управління організації викриття економічних злочинів.

Відділ організації оперативно-розшукової діяльності.

Відділ оперативного супроводження адміністрування ПДВ.

Відділ протидії незаконному обігу підакцизних товарів.

Управління активних заходів.

Міжрегіональний відділ із особливо важливих справ.

Оперативно-аналітичний відділ.

Сектор зовнішніх відносин.

Оперативно-технічний відділ.

Управління оперативного документування.

Управління викриття кримінальних правопорушень у митній сфері: відділ оперативного викриття кримінальних правопорушень у митній сфері; міжрегіональний відділ «Схід»; міжрегіональний відділ «Південь»; міжрегіональний відділ «Захід»; міжрегіональний відділ «Центр».

Відділ забезпечення діяльності.

Головне управління власної безпеки:

Перше оперативне управління.

Друге оперативне управління.

Управління проведення перевірок та розслідувань: відділ зонального контролю; відділ з обслуговування апарату ДФС.

Управління організаційно-аналітичного забезпечення: відділ моніторингу ризиків; інформаційно-організаційний відділ.

Управління службової етики, захисту та безпеки: відділ захисту та безпеки; відділ контролю службової етики.

Відділ діловодства та захисту інформації.

Головне слідче управління фінансових розслідувань:

Сектор діловодства

Контрольно-методичне управління: відділ загального процесуального контролю; перший відділ лінійного процесуального контролю; другий відділ лінійного процесуального контролю; третій відділ лінійного процесуального контролю.

Слідче управління кримінальних розслідувань [108].

Крім того, у Департаменті персоналу функціонує управління кадрового забезпечення підрозділів податкової міліції, яке складається з відділу роботи з особовим складом, відділу охорони праці та соціальної роботи та відділу інспекції з особового складу.

Для комплексного уявлення про діяльність, яку здійснює податкова міліція, необхідно проаналізувати її функції, визначені для підрозділів центрального рівня. Потрібно зазначити, що впродовж останніх років відбулась уніфікація функціонального забезпечення діяльності підрозділів усієї ДФС України, зокрема й податкової міліції.

Положенням «Про Державну фіскальну службу України» [114] визначені такі функціональні повноваження підрозділів ДФС України:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх міністрові фінансів;

2) розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності ДФС;

3) розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

4) здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;

5) контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів;

6) здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДФС;

7) здійснює облік платників податків та єдиного внеску, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

8) забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів;

9) здійснює диференціацію платників податків;

10) вирішує відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу;

11) здійснює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

12) здійснює погашення податкового боргу платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;

13) проводить роботу з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, погоджує з Мінфіном рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу;

14) ініціює застосування до платників податків та платників єдиного внеску судових процедур банкрутства;

15) здійснює ведення митної статистики та Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД);

16) здійснює контроль за:

– дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності й громадянами установленого законодавством порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України;

– застосуванням відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання під час переміщення товарів через митний кордон України і після завершення операцій митного контролю та митного оформлення;

– правильністю визначення митної вартості товарів відповідно до закону, а також за правильністю визначення країни походження та класифікації згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД) товарів, що переміщуються через митний кордон України;

17) забезпечує застосування митних режимів, здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, поміщених у відповідні митні режими;

18) вживає заходів до захисту прав інтелектуальної власності у процесі зовнішньоекономічної діяльності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів;

19) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства з питань державного контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання в межах повноважень, передбачених законом;

20) проводить верифікацію (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів з України та здійснює у випадках, установлених міжнародними договорами, видачу сертифікатів про походження;

21) готує пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки;

22) здійснює ліцензування митної брокерської діяльності, діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;

23) надає повноваження на провадження діяльності з надання митним органам фінансових гарантій забезпечення сплати митних платежів;

24) здійснює у випадках, передбачених законом, провадження у справах про порушення митних правил та у справах про адміністративні правопорушення;

25) здійснює кінологічне забезпечення діяльності ДФС;

26) провадить дослідження й експертну діяльність у податковій та митній сферах;

27) здійснює разом із митними органами іноземних держав заходи щодо вдосконалення процедури пропуску через державний кордон України товарів і транспортних засобів, їх митного контролю та митного оформлення;

28) упроваджує спрощені митні процедури відповідно до законодавства та сприяє створенню відповідних умов для полегшення торгівлі, сприяє транзиту, збільшенню товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України;

29) проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного та податкового контролю;

30) здійснює контроль за доставкою товарів, що перебувають під митним контролем, до митних органів призначення;

31) застосовує та контролює процедури використання гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодіє з гарантами;

32) здійснює стягнення коштів у разі невиконання забезпечених фінансовою гарантією зобов'язань зі сплати митних платежів;

33) надає консультації відповідно до Податкового та Митного кодексів України, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску;

34) проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, за погодженням із Мінфіном затверджує узагальнювальні податкові консультації;

35) забезпечує розвиток, здійснює впровадження і технічне супроводження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, зокрема контроль за повнотою та правильністю виконання митних формальностей, організовує впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання;

36) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, формування та ведення реєстрів, банків та баз даних, а також забезпечує ведення реєстру страхувальників єдиного внеску;

37) взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади, державними органами іноземних держав, міжнародними договорами України;

38) надає дозволи на відкриття та експлуатацію митних складів, складів тимчасового зберігання, магазинів безмитної торгівлі, вантажних митних комплексів, вільних митних зон комерційного або сервісного типу, видачу сертифікатів уповноваженого економічного оператора;

39) бере в установленому порядку участь у наданні послуг електронного цифрового підпису;

40) звертається до суду у випадках, передбачених законом;

41) проводить аналіз надходження податків і зборів, інших платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», вивчає вплив макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;

42) подає Мінфіну на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки пропозиції щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів державного бюджету для складення проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік;

43) запобігає та протидіє контрабанді та порушенням митних правил на митній території України;

44) виявляє причини та умови, що сприяли вчиненню контрабанди та інших правопорушень у сфері державної митної справи, вживає заходів до їх усунення;

45) збирає, аналізує, узагальнює інформацію про порушення законодавства у сфері митної справи, за результатами прогнозує тенденції розвитку негативних процесів;

46) проводить облік, зберігання, оцінку вилученого, прийнятого на зберігання, розміщеного у митний режим відмови на користь держави майна, а також майна, виявленого в зоні митного контролю, власник якого невідомий, та розпорядження ним;

47) здійснює допуск перевізників-резидентів до перевезень на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року;

48) здійснює допущення дорожніх транспортних засобів та контейнерів до перевезення товарів під митними печатками і пломбами;

49) складає звітність щодо стану розрахунків платників податків із бюджетом та сплати єдиного внеску, а також інших показників роботи за напрямками діяльності ДФС;

50) організовує роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

51) здійснює контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та забезпечує міжгалузеву координацію у цій сфері;

52) здійснює контроль за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;

53) здійснює заходи щодо запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, затверджує норми втрат та виходу спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, порядок їх розроблення і застосування;

54) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;

55) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;

56) 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;

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

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

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

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

61) вживає заходів контролю за ціноутворенням під час операцій між пов'язаними особами та зовнішньоекономічних операцій з резидентами країн із низьким рівнем оподаткування;

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

63) отримує від органів, що здійснюють державний фінансовий контроль, матеріали ревізій та іншу інформацію в разі виявлення фактів порушення законодавства;

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

65) 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;

66) організовує роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки, розпорядження безхазяйним майном, а також іншим майном, що переходить у власність держави, та з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого, конфіскованого за порушення митного та податкового законодавства;

67) проводить роботу зі стягнення заборгованості із суб'єктів господарювання за кредитами та позиками, залученими державою або під державні гарантії;

68) застосовує санкції за несвоєчасність подання звітності, встановленої законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС;

69) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, погашення заборгованості з інших платежів, що віднесені до компетенції ДФС;

70) організовує ведення обліку технічних засобів фіксування проведення готівкових розрахунків;

71) організовує проведення перевірок щодо дотримання встановлених законом строків здійснення розрахунків в іноземній валюті, готівкових розрахунків та наявності ліцензій;

72) здійснює контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

73) здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

74) здійснює контроль за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;

75) забезпечує здійснення санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного контролю щодо товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також контролю за переміщенням культурних цінностей у формі попереднього документального контролю в пунктах пропуску через державний кордон України;

76) здійснює розгляд звернень громадян та юридичних осіб із питань, пов'язаних з діяльністю ДФС;

77) формує інформаційну політику ДФС та її територіальних органів;

78) оприлюднює на єдиному веб-порталі та в офіційному друкованому виданні ДФС акти та інші офіційні документи з питань, що належать до її компетенції;

79) виступає засновником засобів масової інформації з питань, що належать до компетенції ДФС;

80) здійснює контроль та забезпечує надання допомоги у стягненні податкового боргу та недоїмки з єдиного внеску в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;

82) здійснює прогнозування та планування видатків на матеріально-технічне забезпечення і розвиток діяльності ДФС;

83) здійснює внутрішній контроль та внутрішній аудит за дотриманням вимог законодавства і виконанням службових, посадових обов'язків у ДФС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління;

84) організовує науково-технічну, інвестиційну, інформаційну, видавничу діяльність, є засновником навчальних закладів та науково-дослідних установ;

85) здійснює управління об'єктами державної власності;

86) укладає в установленому порядку міжвідомчі договори з митними та податковими органами іноземних держав, проводить у межах повноважень, передбачених законом, переговори та консультативну роботу з підготовки міжнародних договорів з питань, що належать до компетенції ДФС, готує пропозиції щодо укладення таких договорів, а також припинення та/або зупинення їх дії;

87) здійснює міжнародне співробітництво, забезпечує виконання зобов'язань, узятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до її компетенції, зокрема шляхом надання взаємної адміністративної допомоги у запобіганні, виявленні та розслідуванні порушень законодавства з питань державної митної справи, на підставі міжнародних угод;

88) проводить відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків (крім Національного банку), зокрема після проведення митного контролю та митного оформлення;

89) здійснює державний експортний контроль під час проведення митного контролю та митного оформлення товарів;

90) проводить контрольні розрахункові операції до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій;

91) здійснює контроль за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, за наявністю торгових патентів;

92) застосовує до фінансових установ, які не подали відповідним територіальним органам ДФС в установлений законом строк повідомлення

про відкриття або закриття рахунків платників податків чи розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного територіального органу ДФС про взяття рахунка на облік у ДФС, фінансові (штрафні) санкції в установлених Податковим кодексом України розмірах;

92-¹) проводить перевірку достовірності відомостей, зазначених у пункті 2 частини п'ятої статті 5 Закону України «Про очищення влади»;

93) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Крім того, органи ДФС України з метою організації своєї діяльності реалізують такі організаційні допоміжні (організаційні) повноваження:

1) забезпечують у межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх реалізацією в апараті ДФС, її територіальних органах;

2) здійснюють добір кадрів в апарат ДФС та на керівні посади в територіальні органи, формують кадровий резерв на відповідні посади, організують роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників апарату ДФС, її територіальних органів;

3) організують планово-фінансову роботу в апараті ДФС та її територіальних органах, здійснюють контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечують організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку в установленому законодавством порядку;

4) здійснюють у межах повноважень, передбачених законом, разом із відповідними центральними органами виконавчої влади контроль за використанням державних коштів, передбачених для реалізації проектів, виконання програм, зокрема міжнародних;

5) забезпечують у межах повноважень, передбачених законом, мобілізаційну підготовку та мобілізаційну готовність органів та установ;

6) організують свою роботу і роботу територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління;

7) надають територіальним органам ДФС методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводять перевірку стану такої роботи;

8) координують і контролюють діяльність своїх територіальних органів та організують їх взаємодію з державними органами та органами місцевого самоврядування;

9) забезпечують згідно із законодавством надання державним органам інформації з реєстрів, банків та баз даних ДФС;

10) співпрацюють з інститутами громадянського суспільства, забезпечують участь громадськості у реалізації державної політики за напрямками діяльності ДФС та інформують її про свою роботу;

11) організують роботу з укомплектування, зберігання, обліку та використання архівних документів;

12) організують інформаційно-аналітичне забезпечення ДФС та автоматизацію її діяльності;

13) організують ведення діловодства відповідно до встановлених правил [114].

Таким чином, податкова міліція в Україні є спеціальною службою, невід'ємною частиною державного управління, наділеною правоохоронними функціями. Як суб'єкт державного управління податкова міліція у рамках своєї компетенції реалізує властивими їй методами завдання забезпечення податкової дисципліни країни, а також розслідування податкових та інших злочинів і правопорушень. Податкова міліція, поряд з іншими підрозділами «блоку економічної безпеки» (підрозділами Державної служби України з питань боротьби з економічною злочинністю МВС України, Служби безпеки України тощо), є частиною сил, що забезпечують засади законності та правопорядок в економічній сфері держави.

Нині, на наш погляд, пріоритетним напрямом організаційно-штатної політики органів податкової міліції є зміцнення підрозділів, які безпосередньо здійснюють діяльність з виявлення, документування та розслідування податкових та інших злочинів і правопорушень, а також виконують інші основні завдання, віднесені чинним законодавством до компетенції органів податкової міліції.

Проведений аналіз системи управління в органах податкової міліції дозволив зробити низку висновків і внести практичні пропозиції, спрямовані на підвищення її ефективності.

Основні напрями їх діяльності охоплюють не лише питання боротьби з правопорушеннями у сфері податкових правовідносин, а й пов'язані зі здійсненням низки функцій щодо виявлення, попередження та припинення порушень валютного і фінансового законодавства, а також щодо дотримання вимог низки інших законодавчих та нормативно-правових актів, що регулюють відносини в різних галузях підприємницької діяльності.

Разом з тим аналіз ситуації, що склалася у сфері економіки і податковій сфері, свідчить, що в нині податкові злочини й правопорушення за своїми соціальними та економічними наслідками, за їх взаємозв'язком з іншими економічними злочинами становлять собою реальну загрозу економічній безпеці держави. Досвід роботи податкової міліції доводить, що без належної взаємодії як правоохоронних органів, так і органів законодавчої та виконавчої влади проблеми забезпечення економічної безпеки не вирішити. Зусилля правоохоронних органів вимагають також законодавчої та

фінансової підтримки та термінового розроблення і затвердження довгострокової цільової програми забезпечення економічної безпеки. Також стає очевидним, що за сучасних умов підлягає доопрацюванню і вдосконаленню нормативна правова база, яка регламентує організацію діяльності податкової міліції.

Таким чином, аналіз функціонального забезпечення діяльності податкової міліції дозволяє зробити висновок про те, що її призначення має як загальнодержавний рівень, – це фактично силова структура, здатна діяти зважено і різносторонньо з використанням як силової, припиняючої, так і позитивної, соціально-перетворювальної діяльності, вираженої в її функціях соціальної пропаганди, виховання податкової культури, інформування населення. У цьому контексті податкова міліція є структурою, що позитивно впливає на образ справедливої та правової держави в цілому.

2.3. Організація взаємодії податкової міліції з державними органами та недержавними організаціями

Сьогодні в Україні спостерігається сплеск економічної активності. Малий і середній бізнес усупереч побоюванням експертів зростає і розвивається. На думку експертів, Податковий кодекс України повинен надати малому й середньому бізнесу можливість легалізуватися та вийти з «тіні». За таких умов метою діяльності податківців є сприяння детінізації бізнесу, забезпечуючи зниження податкового тиску та створюючи сприятливі умови для зростання економіки. На практиці це означає, що головним критерієм відбору підприємств до перевірок є наявність у фінансово-господарській діяльності ризиків несплати належних платежів до бюджету [149].

За офіційними даними у провадженні слідчих фінансових розслідувань упродовж 2014 року перебувало 10 982 кримінальні провадження, зокрема – 4 671 (42,5 %) – про тяжкі та особливо тяжкі злочини, закінчено 4608 проваджень, зокрема 1648 – про тяжкі та особливо тяжкі злочини. До суду направлено 1110 кримінальних проваджень, за якими забезпечено відшкодування збитків у розмірі 699,7 млн грн, або 73 % від суми встановлених збитків (у 2013 році цей показник становив 63 %).

На підставі ч. 4 ст. 212 і 212-1 КК України до суду направлено 271 кримінальне провадження, відшкодовано збитків на загальну суму 609,9 млн гривень.

У зазначеному періоді за матеріалами оперативних підрозділів розпочато 247 кримінальних проваджень за виявленими фактами незаконно

заявлених до відшкодування 1,3 млрд грн та незаконно відшкодованих з бюджету 2,1 млрд грн податку на додану вартість.

Виявлено ознаки кримінальних правопорушень та розпочато 150 досудових розслідувань за фактами неправомірного використання пільг при оподаткуванні ПДВ на суму 493 млн гривень.

Розпочато 463 досудові розслідування за виявленими фактами порушень при імпорتنих та експортних операціях на суму 1,3 млрд грн.

Припинено протиправну діяльність 48 конвертаційних центрів, якими було проконвертовано 22,5 млрд грн, збитки від їх діяльності становлять понад 3,8 млрд гривень.

За ініціативою оперативних підрозділів проведено перевірки 1 606 підприємств реального сектору економіки – користувачів послуг конвертаційних центрів, ліквідованих у 2014 та минулих роках, за результатами донраховано 722 млн грн, стягнуто до бюджету 466 млн гривень.

У рамках заходів, спрямованих на протидію розкраданню бюджетних коштів та їх легалізацію, виявлено 527 кримінальних правопорушень, з яких 107 – щодо службових осіб замовників державних закупівель, 340 – щодо переможців та 47 – щодо постачальників переможців державних закупівель (з них за ст. 209 КК України – 55).

За матеріалами оперативних підрозділів проведено 454 перевірки у сфері державних закупівель, донраховано 3,5 млрд грн, до державного бюджету стягнуто 1,6 млрд гривень [41].

Білоус В. Т. справедливо зазначає, що існуюча система правоохоронних органів, які ведуть боротьбу з економічною злочинністю, ще не відповідає як суспільно-політичним, так і соціально-економічним реаліям. Взаємодія між ними майже відсутня. Припинилося функціонування багаторівневих структур вертикальних і горизонтальних зв'язків. Негативної трансформації зазнали контрольні-координаційні структури, які аналізували криміногенну обстановку в економіці та розробляли стратегію протидії злочинності. Все це доцільно компенсувати новими підходами в управлінні, розробленням необхідної нормативно-правової бази [17].

Вирішення завдань, що ставляться перед підрозділами податкової міліції, має відбуватися в тісній співпраці з державними інституціями та, у необхідних випадках із залученням інститутів громадянського суспільства.

Останнє набуває особливого значення через формування в Україні повноцінного правового середовища, можливості громадськості впливати на державні процеси, пошук консенсусу у взаєминах з державними (владними) органами. Прийняття ПК України супроводжувалось акціями «податкового

майдану», наслідком яких став діалог між державними (владними) органами, громадськістю та певними поступками у питаннях формування податкових правил та норм. Попередження та припинення податкових правопорушень – це складна діяльність, що потребує значної концентрації зусиль, сил та засобів. Саме ця обставина вимагає налагодження тісних зв'язків з державними та неурядовими інституціями.

Необхідно зазначити, що взаємодія є фактично необхідною умовою ефективного функціонування будь-якого органу. Якщо говорити про органи податкової міліції, то суб'єктний склад органів, установ та організацій, з якими налагоджується спільна діяльність, досить різноманітний. Якщо говорити про державні інституції, то це:

– правоохоронні органи (органи внутрішніх справ, органи прокуратури, органи міжнародного правопорядку (наприклад, Інтерпол), Служба безпеки України, органи та установи Державної пенітенціарної служби України та деякі інші);

– інші державні органи, установи та організації (Державна служба фінансового моніторингу України, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування, Міністерство інфраструктури України та його місцеві управління, Пенсійний фонд України та його місцеві управління, органи соціального захисту, державні засоби масової інформації та деякі інші);

– недержавні організації (недержавні засоби масової інформації, благодійні організації, громадські організації тощо).

Необхідно пам'ятати про те, що взаємодія налагоджується в самій системі ДФС України: між підрозділами податкової міліції та іншими структурними підрозділами; між різними функціональними підрозділами податкової міліції.

Наведемо приклад із практики організації «внутрішньої» взаємодії.

У ПК України повною мірою впорядковано діяльність фіскальної служби загалом і податкової міліції зокрема. Визначено її можливості й завдання, обставини, за яких підрозділи податкової міліції мають право брати безпосередню участь у перевітках платників податків. Їх усього дві: або кримінального провадження щодо таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні, або у провадженні перебуває справа оперативного обліку.

Практика діяльності підрозділів податкової міліції засвідчує, що передбачається охопити плановими перевірками лише підприємства з високими показниками ризиків несплати податків. При відборі суб'єктів господарювання до перевірок зроблено акцент на відпрацюванні фінансово-

промислових груп, ризикових підприємств-монополістів, частка прибутку яких у високорентабельних галузях економіки є доволі вагомою, та суб'єктів господарювання, які проводили операції із сумнівними контрагентами [23].

Перевіркам у ПК України приділено окрему главу, в якій зазначено, який саме орган має право проводити перевірки, види перевірок, порядок проведення та строки їх проведення.

Наказом ДФС України від 31 липня 2014 року № 22 затверджено нові «Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків» [117]. Так, з метою забезпечення належної взаємодії між працівниками органів державної фіскальної служби відповідно до цього наказу створюються постійно діючі Координаційні робочі групи, що беруть участь в організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок платників податків. Координаційні групи містять групу Податкового контролю та Інформаційно-аналітичну групу (куди і ввійшли оперативні підрозділи податкової міліції).

Відповідно чинним методичним рекомендаціям на податкову міліцію покладено одне з головних завдань щодо збору, надання та перевірки інформації, яка може свідчити про ухилення від сплати податків або ймовірне заниження платником податків податкових зобов'язань та наявність податкового боргу у платника податків під час проведення планових та позапланових перевірок.

Відповідно до вищезазначених методичних рекомендацій підрозділи групи Податкового контролю, які очолюють перевірки згідно з планом-графіком, за 20 календарних днів інформують підрозділи інформаційно-аналітичної групи про проведення перевірки суб'єктів господарювання. У свою чергу, оперативні підрозділи податкової міліції впродовж 10 календарних днів для документальних планових перевірок, або 2 робочих днів – для проведення документальних позапланових перевірок від дня отримання запиту в обов'язковому порядку направляють підрозділу групи Податкового контролю наявну в базах даних інформацію щодо встановлених ризиків у діяльності платника податків, яка може свідчити про ймовірне заниження платником податків податкових зобов'язань або ухилення від сплати податків, зокрема взаємодію за ланцюгами проходження товарно-матеріальних цінностей (робіт) із контрагентами з ознаками фіктивності, задіяними в схемах ухилення від оподаткування, які знаходяться у розшуку, збанкрутували, щодо яких розпочато кримінальні провадження, наявності податкового боргу платника податків тощо.

Практика свідчить, що за такий короткий час співробітник податкової міліції не в змозі направити підрозділу групи Податкового контролю достатньо якісну інформацію про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, якщо перевірка не пов'язана з веденням оперативно-розшукової справи або розслідуванням кримінальних справ. Оскільки зібрані податковою міліцією матеріали повинні містити у собі підтвердження відсутності проведення операцій з транспортування, постачання товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, відібрані пояснення у посадових осіб про відсутність виконання робіт, про відсутність зберігання товарно-матеріальних цінностей, про відсутність відношення до реєстрації та фінансово-господарської діяльності посадових осіб підприємств, інформацію інших міністерств і відомств (Пенсійного фонду, архітектурно-будівельної інспекції, інспекції з охорони праці, ДАІ), яку ревізор у подальшому може використати під час проведення перевірки.

Так, для руйнування різноманітних схем, які використовують суб'єкти підприємництва у своїй діяльності, співробітникам податкової міліції потрібно провести цілу низку заходів, спрямованих на збір доказової бази про порушення ним податкового, валютного та іншого законодавства, на що потрібен більш тривалий час.

Насамперед потрібно здійснити повний аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, визначитися із сумнівними контрагентами та здійснити заходи з їх відпрацювання.

Дуже часто для мінімізації податкових зобов'язань підприємства у своїй діяльності користуються послугами сумнівних контрагентів, які розміщені в інших регіонах України. Внаслідок цього для їх відпрацювання потрібно здійснити виїзд у службове відрядження та провести низку першочергових заходів із відпрацювання контрагентів.

На практиці працівники податкової міліції Сумської області під час підготовки до супроводження перевірки виконують такі першочергові заходи: з податкових інспекцій, де перебувають на обліку контрагенти, отримують копії актів перевірок та актів місцезнаходження підприємства, копії декларацій з податку на додану вартість та декларацій з податку на прибуток, копію форми 1-ДФ по підприємству (як наслідок, ми будемо чітко знати, чи є на підприємстві працівники); при отриманні форми 1-ДФ по підприємству аналізують та відпрацьовують інформацію щодо всіх працівників, які працювали та були звільнені в період, що перевірявся (відібрання пояснень з приводу виконання певних робіт, постачання товарно-матеріальних цінностей та інше); встановлюють у відділах податкової міліції, де зареєстрований контрагент, чи не відкриті по контрагенту кримінальні

проведення, отримують від слідчого копії протоколів допиту, документи, вилучені при обшуках та виїмках, акти експертиз із метою врахування їх під час складання акта перевірки; встановлюють місцезнаходження та відбирають пояснення у службових осіб та працівників підприємства з питань реєстрації, фінансово-господарської діяльності та керівництва підприємством; у керівників підприємства запитують копії документів (угоди, податкові накладні, товарні накладні, прибуткові касові ордери, акти приймання-передачі робіт (послуг), додаткові угоди тощо), які б підтверджували реальність проведених фінансово-господарських операцій з підприємством, що перевіряється, та інші.

Лише виконавши всі перелічені заходи, можна зробити об'єктивний висновок про реальність чи фіктивність проведених фінансово-господарських операцій підприємства, що перевіряється, із сумнівним контрагентом. А в подальшому, за результатами зібраних матеріалів, здійснити донарахування та стягнення недоотриманих державою сум податків.

У разі, коли під час організації документальної планової та позапланової або фактичної перевірки встановлено відсутність платника податків (посадових осіб платника податків або його законних (уповноважених) представників) за місцезнаходженням (місцем проживання), у той же день складається акт перевірки місцезнаходження платника податків (посадових осіб платника податків або його законних (уповноважених) представників).

При цьому підрозділ органу державної фіскальної служби, який встановив відсутність платника податків (посадових осіб платника податків або його законних (уповноважених) представників) за місцезнаходженням (місцем проживання), не пізніше наступного робочого дня після складання акта доповідною запискою повідомляє про це керівника (заступника керівника) органу державної фіскальної служби та у випадках, передбачених підпунктом 350.1.3 пункту 350.1 статті 350 ПК, передає оперативному підрозділу органу державної фіскальної служби, на обліку в якому перебуває платник податків, запит на розшук відповідних осіб.

Як свідчить практика, у 2009–2014 роках цим питанням займався оперативний працівник податкової міліції, закріплений за супроводженням перевірки. Однак у зв'язку зі скороченням штатів та нестачею кваліфікованих працівників це питання залишається без уваги. Внаслідок цього заходи, спрямовані на розшук керівників підприємств, фактично не здійснюються, що призводить до унеможливлення проведення перевірки того чи іншого суб'єкта господарської діяльності.

Вирішення зазначених проблем полягає в тому, що необхідно доповнити методичні рекомендації щодо взаємодії між підрозділами органів Державної фіскальної служби України під час організації та проведення перевірок платників податків, в яких передбачити таке. Працівникам податкової міліції потрібно завчасно повідомляти про проведення планової документальної перевірки, а саме з моменту затвердження плану-графіка перевірок на наступний квартал. Для того щоб ще на стадії підготовки до проведення перевірки оперативний працівник проводив основний збір та аналіз інформації щодо проведення взаєморозрахунків із контрагентами, склав схеми руху товарно-грошових потоків, зокрема з використанням автоматизованої системи зіставлення податкового кредиту.

Також однією із основних проблем взаємодії працівників податкової міліції з групою податкового контролю є недостатня кількість кваліфікованих кадрів з боку податкової міліції, оскільки на сьогодні за одним оперативним працівником закріплено від двох до трьох планових перевірок, що робить практично неможливим якісний та своєчасний збір інформації по суб'єктах, які є предметом уваги такої кількості перевірок.

У ході проведення перевірки, що здійснюється в рамках ведення оперативно-розшукової справи, доцільно створити групу, до якої б увійшли ревізори, оперативний співробітник та слідчий. Це надасть можливість якісніше провести перевірку, донарахувати кошти, що не надійшли до бюджету, та забезпечити відшкодування завданих збитків.

Проаналізувавши всі проблеми, що існують на сьогодні при взаємодії підрозділів податкової міліції з групою Податкового контролю ДФС, ми даємо визначення поняття «внутрішньої» взаємодії. Це спільна діяльність підрозділів податкової міліції та інших підрозділів ДФС, змістом якої є вироблення, узгодження та реалізація спільних заходів у межах компетенції учасників, з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної фіскальної служби, а також фактичних перевірок щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, зокрема про обіг та оподаткування підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками (найманими особами).

Ураховуючи вищевикладене, можна стверджувати, що чим тіснішою буде взаємодія підрозділів податкової міліції з усіма підрозділами ДФС під час проведення документальних планових та позапланових або фактичних

перевірок, тим вищою буде ефективність перевірочних заходів, що приведе до значного наповнення державного бюджету нашої країни.

Окремі питання «внутрішньої» взаємодії також урегульовані такими документами:

- Порядком взаємодії між структурними підрозділами органів державної податкової служби з питань реєстрації та обліку платників податків (Наказ ДПС України від 1 серпня 2012 року № 671) [119], розробленим із метою налагодження дієвої взаємодії між структурними підрозділами органів державної фіскальної служби під час організації реєстрації та обліку платників податків та практичної реалізації Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів).
- Положенням про організацію взаємодії підрозділів податкової міліції з іншими структурними підрозділами органів державної податкової служби для встановлення місцезнаходження платника податків (Наказ від 17 травня 2010 року № 336) [118]. Це Положення визначає порядок взаємодії підрозділів податкової міліції з іншими структурними підрозділами органів державної фіскальної служби під час встановлення місцезнаходження платників податків.

Із зазначеного бачимо, що окремі напрями організації взаємодії зосереджені в різних нормативних правових актах, що зменшує їх ефективність через утворення масиву інформації, яка концентрується в різних документах. Тому, вважаємо питання «внутрішньої» взаємодії потребує систематизації в єдиному документі.

На наш погляд, необхідно розробити та впровадити в діяльність єдиний уніфікований Порядок взаємодії підрозділів Державної фіскальної служби України, який би зосередив форми та алгоритми спільної діяльності різних структурних підрозділів органів ДФС України за різними напрямами діяльності фіскальної служби. Такий підхід дозволить виключити повторення та дублювання різних напрямів та форм взаємодії.

Крім того, потребують спеціального нормативного регулювання питання спільної діяльності податкової міліції та інших підрозділів Державної фіскальної служби України. Для цього необхідно розробити та впровадити Положення про організацію взаємодії підрозділів Державної фіскальної служби України та підрозділів податкової міліції, а також додатки до цього нормативно-правового акта, що визначають порядок проведення фіскальними органами та органами податкової міліції заходів з контролю за дотриманням податкового, валютного та іншого законодавства. Цей документ повинен передбачати імперативну вказівку про те, що керівники податкової міліції та ДФС України зобов'язані постійно координувати дії

відповідних служб і підрозділів зі своєчасного виявлення та припинення порушень податкового, валютного законодавства, а також вирішення інших питань, що становлять спільний інтерес. Із цією метою повинні створюватися робочі групи, проводитися регулярні зустрічі представників зацікавлених підрозділів для узгодження дій, а найбільш важливі проблеми виноситися на розгляд спільних засідань колегій.

Під час спільної діяльності керівники обох служб повинні обмінюватися інформацією з питань, що стосуються форм і методів ухилення платників податків від оподаткування, фактів корупції та інших правопорушень, а також аналітичною інформацією за результатами перевірок і методичними рекомендаціями із загальними проблемами діяльності. У разі потреби повинні проводитися спільні службові розслідування за фактами надзвичайних подій, конфліктних й екстремальних ситуацій у сфері оподаткування.

Великі можливості закладені у взаємодії інформаційних комп'ютерних систем податкової міліції та фіскальної служби. На сьогодні проведена низка експериментів і теоретичних опрацювань, що дозволили, зокрема, підтвердити можливість автоматизованого виявлення ознак ухилення від сплати податків. З іншого боку, накопичення інформації в комп'ютерних системах фіскальних служб розширює можливості її конспірованого отримання і специфічної обробки, наприклад, службами власної безпеки. Водночас комп'ютеризація податкових інспекцій ставить перед підрозділами податкової міліції низку нових проблем, пов'язаних із необхідністю забезпечення безпеки цих комп'ютерних систем. Як відомо, впровадження комп'ютерних технологій супроводжується появою додаткових можливостей втрати інформації, а також ряду способів умисного або ненавмисного її викривлення.

Найбільший практичний ефект від взаємодії інформаційних систем досягається, як правило, за рахунок централізованої обробки за спеціальними алгоритмами в комп'ютерних системах податкової міліції інформації податкових інспекцій.

Поширеними проблемами у взаємодії з органами ДФС України є протидія з боку деяких керівників територіальних підрозділів ДФС України щодо організації проведення спільних перевірок, відмова надавати співробітникам податкової міліції інформацію з банків цих автоматизованих інформаційних систем підрозділів державних податкових інспекцій, необхідну для виконання покладених на підрозділи податкової міліції завдань.

Тому, на наш погляд, доцільно застосувати практику адміністративного договору в питаннях визначення форм та напрямів взаємодії і формування робочих зв'язків між підрозділами податкової міліції та іншими функціональними підрозділами ДФС України. Пропонуємо, зокрема, на центральному рівні укласти договір про основні напрямки та форми взаємодії та координації підрозділів податкової міліції та інших функціональних підрозділів ДФС України.

Серед основних напрямів взаємодії та координації діяльності необхідно передбачити такі: проведення спільних заходів із виявлення і припинення порушень податкового законодавства з боку платників податків – юридичних та фізичних осіб; забезпечення безпеки діяльності фіскальних органів, захист їх працівників від протиправних посягань під час виконання службових обов'язків; проведення спільних заходів по боротьбі з корупцією у фіскальних органах та органах податкової міліції; організація порядку передачі фіскальними органами підрозділам податкової міліції матеріалів про порушення податкового законодавства, що містять ознаки податкових злочинів; розроблення пропозицій щодо вдосконалення чинного податкового, цивільного, кримінального, адміністративного тощо законодавства України; проведення спільних заходів із профілактики порушень податкового законодавства, формування у платників податків податкової культури; проведення спільних заходів із виявлення і припинення порушень законодавства щодо застосування касових апаратів під час здійснення грошових розрахунків із населенням; проведення спільних заходів із виявлення і припинення порушень валютного законодавства; проведення спільних заходів з контролю у сфері виробництва та обігу етилового спирту й алкогольної продукції та ін.; проведення спільних заходів з контролю в інших напрямках, віднесених до компетенції фіскальних органів.

Серед основних форм взаємодії та координації діяльності необхідно визначити: погоджене планування і проведення заходів; взаємне інформування; спільне використання наявних сил і засобів; проведення спільних колегій і координаційних нарад; утворення спільних робочих груп; організація роботи апарату відряджених співробітників; випуск спільних збірок (бюлетенів) і методичних рекомендацій; проведення спільних семінарів (конференцій).

Взаємодію можна розглядати у двох аспектах. У широкому – це ділова співпраця державних органів у питаннях забезпечення протидії податковим правопорушенням та економічної безпеки в межах конкретної території. Така взаємодія здійснюється шляхом розроблення і прийняття спільних документів (наказів, інструкцій, комплексних і цільових програм, договорів,

планів), якими визначаються пріоритетні напрями, форми, методи, час проведення спільних дій; проведення міжвідомчих нарад, семінарів; здійснення погоджених заходів з підвищення ділової кваліфікації працівників; обмін позитивним досвідом роботи; проведення спільних рейдів, перевірок тощо [89].

Під взаємодією у вузькому значенні розуміють координацію дій податкової міліції з податковими інспекціями, підрозділами органів внутрішніх справ, Служби безпеки України в кожних конкретних епізодах боротьби з економічними злочинами, розкриття податкових правопорушень і корупції.

Звісно, що частіше спільна діяльність підрозділів податкової міліції налагоджується з різними правоохоронними органами. З цього приводу Л. О. Фещенко зазначає, що фундаментальною та необхідною ознакою ефективної, неформальної взаємодії у здійсненні правоохоронної діяльності є наявність спільної мети – передбачуваного корисного результату спільної діяльності, який відповідає спільним інтересам і сприяє реалізації потреб кожного із взаємодіючих органів [171, 172].

Необхідність об'єднання зусиль різних правоохоронних органів та податкової міліції обумовлена наявністю у них низки загальних завдань щодо захисту економічних інтересів держави. Кожен із них у межах своєї компетенції відповідними засобами, методами здійснює збір необхідної інформації про криміногенну ситуацію в економіці, проводить її аналіз, так чи інакше реагує на виявлені правопорушення.

Правовий статус правоохоронних органів визначає роль і місце в правоохоронній системі держави, наділяючи їх законодавчо певними правами та обов'язками. Організаційний блок елементів правового статусу правоохоронних органів повинен закріпити порядок утворення органів, становлення і зміни їх організаційної структури, способу взаємодії та здійснення координації [17].

На жаль, практика організації взаємодії свідчить про те, що підрозділи фіскальної служби та інші правоохоронні органи взаємодіють лише в межах реалізації поодиноких рішень спільних колегій, під час здійснення спільних оперативно-профілактичних операцій щодо профілактики та викриття певних видів правопорушень або під час роботи спільних оперативно-розшукових чи слідчо-оперативних груп. Можна констатувати, що у сфері взаємодії існують невирішені проблеми теоретичного, організаційного та юридичного характеру, стан взаємодії з багатьох напрямів потребує змін на краще. Все вищезазначене впливає на рівень та ефективність правоохоронної діяльності, особливо у ході здійснення протидії найбільш небезпечному виду

правопорушень – злочинам. Тому робота з удосконалення взаємодії повинна розглядатися як одне з пріоритетних завдань державних органів сьогодні й на перспективу [38].

У цьому підрозділі ми зосередили та акцентували увагу на організації взаємодії саме всередині фіскальної служби України. Це пов'язано з тим, що на науковому та нормативному рівнях питання «зовнішньої» взаємодії досліджені достатньою мірою. Відомі наукові дослідження взаємодії проведені В. Т. Білоусом [17], Т. І. Возною [24], В. С. Гуславським [31], С. К. Гречанюком [29], Н. М. Дятленко [39], Д. Г. Забродою [40], В. К. Колпаковим [54], В. В. Лисенком [67–68], Р. Марчуком [72], Д. Г. Мулявкою [83-84], Ю. С. Назаром [85], В. М. Фесюніним [170], Л. О. Фещенко [171], [82] та ін.

На нормативному рівні, крім положень уже згаданих законодавчих та відомчих актів, необхідно відмітити норми Інструкції про порядок взаємодії Державної прикордонної служби України і податкової міліції Державної податкової адміністрації України [115], Інструкції про порядок використання правоохоронними органами можливостей НЦБ Інтерполу в Україні у попередженні, розкритті та розслідуванні злочинів [116], Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн [120] тощо.

Таким чином, можемо констатувати достатню нормативну та наукову розробленість розглядуваної сфери діяльності податкової міліції. Для довершеності змістового наповнення цього підрозділу коротко визначимо основні форми взаємодії підрозділів податкової міліції з різними правоохоронними органами та громадськістю.

Як зазначалося раніше, підрозділи податкової міліції найчастіше організовують спільну діяльність із органами внутрішніх справ, прокуратури, Службою безпеки України та деякими іншими.

Питання взаємодії податкової міліції з органами внутрішніх справ достатньо детально розкрито в науковій праці Л. О. Фещенко [172].

Зазначимо, що згаданий автор пов'язує взаємодію органів внутрішніх справ із податковою службою із сукупністю системних, організаційно-тактичних, кримінологічних та правових факторів: основними системними чинниками, що визначають можливість реалізації взаємодії органів внутрішніх справ із податковою службою, є єдність цілей усіх елементів правоохоронної системи та їх сумісність. До організаційно-тактичних факторів потрібно віднести: належність до правоохоронних органів, наслідком якої є спільність завдань щодо забезпечення законності й правопорядку та певна спорідненість форм, методів діяльності; різний обсяг

повноважень; особливість призначення сил і засобів, що застосовуються для вирішення відповідних завдань, взаємозалежність кінцевих результатів; позитивний досвід взаємодії ОВС із ДПС в Україні та за кордоном; кримінологічним фактором є економічна злочинність, подолання якої неможливе без взаємодії ОВС та ДПС; правовою передумовою ефективної спільної діяльності органів внутрішніх справ із податковою службою є наявність адміністративно-правової основи взаємодії [171].

На думку автора, механізм взаємодії органів внутрішніх справ із податковою службою – це система поетапної організації та здійснення спільної узгодженої діяльності цих органів у визначених формах, на основі відповідних принципів та згідно з прийнятим управлінським рішенням для ефективного виконання поставлених перед ними завдань [171].

Усі форми взаємодії згаданих суб'єктів поділяються на такі блоки: 1) групові форми взаємодії (найвищий ступінь прояву прямих зв'язків, безпосередній контакт співробітників у складі різноманітних за призначенням груп); 2) спільне проведення заходів (середній ступінь прояву прямих зв'язків, можлива дистанційна участь у досягненні наміченої мети); 3) надання взаємодопомоги (переважно заочна, опосередкована, дистанційна участь у вирішенні поставленого завдання) [82].

Відповідно до напрямів узгодженої діяльності ОВС із ДФС (предметно-цільовий критерій):

– взаємодія у профілактичній роботі передбачає: розроблення, подання пропозицій до чинних нормативних актів та законопроектів щодо профілактики злочинів та інших правопорушень, насамперед у сфері економіки; обмін інформацією між органами, які здійснюють протидію злочинності, про причини та умови, що сприяють вчиненню правопорушень в економічній сфері; обмін оперативною інформацією, яка може бути використана з метою виявлення, запобігання та профілактики економічних злочинів; спільне вивчення стану криміногенної ситуації, структури та динаміки злочинності економічної спрямованості та розроблення заходів щодо профілактики злочинів; підготовка, внесення до органів влади та управління пропозиції щодо усунення причин та умов скоєння злочинів в економічній сфері;

– взаємодія під час виявлення, припинення, розкриття та розслідування злочинів передбачає: інформування про факти готування або скоєння злочинів; визначення спільними наказами форм, порядку взаємодії оперативних, слідчих та інших підрозділів у розкритті та розслідуванні злочинів, а також регламентування дій конкретних підрозділів правоохоронних органів; розроблення та здійснення спільних цільових

заходів; створення спільних слідчо-оперативних груп для розслідування особливо небезпечних злочинів, скоєних організованими угрупованнями, та таких, що мають міжрегіональний і міждержавний характер; використання окремих співробітників та спеціалістів у викритті, розслідуванні злочинів, проведенні експертних досліджень, для отримання консультацій; взаємообмін інформацією оперативно-розшукового, оперативно-довідкового та іншого призначення, що використовується під час виявлення, розкриття та розслідування злочинів; створення спільних інформаційних банків даних; покладання на конкретних співробітників ОВС обов'язків щодо організації взаємодії з аналогічними підрозділами ДФС;

– взаємодія під час розшуку та затримання злочинців передбачає: обмін про осіб, які розшукуються; здійснення заходів щодо встановлення осіб, які переховуються від слідства та суду; проведення спільних операцій із затримання осіб, які розшукуються;

– взаємодія щодо вдосконалення правового регулювання у сфері протидії злочинності передбачає: спільне вивчення практики діяльності ОВС та ДФС у сфері протидії злочинам та розроблення відповідних рекомендацій; аналіз практики та обмін інформацією про застосування нормативних актів у сфері правоохоронної діяльності щодо захисту економічних інтересів держави і громадян; узгодження проектів змін до чинного законодавства та законопроектів щодо вдосконалення й підвищення ефективності діяльності правоохоронних органів; ініціювання наукових досліджень із зазначеної проблематики [82].

Взаємодія з органами прокуратури найчастіше пов'язується зі здійсненням нагляду за додержанням законності в діяльності податкової міліції. Насамперед пов'язується із процедурою здійснення різних процесуальних дій.

Організація прокурорського нагляду полягає в тому, щоб органи, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування (дізнання та досудове слідство):

1) додержували передбачений законом порядок початку та проведення оперативно-розшукової діяльності, досудового розслідування діянь, що містять ознаки кримінального правопорушення, закриття кримінального провадження, а також додержували строки здійснення досудового розслідування та тримання осіб під вартою;

2) не допускали порушення законності під час проведення оперативно-розшукової діяльності, досудового розслідування;

3) виявляли причини вчинення кримінальних правопорушень і умови, що сприяють цьому, вживали заходів щодо їх усунення [122].

Крім того, в окремих випадках, під час розслідування різних категорій справ співробітники податкової міліції обмінюються інформацією із працівниками прокуратури, отримують консультації та проводять окремі спільні заходи. З позицій управління розглядувані суб'єкти взаємодії вступають у відносини координації і, як правило, узгоджують спільні дії, при цьому не роблячи керуючого впливу один на одного.

Міжнародне співробітництво податкової міліції у питаннях попередження, розкриття та розслідування злочинів найчастіше пов'язується з налагодженням відповідної взаємодії з Інтерполом. Основним нормативно-правовим актом, що врегулював ці питання, є «Інструкція про порядок використання правоохоронними органами можливостей НЦБ Інтерполу в Україні у попередженні, розкритті та розслідуванні злочинів» [116].

Ця Інструкція визначає порядок використання правоохоронними органами України можливостей Національного центрального бюро Інтерполу в Україні (надалі – НЦБ) для співробітництва з Генеральним секретаріатом Інтерполу та правоохоронними органами зарубіжних держав під час здійснення діяльності, пов'язаної із попередженням, розкриттям та розслідуванням злочинів, які мають транснаціональний характер або виходять за межі України.

Підрозділи податкової міліції можуть скористатися тим, що НЦБ забезпечує співробітництво правоохоронних органів України та зарубіжних країн як у цілому, так і в окремих напрямках боротьби зі злочинністю і надає можливості для: підготовки та надсилання ініціативних запитів за кордон; підготовки та надсилання відповідей на запити зарубіжних правоохоронних органів; обміну оперативно-розшуковою, оперативно-довідковою та криміналістичною інформацією про підготовку і вчинення злочинів та причетних до них осіб, а також архівною та, в окремих випадках, процесуальною інформацією; обміну досвідом роботи, законодавчими та іншими нормативними актами, навчально-методичною літературою з питань діяльності правоохоронних органів; обміну науково-технічною та іншою інформацією з питань боротьби зі злочинністю [116].

Якщо говорити в цілому про міжнародну співпрацю, то за результатами співпраці та обміну інформацією з митними органами іноземних держав упродовж 2014 року митницями ДФС заведено 552 справи про порушення митних правил на суму 191,7 млн грн (30,7 % загальної вартості предметів правопорушень).

Найвагоміші результати з виявлення схем незаконних зовнішньоекономічних операцій досягнуто завдяки міжнародному інформаційному обміну з митними адміністраціями Федеративної Республіки

Німеччина, Королівства Нідерланди, Великобританії, Туреччини та Республіки Польща.

За результатами розгляду справ митницями ДФС упродовж 2014 року накладено штрафів на суму 70,43 млн грн. Судами за результатами розгляду справ прийнято рішення про конфіскацію предметів правопорушень на суму 184 млн грн та накладено штрафів на суму майже 140 млн грн. На постійній основі здійснювався онлайн-моніторинг найбільш ризикових зовнішньоекономічних операцій. За результатами до митниць ДФС направлялася відповідна інформація щодо наявності ризиків [41].

Щодо взаємодії органів та установ Державної пенітенціарної служби України з підрозділами податкової міліції, то вона, на думку С. К. Гречанюка, полягає винятково в інформаційному обміні. Згаданий автор зазначає, що інформація щодо окремих засуджених осіб може бути цікавою для податківців, і навпаки, під час проведення оперативно-розшукових заходів щодо засуджених в установах виконання покарань інформація, яка є у підрозділів податкової міліції, може бути корисною для персоналу ДКВС України [29, с. 294]. Така позиція, на наш погляд, є дещо спрощеною і не враховує можливості проведення окремих оперативних заходів за участі оперативних працівників обох служб. Крім того, використання технічних можливостей обох служб також може розглядатись як один із напрямів взаємодії.

Взаємодію органів та підрозділів ДФС України з громадськістю, на думку В. М. Фесюніна, необхідно розуміти як стан взаємозв'язків, при якому: по-перше, формується позитивна громадська думка щодо діяльності органів та підрозділів ДФС України; по-друге, підвищується рівень податкової культури населення; по-третє, спостерігається спільна діяльність щодо забезпечення виконання податкового законодавства через інститут волонтерства, залучення деяких категорій громадян як спеціалістів у сфері контрольно-перевірочної діяльності, виконання правоохоронних функцій [171].

Згаданий автор також зазначає, що аналіз практичної діяльності органів та підрозділів ДФС України надає можливість до форм їх взаємодії з населенням віднести такі: проведення масово-роз'яснювальної роботи з актуальних питань податкової політики, надання відповідних консультацій громадянам; прийом громадян та розгляд їхніх звернень; залучення до інформаційно-консультаційної роботи з платниками податків волонтерів (громадських податкових консультантів); функціонування «телефонів довіри»; взаємодія під час проведення планових та позапланових перевірок суб'єктів підприємницької діяльності; взаємодія щодо організації обліку

платників податків; залучення громадян та їх громадських формувань до правоохоронної діяльності за напрямками роботи податкової міліції [171].

На додаток зазначимо про появу останнім часом нових форм зв'язку з громадськістю. Зокрема, державна фіскальна служба запровадила сервіс, що дозволить громадянам разом із податківцями остаточно подолати корупцію в лавах відомства, ліквідувати перешкоди, що заважають здійснювати підприємницьку діяльність, усунути складнощі у спілкуванні із посадовими особами. Нова ініціатива має назву «Пульс». «Пульс» – це гаряча телефонна лінія, що працює за принципом call-back (податківці не лише приймають звернення, а й потім повідомлять про результати перевірки та вжиті заходи). Працює лінія цілодобово [114].

Інформаційна політика орієнтована на відкритість, оперативність, європейські принципи у роботі прес-служби, проведення масово-роз'яснювальних заходів та індивідуальну роботу з платниками податків. У 2011 році затверджено Порядок організації роботи та взаємодії органів Державної податкової служби України при реагуванні на критичні виступи у засобах масової інформації [104] та Концепцію взаємодії органів ДПС України із засобами масової інформації та громадськістю на 2012 – 2016 роки [57].

З метою забезпечення відкритості діяльності ДФС було проведено 108 офіційних заходів за участі ЗМІ, з них 33 прес-конференції та брифінги керівництва ДФС, організовано 57 інтерв'ю та надано понад 1,9 тис. коментарів керівництва з актуальних питань діяльності.

Підпорядкованими територіальними органами підготовлено та розміщено у ЗМІ понад 105 тис. інформаційних матеріалів, проведено 13 323 офіційні заходи, зокрема проведено 3 685 прес-конференцій та брифінгів, організовано та проведено 1499 інтерв'ю та надано понад 2 тис. коментарів керівництва територіальних органів ДФС із актуальних питань діяльності.

До процесу інформування платників залучено і глобальну мережу Інтернет. На офіційному веб-порталі ДФС розміщено понад 6,7 тис. матеріалів, з них: понад 4,6 інформаційних матеріалів; 157 нормативно-правових актів; 81 проект регуляторних актів; 95 звітів про відстеження результативності регуляторних актів; 46 листів ДФС (Міндоходів) тощо.

На веб-сторінках підпорядкованих територіальних органів розміщено понад 53,6 тис. матеріалів.

Для інформування громадськості щодо завдань, напрямів і результатів діяльності ДФС та її територіальних органів, соціальної значущості добровільної та своєчасної сплати податків, зборів та інших платежів підготовлено і розміщено у ЗМІ, зокрема на офіційному веб-порталі ДФС,

555 інформаційних повідомлень, 29 прес-релізів, надано вичерпні відповіді на 358 запитів ЗМІ.

ДФС було організовано та проведено 27 семінарів та практикумів (тренінгів) для платників податків щодо практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС.

У рамках взаємодії з громадськістю впродовж 2014 року ДФС та її територіальними органами проведено 19 910 заходів із представниками бізнесу та інститутів громадянського суспільства [41].

На підставі проведеного наукового аналізу взаємодії органів податкової міліції з іншими правоохоронними органами та інститутами громадянського суспільства ми можемо констатувати, що, незважаючи на те, що останніми роками вдалося зупинити обвальний вплив капіталів за кордон, дещо знизити рівень економічних злочинів, вони, як і раніше, негативно впливають на більшість сфер життєдіяльності держави та суспільства. Основними причинами залишаються: відставання правової бази правоохоронної діяльності від потреб правоохоронної практики; серйозні недоліки в діяльності різних правоохоронних органів, насамперед унаслідок їх роз'єднаності, втрати опори на населення, впливу професійних кадрів; невирішеність проблем правового, матеріально-технічного, фінансового та іншого видів ресурсного забезпечення.

У зв'язку з цим є потреба в подальшому вдосконаленні нормативно-правової основи спільної діяльності з метою належного розмежування функцій зацікавлених органів та порядку їх взаємодії під час проведення контрольно-перевірочних та ревізійних заходів в економічній сфері.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ СУЧАСНОГО СТАНУ ПРОХОДЖЕННЯ СЛУЖБИ В ПОДАТКОВІЙ МІЛІЦІЇ

3.1. Характеристика системи підготовки кадрів податкової міліції

Становлення сучасної фіскальної служби та її важливої складової – податкової міліції відбувалося з розвитком загальнодержавних економічних та соціальних процесів. На різних етапах розвитку правоохоронних органів відбувалися процеси, прямо пов'язані із загальнодержавними тенденціями, можливостями технічного, фінансового та кадрового забезпечення діяльності того чи іншого правоохоронного органу.

Загальновідомо, що стратегії, завдання, функції – всі категорії різних нормативно-правових актів реалізують конкретні люди: персонал, співробітники, працівники, кадри. Тобто головним ресурсом забезпечення ефективного функціонування будь-якого органу за всіх часів був і залишається людський. Через це, справедливо зазначає О. О. Бандурка, окреме місце в модернізації податкової служби займає удосконалення структури та правового статусу податкової міліції. Процес модернізації податкової міліції, зокрема її організаційної структури, на думку згаданого автора, повинен базуватися на загальнодержавних заходах щодо проведення адміністративної реформи в Україні та концептуальних засадах реформування всієї правоохоронної системи. Стратегічні завдання модернізації Державної податкової служби України неможливо вирішити без нової кадрової політики, основна мета якої полягає у створенні організаційно-правових, соціальних, виховних, психологічних, матеріально-технічних, фінансових, економічних та інших передумов для формування високопрофесійного персоналу органів цієї служби, здатного ефективно, на високому рівні вирішувати її завдання в новому тисячолітті [11].

Звісно, що перші кроки до забезпечення підрозділів податкової міліції персоналом здійснювалися за допомогою використання наявних на цьому етапі ресурсів. Зокрема, якщо простежити процес створення фіскальної служби й податкової міліції, то побачимо, що основним кадровим ресурсом формування нового правоохоронного органу стало МВС України.

Указом Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» були підпорядковані підрозділи Міністерства внутрішніх справ України по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Державній податковій адміністрації [124]. Згодом була затверджена

структура Державної податкової адміністрації України з утворенням в її складі Головного управління податкової поліції, що було забезпечено передачею Міністерством внутрішніх справ України Державній податковій адміністрації України 4700 штатних одиниць підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування та асигнувань на їх утримання, залишення за працівниками підрозділів податкової поліції приміщень, автотранспорту, оргтехніки, засобів зв'язку та здійснення медичного обслуговування в системі цього міністерства [96]. Таким чином, стиль та загальні засади роботи підрозділів податкової міліції на початковому етапі роботи були повністю запозичені з підрозділів органів внутрішніх справ. Щодо формування спеціального навчального закладу підготовки співробітників податкової міліції, який забезпечив би комплексну та регулярну підготовку фахівців підрозділів податкової міліції, то це питання було вирішене згодом, яке є, безумовно актуальним через те, що питання наукового обґрунтування підготовки фахівців підрозділів податкової міліції в сучасній науці розроблені недостатньо. Тому, на наш погляд, необхідно звернути увагу на системні явища, які на сьогодні є в кадровій політиці податкової міліції, та зупинитися на різних аспектах здійснення системи підготовки працівників податкової міліції.

Можна стверджувати, що підготовка співробітників податкової міліції повинна характеризуватися наявністю системності та відповідною мотивацією, підготовкою фахівців зі знаннями специфіки податкової справи, поєднаною зі вміннями виявляти та розкривати злочини в цій сфері.

Державна кадрова політика в зазначеній сфері детермінується низкою істотних рис. Вона, зокрема, повинна бути:

- науково обґрунтованою, реалістичною, творчою, такою, що враховує потреби відомства в кадрах і повинна бути орієнтована на сталий розвиток держави, залучення на ключові посади професійно підготовлених осіб із новаторськими творчими прагненнями та мотивами;

- комплексною, тобто такою, що базується на єдності цілей, принципів, форм і методів роботи з кадрами, що враховує різні аспекти вирішення кадрових питань (економічні, соціальні, правові, політичні, моральні, соціально-психологічні та ін.);

- єдиною для всієї держави, але водночас багаторівневою, що передбачає різний механізм та ступінь державного впливу на них;

- перспективною, що носить стверджувальний і випереджальний характер, розрахованою на формування кадрів з урахуванням прогресу, зміни характеру праці та процесів;

– демократичною за цілями, соціальною базою і механізмом вирішення кадрових проблем;

– духовно-моральною і гуманною, виховувати в кожного співробітника чесність, патріотизм, переконаність у правоті й громадянську відповідальність за справу і власну поведінку;

– правовою, здійснюваною в межах закону, що є гарантією об'єктивного та справедливого вирішення кадрових питань [49].

На продовження викладеного, погодимося з О. О. Бандуркою, який зазначає, що вдосконалення процесу професійного відбору кадрів державної податкової служби має сприяти тому, щоб до них потрапляли найбільш здібні й підготовлені до виконання функціональних обов'язків. Науково обґрунтований професійний відбір може стати вагомою перешкодою на шляху проникнення до лав органів державної податкової служби випадкових людей, осіб, які за своїми якостями не здатні досконало оволодіти відповідною спеціальністю, схильні до девіантної поведінки й професійної деформації. Водночас професійний відбір покликаний оптимально розставити кадри, здійснити раціональне призначення на посади, своєчасно діагностувати і прогнозувати можливість професійних відхилень працівників органів державної податкової служби [11].

Якщо звернутися до зарубіжного досвіду (таких держав, як США, Японія, Туреччина, Фінляндія, Німеччина), можемо констатувати, що у питаннях комплектування кадрами правоохоронної (та податкової) сфери передусім враховуються їх антропологічні дані, після чого всі кандидати в обов'язковому порядку проходять своєрідні психологічні випробування на кмітливість, увагу та реакцію. Вивчаються їх моральна стійкість, етичний рівень, фізична підготовка. Звертається увага на вміння встановлювати контакти з різними людьми, вести серйозну роз'яснювальну роботу серед населення. Проходять вони і контрольне тестування для виявлення схильності до вживання наркотиків. Залежно від виявлених здібностей вступника йому пропонують аналітичну, технічну або слідчо-оперативну роботу. В Туреччині у вступників в поліцію з'ясовуються схильність кандидата до вживання спиртних напоїв, гри в карти та інших «негативних» звичок та схильностей. Крім того, кандидати здають письмові та усні іспити з особливим акцентом на граматику, ясність мислення і точність вираження думок, а також здатність аналізувати ситуацію, приймати швидкі рішення з урахуванням усіх чинників [49].

Підвищенню рівня загальної та професійної освіти поліцейських за кордоном приділяється велика увага. Не задовольняючись загальними

навчальними закладами, поліція організовує свою власну систему освіти, яка зазвичай складається із трьох ланок:

– первісного навчання вступників. Воно, як і подальше навчання рядових співробітників, проводиться найчастіше в навчальних центрах територіальних поліцейських формувань;

– навчання поліцейських, які спеціалізуються за певними видами діяльності, для заняття офіцерських посад. Навчання зазвичай проходить у навчальних центрах, організованих центральними органами поліцейського управління;

– підготовки поліцейських офіцерів вищих рангів у спеціальних вищих поліцейських навчальних закладах, а також у загальних навчальних закладах, наприклад університетах, за спеціальною програмою [49].

Зазначимо, що нині в Україні система підготовки фахівців податкової міліції репрезентована системою власної підготовки та залучення (рекрутування) фахівців з інших відомств. Проаналізуємо етапи підготовки співробітників податкової міліції та зазначимо основні проблеми, що існують у цій сфері.

На наш погляд, основними етапами підготовки співробітників податкової міліції повинні бути такі:

1. Довузівська підготовка:
 - 1.1. Професійно-орієнтаційна діяльність.
 - 1.2. Професійний відбір.
2. Профільна підготовка:
 - 2.1. Початкова підготовка.
 - 2.2. Професійно-орієнтована підготовка.
3. Перепідготовка та підвищення кваліфікації.

Першим етапом системи підготовки працівників, на наш погляд, необхідно вважати довузівську підготовку. На сьогодні цей етап є одним із найслабкіших у системі підготовки через його фактичну недооцінку з боку потенційних кандидатів на службу та самої системи професійної підготовки. Проте відсутність первинної обізнаності про умови проходження служби в податковій міліції, її завдання та функції, правовий та соціальний статус її працівників призводять до того, що до проходження спеціалізованої підготовки потрапляють особи, які не мають жодного уявлення про майбутню професію, і що гірше – не мають бажання в подальшому працювати у згаданій службі.

Основними проблемами у сфері професійної освіти підрозділів податкової міліції є:

- істотний дисбаланс між первинною професійною підготовкою (за якістю навчання та кількістю учнів) та потребами практичних підрозділів податкової міліції;
- відсутність планової системи підвищення кваліфікації керівного складу та фахівців;
- недостатні матеріальні та людські ресурси для здійснення масової перепідготовки фахівців;
- слабка організація науково-дослідної роботи в інтересах підвищення ефективності оперативно-службової діяльності співробітників податкової міліції та якості навчально-виховного процесу в навчальних закладах;
- низька ефективність у залученні наявного в органах податкової міліції науково-педагогічного потенціалу, відсутність власних можливостей для його підготовки та вдосконалення;
- недостатня забезпеченість процесу позашкільного професійного навчання навчально-методичними матеріалами, а також технічними засобами навчання;
- відсутність необхідних умов і соціальних гарантій для залучення в систему професійної підготовки кадрів спеціалістів вищої кваліфікації.

Професійна орієнтація і базова підготовка кадрів для органів податкової міліції здійснюються на плановій основі з урахуванням вищеперелічених проблем.

Через кадрові апарати податкової міліції повинна бути організована робота щодо ранньої професійної орієнтації молоді з метою підбору та вивчення потенційних кандидатів на службу. Її основними формами повинні бути:

- створення у загальноосвітніх навчальних закладах юридичних класів, курсів тощо;
- активне використання для організації ранньої професійної орієнтації молоді публікацій у відомчій пресі, а також інших засобах масової інформації;
- розвиток підготовчих курсів при навчальних закладах ДФС України.

Совгір І. М. , досліджуючи питання довузівської підготовки кандидатів на службу в органи внутрішніх справ України, дав таке визначення: «Відомча довузівська підготовка – це такий період професійної підготовки майбутніх висококваліфікованих працівників, який закінчується моментом успішної здачі вступних екзаменів до вищих навчальних закладів системи, органів Міністерства внутрішніх справ, і охоплює такі форми їх навчання: ліцейну, загальнопрофільну, початкову професійну» [152, 153].

Таким чином, згаданий автор визначає цей вид підготовки як період професійної підготовки, що розкриває виключно процесуальний (процедурний) аспект. На наш погляд, довузівська підготовка – це комплекс заходів, що здійснюється спеціальною (кадровою) службою, а також іншими підрозділами ДФС України, спрямованих на формування у кандидатів на зарахування на службу до податкової міліції ДФС України комплексу первинних знань та уявлень про особливості діяльності податкової міліції, її структуру, завдання, функції, а також про правовий та соціальний захист співробітників цієї служби. Дійсно, така діяльність проводиться до моменту вступу до профільного навчального закладу, а тому є фактично первинним періодом підготовки співробітників.

У наукових джерелах знаходимо такі підходи до розуміння довузівської підготовки. Зокрема, як правило, йдеться про два напрями. На першому проводиться професійна та профдіагностична робота серед цивільних осіб-майбутніх кандидатів на навчання у навчальних закладах, що здійснюється через мережу спеціалізованих класів загальноосвітніх шкіл та спеціалізованих ліцеїв за професійноорієнтованою освітньою програмою старшої школи, спрямованою на виявлення та розвиток здібностей у певній галузі знань, забезпечення формування основ правового світогляду та орієнтації особи, необхідних для її подальшого професійного самовизначення. Успішне засвоєння цієї програми завершується видачею атестата про повну загальну середню освіту з додатком, у якому вказуються перелік професійноорієнтованих дисциплін та результати їх засвоєння. Результати засвоєння повинні враховуватися під час вступу до вищих навчальних закладів. На другому напрямі відбувається початкова професійна підготовка осіб, які прийняті на службу [69].

Знову ж таки, не погоджуємося з таким розподіленням через те, що на практиці воно жодним чином не реалізоване. У сучасних навчальних загальноосвітніх закладах ми не віднайдемо професійно орієнтованих спеціальних класів, які поглиблено здійснювали нахил у бік підготовки фахівців зі знаннями податкової сфери. Більш реалістично виглядає твердження про систему спеціалізованої довузівської підготовки на рівні мережі спеціалізованих класів загальноосвітніх шкіл та спеціалізованих ліцеїв. Проте існування такої мережі можливе лише при лобюванні та сприянні самої зацікавленої в цьому служби (ДФС України). Зазначимо, що практика існування профільних довузівських закладів для ДФС України не нова.

Так, у складі Національного університету ДПС України функціонує Київський фінансово-економічний коледж, який був створений 8 грудня

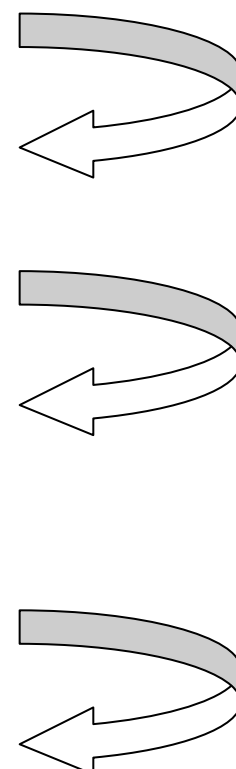
1997 року на базі Київського філіалу Українського фінансово-економічного інституту, який, у свою чергу, був правонаступником Київського філіалу Одеського фінансово-економічного коледжу і, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про створення Українського фінансово-економічного інституту», у минулому був структурним підрозділом інституту. Зі створенням Академії державної податкової служби України, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України, Київський фінансово-економічний коледж стає структурним підрозділом Академії зі збереженням статусу юридичної особи. У зв'язку з перетворенням Національної академії державної податкової служби України, у структурі якої знаходиться коледж, у Національний університет державної податкової служби України (відповідно до пункту 2 розпорядження Кабінету Міністрів України «Про перетворення Національної академії державної податкової служби України»), Київський фінансово-економічний коледж Національної академії ДПС України перейменовано у Київський фінансово-економічний коледж Національного університету державної податкової служби України [165].

Фактично існування згаданого навчального закладу є передумовою успішної довузівської підготовки системи ДФС України. Однак існують проблеми, що не дозволяють говорити про безхмарність цього сегмента підготовки співробітників податкової міліції:

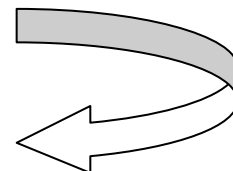
коледж здійснює підготовку фахівців за спеціальностями: фінанси і кредит; бухгалтерський облік; правознавство, які не повною мірою узгоджуються з подальшими навчальними програмами спеціальності «Правоохоронна діяльність», за якою здійснюється підготовка співробітників податкової міліції у Національному університеті ДПС України;

локалізація і місцезнаходження коледжу фактично в стінах Національного університету ДПС України поряд із позитивом має негативні наслідки у вигляді недостатньої можливості навчатися кандидатам з різних регіонів України;

відсутність комплексної професійно орієнтованої системи підготовки до бажаючих у подальшому проходити службу як співробітники податкової міліції, акцентуючи насамперед на загальному спрямуванні на діяльності органів ДФС України;



у системі підготовки повинен існувати заклад первинної освіти – власний ліцей, що забезпечить початковий етап підготовки довузівської підготовки.



Служба в органах податкової міліції відрізняється від загальної служби в органах ДФС України і тому потребує додаткової уваги та специфікації для майбутніх працівників. Ми вважаємо, що діяльність із довузівської підготовки повинна починатися з відповідної роботи кадрових служб регіональних управлінь ДФС України. У кожному регіоні, керуючись практикою адміністративних договорів, органи ДФС разом із територіальними управліннями Міністерство освіти і науки України повинні запровадити практику профорієнтаційних курсів, програма яких дозволить сформувати у молодих людей, які бажають у подальшому здобувати професійну освіту з метою проходження служби в підрозділах податкової міліції, первинні знання щодо особливостей проходження служби в цих підрозділах.

Професійна орієнтація – це система взаємозв'язаних соціально-економічних, організаційно-правових, психологічно-педагогічних та медичних заходів, здійснюваних з метою допомоги особі у самовизначенні щодо вибору того чи іншого різновиду професії шляхом: інформування зацікавлених осіб для полегшення вибору виду професійної діяльності, створення умов для розвитку професійно важливих здібностей майбутніх працівників, визначення їх психофізичних та соціально-психологічних якостей [153].

Профорієнтація – це система психолого-педагогічних і методичних заходів, що допомагають кожному представникові підрастаючого покоління обирати собі професію з урахуванням потреб суспільства і своїх здібностей [98, с. 249]. На наш погляд, профорієнтація – справа відомства, зацікавленого в отриманні на службу професійного працівника. Практика профорієнтаційної діяльності сьогодні пов'язується насамперед з поширенням інформації про систему освіти та подальші перспективи проходження служби в підрозділах податкової міліції. При цьому специфічної інформації, що розкриває сутність служби до потенційних кандидатів, не доноситься. Такий стан призводить до потрапляння в систему професійної освіти людей, які не мають уявлення про складності проходження служби, що має своїм наслідком їх швидке звільнення в подальшому, після завершення навчання і потрапляння в умови практичної діяльності.

Необхідно зазначити, що широке розуміння професійної орієнтації містить такі елементи, як професійна просвіта, попередня професійна діагностика, професійна активізація, професійна консультація, професійний відбір, соціально-професійна адаптація, професійна переорієнтація [50, 145].

Необхідно погодитись з І. М. Совгір, який критикує позицію щодо винесення до складових профорієнтації ще й професійного відбору, соціально-професійної адаптації та професійної переорієнтації [153]. На наш погляд (який збігається з позицією згаданого автора), професійний відбір є самостійною стадією, що містить систему заходів, спрямованих на визначення відповідності кандидата на зарахування для подальшого проходження служби в підрозділах податкової міліції, встановлених професійними стандартами та вимогами.

Як зазначають вчені, під професійним відбором потрібно розуміти складну спеціалізовану процедуру вивчення й оцінки придатності того чи іншого кандидата до оволодіння спеціальністю, досягнення рівня майстерності й успішного виконання обов'язків як у звичайних, так і екстремальних умовах. Насамперед кандидат повинен відповідати ряду формальних стандартів, прийнятих законодавством країни, зокрема бути відповідного віку, мати потрібний освітній рівень, бути громадянином країни, мати певний зріст, вагу і фізичні кондиції, без медичних протипоказань для служби, не бути пов'язаним із кримінальним світом. Така інформація з'ясовується у процесі бесід, аналізу документів, спеціальної перевірки, медичного огляду [93].

Професійний відбір персоналу є самостійною стадією реалізації кадрової функції і складається з багатьох елементів. Це комплексне дослідження особистості майбутнього працівника з метою прогнозування її професійної придатності на основі аналізу наявних фізичних і психічних якостей. Під професійним відбором працівників органів, служб та підрозділів внутрішніх справ потрібно також розуміти спеціально організований дослідницький процес, мета якого – виявити й визначити за допомогою науково обґрунтованих методів ступінь і можливість психофізичної та соціально-психологічної придатності претендентів на службу і навчання у відомчих закладах освіти. Невід'ємними елементами такого професійного підбору є: медичний відбір, соціально-психологічний відбір, педагогічний відбір, психофізіологічний відбір. Медичний відбір виявляє тих осіб, стан здоров'я і рівень фізичного розвитку яких дозволяє успішно у визначені терміни оволодіти спеціальністю та ефективно виконувати свої посадові обов'язки. Соціально-психологічний відбір призначений виявляти ті соціально обумовлені властивості особистості, що необхідні для успішної служби і

праці осіб рядового та начальницького складу в службово-трудовому колективі, відображає їх готовність і бажання виконувати поставлені завдання, свої професійні обов'язки за будь-яких умов. Педагогічний відбір необхідний для виявлення у претендентів тих знань, умінь та навичок, які потрібні для подальшого систематичного навчання за обраною спеціальністю.

Психофізіологічний відбір має на меті виявлення у претендентів тих професійно важливих психофізіологічних властивостей, які необхідні для успішного оволодіння службово-професійними знаннями, вміннями й навичками та визначають успішність подальшого навчання та ефективність наступної професійної діяльності працівників органів внутрішніх справ за конкретною спеціальністю й посадою [153].

Стаття 352 Податкового кодексу України передбачає, що на службу до податкової міліції приймаються на контрактній основі громадяни України, які мають відповідну освіту, здатні за своїми особистими, діловими, моральними якостями та станом здоров'я виконувати обов'язки відповідно до покладених на податкову міліцію завдань.

На службу до податкової міліції не може бути прийнята особа, яка має не погашену або не зняту в установленому порядку судимість за вчинення злочину, крім реабілітованої, або на яку впродовж останнього року накладалось адміністративне стягнення за вчинення корупційного правопорушення [102].

Таким чином, основними вимогами до осіб, які претендують, бути прийнятими на службу до податкової міліції, є: наявність громадянства України; відповідна освіта; особисті, ділові, моральні якості та стан здоров'я, які дозволяють виконувати обов'язки відповідно до покладених на податкову міліцію завдань; відсутність деліктного статусу (судимості за вчинення злочину, крім реабілітованої, відсутність упродовж останнього року накладення адміністративного стягнення за вчинення корупційного правопорушення).

На сьогодні додаткових особливостей відбору кандидатів до підрозділів податкової міліції, порівняно з підрозділами органів внутрішніх справ, фактично немає. Кандидати проходять попередню співбесіду зі співробітниками кадрових підрозділів ДФС України, на якій з'ясовуються загальні відомості, що мають значення для формування особової справи особи-кандидата, бажаною стати співробітником податкової міліції (зокрема заповнюються автобіографія, відповідні анкети, надаються оригінали та копії документів про освіту, характеристики з навчання тощо).

Щодо осіб, які претендують на службу в податковій міліції, за їх письмовою згодою проводиться спеціальна перевірка у порядку, встановленому Законом України «Про засади запобігання і протидії корупції». Особи, які претендують на службу в податковій міліції, зобов'язані повідомити керівництву органу, на посаду в якому вони претендують, про працюючих у цьому органі близьких їм осіб [102].

Після з'ясування цієї інформації кандидат направляється на проходження медичного та психологічного обстеження. У даній ситуації необхідно вказати на існуючу проблему в медичному забезпеченні підрозділів податкової міліції через відсутність власних спеціалізованих медичних закладів. Сьогодні військово-медичну комісію проходять у медичних закладах системи органів внутрішніх справ.

Ключовим елементом цього етапу є професійно-психологічне оцінювання претендентів, що являє собою комплекс взаємозв'язаних заходів, спрямованих на встановлення відповідності психологічних якостей особистості кандидата вимогам професійної діяльності і складається з соціально-психологічного вивчення особи, її професійної діагностики та прийняття рішення про професійно-психологічну придатність претендента і найбільш раціональне використання його на службі [153].

Паралельно відбуваються робота щодо перевірки особи-кандидата за спеціалізованими базами даних на предмет притягнення до кримінальної відповідальності та наявності дискредитуючої інформації, а також додаткова перевірка інформації щодо поведінки та життєдіяльності кандидата окремими оперативно-розшуковими заходами.

Успішне формування завершення цих заходів призводить до того, що справа особи-кандидата направляється до спеціалізованого навчального закладу.

Із цього моменту починається другий етап підготовки – профільна підготовка. Л. І. Миськів зазначає, що система освіти сьогодні, у тому числі й відомча, спрямована насамперед на передання знань та навичок, а її головний напрям – виховання та організація його процесу – перебуває на другорядній позиції. Таку ситуацію повинні виправити саме вищі навчальні заклади, що «підсумовують» попередню виховну діяльність інших суб'єктів виховання [75].

Сьогодні фактична монополія щодо підготовки фахівців підрозділів податкової міліції належить факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції Національного університету державної податкової служби України.

Факультет підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції – навчальний підрозділ, який не має аналогів в Україні, створений у структурі Українського фінансово-економічного інституту ДПА України відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції». Навчання на факультеті проводиться за спеціальностями «Правоохоронна діяльність», спеціалізаціями «Оперативно-розшукова діяльність та кримінально-процесуальна діяльність», «Управління підрозділами податкової міліції», за освітньо-кваліфікаційними рівнями «бакалавр», «спеціаліст», «магістр».

Упродовж свого існування випустив понад 2 100 офіцерів, на базі факультету понад 3 400 працівників податкової міліції закінчили курси початкової підготовки, 2 700 податківців підвищили свою кваліфікацію. На сьогодні 28 % випускників факультету очолили структурні підрозділи податкової міліції [165].

Можна погодитися з позицією Л. І. Миськів, яка, характеризуючи діяльність вищого навчального закладу, зазначає, що пріоритетним завданням є не просто підготовка персоналу, а насамперед – виховання майбутнього правоохоронця [75].

Професія податкового міліціонера поєднує, як мінімум, три спеціальності: фінансист, юрист, соціальний психолог, що представлені в системі комунікації оподаткування та її функціонування [49].

На жаль, система підготовки співробітників підрозділів податкової міліції також не є досконалою. Насамперед, йдеться про напрями підготовки та професійні вимоги до співробітників.

Щодо першого моменту (напрямів підготовки), то, як було зазначено, підготовка здійснюється за спеціалізаціями «Оперативно-розшукова діяльність та кримінально-процесуальна діяльність» та «Управління підрозділами податкової міліції».

При цьому навчальна програма фахівців вищої кваліфікації (магістерська програма) передбачає спрямування випускників факультету на управлінську діяльність у підрозділах податкової міліції. У практичних підрозділах існує нагальна потреба в такій кількості (приблизно 100 випускників щорічно) управлінців. На нашу думку, акцент цієї програми повинен бути змінений на напрямок, який є найпоширенішим у діяльності практичних підрозділів, – оперативно-розшукова та кримінально-процесуальна діяльність, а управлінський напрямок повинен бути зменшений до обґрунтованих розмірів набору курсантів. А в ідеалі – стати напрямком підвищення кваліфікації працівників податкової міліції.

Щодо професійних вимог до співробітників, зазначимо, що в науковій літературі вони класифікуються за різними критеріями. Зокрема, якості, якими повинен бути наділений працівник, поділяються на:

- моральні: ідейність, відданість Батьківщині; повага до законодавства; моральна чистота, справедливість до людей, доброта, висока відповідальність, повага до людської честі та гідності; працелюбність, наполегливість у досягненні цілей, дисциплінованість; скромність, самокритичність, ввічливість, вимогливість до себе; високий рівень інтелекту, ерудиція, широта духовних інтересів;
- професійні: знання суспільних, юридичних та спеціальних дисциплін; готовність до вирішення складних оперативних завдань; безкомпромісність у боротьбі з порушеннями законів; прагнення до постійного професійного вдосконалення; здатність до аналізу ситуації та логічного мислення; ініціативність, енергійність, наполегливість у роботі; цілеспрямованість, точність, акуратність, увага та організованість у роботі; вміння підтримувати діловий зв'язок із представниками громадськості;
- специфічні (спеціальні): стійкий динамічний стереотип виконання правових приписів; загострене почуття правдивості, справедливості та законності; вміння володіти собою в екстремальних (надзвичайних) умовах; здатність об'єктивно оцінювати інформацію про події, особи та факти; спостережливість; вміння порівнювати фактичні дані з конкретними подіями; здатність чинити психологічний вплив на осіб, які становлять оперативний інтерес; відсутність упередженості в оцінюванні людей та фактичних даних; вміння контролювати дії осіб зі злочинного середовища [25].

Повністю погоджуємося з необхідністю в ідеалі існування таких якостей, проте щодо співробітників податкової міліції, додатковою вимогою, на наш погляд, є наявність специфічної (спеціальної) освіти та знань. Якщо звернути увагу на освіту, яку сьогодні здобувають курсанти податкової міліції, то можемо констатувати, що вона є класичною юридичною освітою правоохоронного спрямування. Натомість, ми вважаємо, така ситуація не відповідає сучасним вимогам практики. Основною вимогою до знань та освіти є глибоке знання економічних процесів у сфері оподаткування. Саме цей фактор дозволяє поєднати юридичні знання щодо правового закріплення процедури виявлення, припинення та розслідування злочинів зі специфікою самих злочинів, які мають суто податковий та економічний характер. Таким чином, на нашу думку, поряд зі здобуттям юридичної освіти випускники згаданого навчального закладу повинні отримувати глибокі економічні знання та освіту (хоча б і меншого кваліфікаційного рівня). Тому необхідно змінити навчальну програму підготовки фахівців підрозділів податкової

міліції, передбачивши одночасно повну закінчену вищу юридичну освіту (освітньо-кваліфікаційного рівня «спеціаліст» або «магістр») і неповну вищу економічну освіту (освітньо-кваліфікаційного рівня «молодший спеціаліст»).

Поглиблення економічної підготовки кадрів в органах податкової міліції повинна здійснюватися шляхом: поєднання у процесі навчання фундаментальних, теоретичних і конкретних практичних питань; застосування вітчизняного та міжнародного досвіду організації економічних відносин і системи оподаткування; безперервної освіти, перманентного підвищення кваліфікації персоналу; взаємної зацікавленості навчальних структур і державних відомств у підвищенні якості навчання, зміцнення матеріальної бази навчальних закладів [49].

Система підготовки фахівців до підрозділів податкової міліції побудована сьогодні таким чином, що навчання проходить декількома етапами – первинна підготовка (базові юридичні та гуманітарні знання); специфікація навчання – отримання знань з галузей права, які найчастіше використовуються в практичній діяльності; практика та стажування курсантів – отримання первинних професійних навичок діяльності в конкретних підрозділах податкової міліції; державна атестація – підсумок навчання і визначення рівня знань. Успішне завершення навчання супроводжується подальшим розподіленням курсантів у регіони, з яких направлялись кандидати.

С. М. Легуша зазначає, що важливим є те, щоб освіта, навчання і виховання були розвиваючими, тобто здійснювались цілеспрямовано, утворюючи систему взаємодіючих та взаємодоповнювальних компонентів [65].

Не можна не погодитися з таким підходом та додати, що система підготовки працівників податкової міліції потребує значної уваги з боку керівництва ДФС України. Це пов'язується з тим, що, на жаль, у системі спостерігається значна плінність кадрів. Дані процеси мають як об'єктивні (низька зарплата, слабкий соціальний та правовий захист тощо) та суб'єктивні фактори (низький рівень професійної підготовки).

Потребує більш практичного спрямування освіта курсантів податкової міліції, адже часто теоретичні знання не підкріплюються практичними та наочними. Через це, на нашу думку, потрібно:

- удосконалювати систему взаємозв'язків системи підготовки фахівців із практичними підрозділами податкової міліції;
- упродовж усього курсу підготовки проводити постійний психологічний супровід курсантів, спрямовуючи їх на подальше утвердження як правоохоронців;

- здійснювати постійний психологічний супровід курсантів упродовж усього періоду навчання, незважаючи на стан індивідуальної та групової дисципліни в навчальному підрозділі;

- продовжувати практику запрошення для проведення занять практичних працівників;

- надавати підтримку з практичних підрозділів – навчальному закладу у питаннях надання спеціальної техніки, яка використовується у практичній діяльності;

- надавати оболонку інформаційних баз програмного забезпечення діяльності практичних підрозділів податкової міліції для навчання курсантів;

- утворити на базі університету віртуальну лабораторію «Модель вчинення злочину у сфері оподаткування» завдяки взаємодії декількох факультетів та об'єднання зусиль навчальних лабораторій інших навчальних підрозділів (систем «Віртуальний банк», «Віртуальне підприємство» тощо) для формування навчальної системи, яка дозволить відобразити алгоритм дій під час розслідування злочинів на практиці.

Крім того, зважаючи на низку проблем у системі підготовки співробітників підрозділів податкової міліції, є потреба в диверсифікації профільної освіти і створенні альтернативного курсу підготовки в іншому профільному правоохоронному ВНЗ. Це призведе до появи конкуренції у підготовці співробітників, наслідком чого буде постійне прагнення до запровадження нових стандартів освіти та її якості.

Останнім етапом підготовки фахівців податкової міліції є перепідготовка та підвищення кваліфікації.

До системи перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників ДФС України належать два підпорядковані заклади післядипломної освіти: Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів Міністерства доходів і зборів України (м. Київ). Підвищення кваліфікації керівників та спеціалістів органів ДПС проводиться майже за 30 професійними програмами [164].

Особливу роль моделювання взаємовідносин між працівником та організацією відіграє оцінювання знань, вмінь і навичок, якими володіє працівник та які відрізняють його від конкурентів на ринку праці. Залежно від того, які знання отримують та яких навичок набувають працівники в результаті проходження підготовки, вона розмежовується на загальну та спеціальну. Загальна підготовка має універсальний характер, а її результати можуть бути застосовані в діяльності [20].

Сучасний кадровий потенціал без системи підготовки, підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів неспроможний до принципових змін

парадигми власної діяльності, яку диктує сучасний рівень суспільного розвитку. Однак сьогодні, як зазначають фахівці, у країні наявні лише деякі елементи цієї системи. Водночас дедалі більшого розвитку набуває така ситуація: з одного боку, виражений державний характер існуючої системи підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації кадрів публічної влади, а з іншого – дедалі частіше освітні послуги у сфері підготовки кадрів для органів державного управління та місцевого самоврядування надаються недержавними структурами. При цьому навчальні програми не завжди відповідають вимогам, які висуваються. Тому виникає потреба в подальшому дослідженні зазначених питань і розробленні концепції впорядкованої системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації службовців [45].

Система перепідготовки та підвищення кваліфікації репрезентована відповідним структурним підрозділом Національного університету ДПС України. Формами діяльності цього підрозділу є проведення курсів перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції. Розвиток даного напрямку пов'язується із упровадженням новітніх навчальних технологій у процес і запровадження практики регіональної курсової системи перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції.

Система підвищення кваліфікації співробітників податкової міліції покликана вирішувати такі основні завдання: забезпечення необхідного рівня професійних знань і умінь, що відповідають державним стандартам державних посад і професійно-кваліфікаційним вимогам до відповідної категорії співробітників податкової міліції; формування морально-етичних, моральних норм поведінки, інших особистісних якостей, пропонованих до співробітників податкової міліції як представників держави.

Проблема вироблення сучасних стандартів поведінки і професійної діяльності працівників Державної фіскальної служби України вимагає свого комплексного вирішення шляхом обов'язкового поєднання етичних та правових норм і подальшого їх закріплення на рівні нормативних актів. Повна і чітка регламентація стандартів поведінки є важливою гарантією дотримання прав, свобод та законних інтересів громадян працівниками податкової служби, а відтак і засобом підвищення її авторитету серед населення. На вирішення цього завдання повинна бути спрямована також діяльність щодо підвищення рівня професіоналізму працівників державної податкової служби, яке є головною метою перебудови системи та змісту їх професійної підготовки [11].

3.2. Удосконалення правового статусу співробітників податкової міліції

Алгоритм будь-якої діяльності пов'язується з чітко визначеними правами, обов'язками, повноваженнями. Без чіткої їх регламентації неможливий взаємозв'язок з іншими суб'єктами економічної діяльності, інститутами держави, громадськості. Крім того, чітке дотримання повноважень, закріплених у нормативно-правових актах, є гарантією забезпечення режиму законності, при якому не порушуються права та законні інтереси всіх суб'єктів податкових взаємовідносин. Проведення широкомасштабних реформ, прийняття нових концептуальних правових актів (ПК України та КПК України) вимагає утримувати питання компетенції та повноважень тих чи інших правоохоронних органів у полі зору науковців для своєчасного внесення пропозицій щодо їх удосконалення. Одним із ключових елементів забезпечення ефективної діяльності податкової міліції є чітке визначення правового та соціального статусу його співробітників. Це пов'язується з тим, що правильне та чітке формування його змісту виключає дублювання з діяльністю інших правоохоронних органів та дає можливості для підвищення ефективності діяльності служби в цілому.

Традиційно під правовим статусом розуміють соціально допустимі та необхідні можливості, гарантовані авторитетом держави. Зміст правового статусу в цілому визначає межі діяльності громадянина до інших осіб, колективів, держави, природи, рамки його активної та пасивної життєдіяльності [19]. Структура правового статусу особистості може бути подана у вигляді таких елементів: правосуб'єктності, права, свободи, обов'язків та відповідальності [150]. Таким чином, правовий статус – це насамперед правове положення особи щодо інших учасників суспільних відносин. Правовий статус перебуває у взаємодії з фактичним суспільним положенням людей [180, 181].

О. Ф. Скакун зазначає такі специфічні ознаки служби співробітника: виконує особливі, охоронні завдання; застосовує державний примус; виконує службову роботу зі зброєю в руках; при вступі на службу повинен відповідати ряду спеціальних вимог; суворо дотримується ієрархії по службі; має спеціальний правовий статус з широким переліком обмежень і компенсацій [151].

Адміністративно-правовий статус працівника міліції – це правова категорія, що характеризує його місце в системі суспільного розподілу праці, визначає межі діяльності працівника щодо інших суб'єктів правовідносин, врегульованих адміністративно-правовими нормами. Ця правова інституція належить до спеціальних правових статусів особи, з регламентацією яких

законодавець пов'язує покладання на особу додаткових повноважень тощо. Норми, що закріплюють адміністративно-правовий статус працівника міліції, обмежують правоздатність громадян. До складу адміністративно-правового статусу працівника міліції входять права, обов'язки та адміністративна відповідальність працівника міліції [183]. З цього приводу можемо погодитися, що податкова міліція порівняно із міліцією має спільні та особливі риси. Спільними рисами є: правоохоронний зміст діяльності; проходження служби співробітників, які мають спеціальні звання, регулюється одним нормативно-правовим актом – Положенням про проходження служби рядовим і начальницьким складом органів внутрішніх справ; має право застосовувати окремі заходи адміністративного примусу, які застосовує і міліція. Особливими рисами є: призначення податкової міліції – здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства; завдання визначені відповідно до призначення; повноваження обумовлені компетенцією щодо сфери оподаткування; структурна належність до Держаної фіскальної служби України; статус податкової міліції закріплений у Податковому кодексі України.

Як зазначає В. В. Мозоль, особливості змісту правового статусу посадової особи податкової міліції впливають з умов виконуваних нею завдань, функцій, прав і обов'язків, а також специфіки діяльності органу (підрозділу), у якому посадова особа проходить службу. Оскільки посадова особа податкової міліції є її службовцем, її адміністративно-правовий статус характеризується особливостями, які є загальними для всіх службовців податкової міліції: встановлення дисципліни на зразок військової, віднесення податкової міліції до воєнізованих державних формувань та деякі інші. Вони мають допоміжний організаційний характер, спрямовані на створення умов реалізації повноважень у зовнішній сфері, за допомогою яких і виконуються завдання та реалізуються функції податкової міліції. Особливістю адміністративно-правового статусу службовця податкової міліції є наявність повноважень, пов'язаних із застосуванням адміністративного примусу. Більшість повноважень, які складають адміністративно-правовий статус службовця податкової міліції, мають владний характер, вони спрямовані на осіб, які організаційно йому не підпорядковані та які зобов'язані виконувати його законні вимоги [77, 78].

Стаття 353 ПК України передбачає, що особи начальницького і рядового складу податкової міліції проходять службу у порядку, встановленому законодавством для осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ. Особи, прийняті на службу до податкової міліції, у тому числі слухачі та курсанти навчальних закладів за спеціальностями з

підготовки кадрів податкової міліції, які перебувають на військовому обліку військовозобов'язаних, на час служби знімаються з нього і перебувають у кадрах податкової міліції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Особи, які закінчили вищі навчальні заклади центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, і яким присвоєно спеціальне звання начальницького складу податкової міліції, звільняються від призову на строкову військову службу. Особам, яких прийнято на службу до податкової міліції на посади начальницького і рядового складу, присвоюються спеціальні звання [102].

Новацією, порівняно з редакцією Закону України «Про Державну податкову службу України», є поява у переліку спеціальних звань – рядового складу – звання рядових податкової міліції. Таким чином, система спеціальних звань набрала довшеного вигляду: «353.4.1. Вищий начальницький склад: генерал-полковник податкової міліції; генерал-лейтенант податкової міліції; генерал-майор податкової міліції; 353.4.2. Старший начальницький склад: полковник податкової міліції; підполковник податкової міліції; майор податкової міліції; 353.4.3. Середній начальницький склад: капітан податкової міліції; старший лейтенант податкової міліції; лейтенант податкової міліції; 353.4.4. Молодший начальницький склад: старший прапорщик податкової міліції; прапорщик податкової міліції; 353.4.5. Рядовий склад: рядовий податкової міліції» [102].

Порядок присвоєння спеціальних звань молодшого начальницького та рядового складу податкової міліції визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Спеціальні звання старшого і середнього начальницького складу податкової міліції присвоюються в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України. Спеціальні звання вищого начальницького складу податкової міліції відповідно до Конституції України присвоює Президент України за поданням керівника центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Особи начальницького і рядового складу податкової міліції мають формений одяг та знаки розрізнення і забезпечуються ними безкоштовно.

Опис та зразки форменого одягу, знаків розрізнення начальницького і рядового складу податкової міліції затверджуються Кабінетом Міністрів України. На посадових і службових осіб податкової міліції поширюються вимоги та обмеження, встановлені Законом України «Про засади запобігання і протидії корупції» [102].

С. В. Зливко визначає загальні ознаки, які притаманні адміністративно-правовому статусу: права та обов'язки персоналу встановлюються, як правило, у межах компетенції органів та установ, у яких вони проходять службу або працюють; діяльність персоналу підпорядкована виконанню завдань, покладених на відповідний орган або установу, і має офіційний характер; службові права та обов'язки персоналу мають єдність, своєрідність якої полягає в тому, що їх права одночасно є обов'язками (права повинні використовуватися в інтересах служби), а обов'язки – правами (інакше обов'язки не можна буде здійснити); здійснення персоналом службових прав і обов'язків гарантується законодавством; законні розпорядження і вимоги персоналу повинні виконувати всі, кому вони адресовані; персонал має право на просування по службі та кар'єрне зростання; передбачено обмеження загальногромадянських прав та обов'язків персоналу для підвищення ефективності службової діяльності; для персоналу передбачені визначені пільги, а також спеціальна підвищена відповідальність за вчинені ними правопорушення [43].

Особливості державної служби в органах фіскальної служби обумовлені їх своєрідним організаційно-правовим статусом, цілями, завданнями, принципами та функціями. Свою специфіку має нормативно-правове забезпечення функціонування служб, порядок проходження служби державними службовцями цих структурних підрозділів системи органів виконавчої влади. Особливість правового статусу співробітників фіскальної служби в аспекті їх службово-трудова відносин обумовлена своєрідним порядком вступу на державну службу, її проходження та припинення. Правова позиція працівників служб, підрозділів та структур фіскальної служби відрізняється низкою пільг та привілеїв, що є своєрідною компенсацією за підвищення вимог, яких вони повинні дотримуватись у процесі службово-трудова діяльності, а також посиленою відповідальністю, яка повинна урівноважувати обсяг їх повноважень.

Під державними правообмеженнями, пов'язаними з державною службою в органах, службах та підрозділах податкової міліції, необхідно розуміти обумовлені загальними і спеціальними нормативно-правовими актами умови, що ставлять працівника податкової міліції в певні юридичні межі, вихід за які тягне застосування того чи іншого різновиду юридичної відповідальності [181]. Права персоналу податкової служби – соматичне поняття, яке охоплює декілька рівнів: права державного службовця України, а також права осіб рядового та начальницького складу органів податкової міліції. Службовець органів податкової служби поряд із загальними правами державного службовця України має також специфічні посадові права,

необхідні йому для безпосереднього виконання своїх функціональних обов'язків. Права державних службовців доцільно класифікувати так: права, надані державному службовцю при вступі на службу; загальногромадські права; службові права, що поділяються на загальнослужбові і посадові; особисті права, пов'язані з кар'єрою державного службовця, з реалізацією прав на матеріальне забезпечення, відпочинок, пільги, соціально-правовий захист [181].

Стаття 351 ПК України передбачає такі права податкової міліції: посадовим особам податкової міліції для виконання покладених на них обов'язків надаються права, передбачені підпунктами 20.1.2, 20.1.4, 20.1.8 і 20.1.20 пункту 20.1 статті 20 ПК України, а також пунктами 1–4, абзацами другим, третім пункту 5, пунктами 6–14, підпунктами «а» і «б» пункту 15 (з урахуванням положень ПК України), пунктом 16 з дотриманням правил проведення податкових перевірок, установлених ПК України, пунктами 17, 19, 23, 24, 25, 27, 28, 30 статті 11, статтями 12–15¹ Закону України «Про міліцію».

На податкову міліцію поширюються вимоги, встановлені статтями 3 і 5 Закону України «Про міліцію» [102]. Тим самим практика формування правового статусу співробітників податкової міліції залишилася подібною до тієї, яка існувала до цього часу і, фактично, є відсильною та бланкетною.

Такий стан, на наш погляд, може бути виправданий щодо особливостей податкової діяльності, однак не є виправданим щодо загальних «правоохоронних» прав та обов'язків, які передбачені у Законі України «Про міліцію». На нашу думку, усі тонкощі правового статусу співробітників податкової міліції повинні бути зосереджені в одному правовому документі, через це ми пропонуємо здійснити перегрупування норм Закону України «Про міліцію» щодо правового та соціального статусу співробітників до положень ПК України.

Повноваження, що входять до адміністративно-правового статусу працівника міліції, на думку С. В. Шестакова, можна класифікувати за кількома підставами: за тривалістю володіння повноваженнями – ті, якими працівник міліції володіє постійно, незалежно від місця та часу перебування (реалізуються у повсякденних умовах), і додаткові, що покладаються на нього в разі виникнення ускладнених умов, надзвичайних обставин тощо; за метою їх реалізації: пов'язані з попередженням, припиненням протиправних діянь, затриманням осіб, які підозрюються у їх вчиненні; пов'язані з наданням допомоги громадянам, іншим суб'єктам права; за характером (спрямованістю) дій, яких необхідно вжити для реалізації відповідних прав та обов'язків працівника міліції: обов'язки, для реалізації яких необхідно

утримуватися від вчинення певних дій; повноваження, для реалізації яких необхідно вживати певних активних дій [182].

Стаття 350 ПК України передбачає повноваження податкової міліції. Податкова міліція відповідно до покладених на неї завдань:

1) приймає і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про кримінальні та інші правопорушення, віднесені законом до компетенції податкової міліції, здійснює в установленому порядку їх перевірку і приймає щодо них передбачені законом рішення;
2) проводить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, а також досудове розслідування в межах наданої законом компетенції, вживає заходів щодо відшкодування завданих державі збитків;
3) здійснює розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері;
4) вживає заходів щодо виявлення і розслідування злочинів, пов'язаних з відмиванням, легалізацією, розкраданням коштів та іншими незаконними фінансовими операціями;
5) виявляє причини і умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері, вживає заходів до їх усунення;
6) у разі виявлення фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;
7) передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які законом передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;
8) забезпечує безпеку діяльності контролюючих органів та їх працівників, а також захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків;
9) здійснює заходи щодо запобігання і протидії корупції у контролюючих органах та виявлення фактів корупції, а також усунення наслідків корупційних правопорушень;
10) складає протоколи та розглядає справи про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом;
11) збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері, прогнозує тенденції розвитку

негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням;

12) виявляє кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, установлює місцезнаходження платників податків, проводить опитування їх засновників, посадових осіб.
--

Особа начальницького чи рядового складу податкової міліції незалежно від займаної посади, місцезнаходження і часу у разі звернення до неї громадян або посадових осіб із заявою чи повідомленням про загрозу особистій чи громадській безпеці або у разі безпосереднього виявлення такої загрози повинна вжити заходів щодо запобігання правопорушенню і його припинення, рятування людей, надання допомоги особам, які її потребують, встановлення і затримання осіб, які вчинили правопорушення, охорони місця події і повідомити про це найближчому органу внутрішніх справ [102].

Амбітною є позиція А. А. Козіни, яка зазначає, що органи податкової міліції є правоохоронними органами, які забезпечують економічну безпеку України. У зв'язку з цим компетенція органів податкової міліції охоплює реалізацію державних заходів, спрямованих на охорону (захист) економічних інтересів суб'єктів податкового права (фізичних і юридичних осіб, держави). Специфіка компетенції виявляється і в тому, що повноваження податкової міліції та інспекції здійснюються як спільні. Органи податкової міліції можуть брати участь у податкових перевірках у тих випадках, коли є оперативні дані щодо відповідних податкових правопорушень. Особливість організаційно-правового статусу обумовлена її належністю до структури податкової служби та збереженням у той же самий час більшості функцій та повноважень, притаманних органам звичайної міліції. За своїм змістом повноваження органів податкової міліції аналогічні повноваженням інших правоохоронних органів, зокрема, органів внутрішніх справ, служби безпеки. Однак вони відрізняються своїм предметом і основними напрямками діяльності. У деякій частині повноваження органів податкової міліції ширші за своїм обсягом. Це стосується, наприклад, адміністративних повноважень у фінансовій сфері (тобто за предметом контролю) [52].

Амбітність цієї позиції, на наш погляд, у тому, що на податкову міліцію не покладається згідно з чинним законодавством завдання забезпечення економічної безпеки України. Проте в контексті проведення реформи правоохоронних органів, діяльність яких спрямована на протидію економічній злочинності, формулювання мети забезпечення економічної безпеки України для податкової міліції може бути актуальним.

Позитивним є внесення до ПК України статті 355 «Врегулювання конфлікту інтересів», у якій сказано, що у разі виникнення конфлікту інтересів під час виконання службових повноважень посадова чи службова особа податкової міліції зобов'язана негайно доповісти про це своєму безпосередньому керівникові. Безпосередній керівник посадової особи чи службової особи податкової міліції зобов'язаний вжити всіх необхідних заходів, спрямованих на запобігання конфлікту інтересів шляхом доручення виконання відповідного службового завдання іншій посадовій особі, особистого виконання службового завдання чи в інший спосіб, передбачений законодавством [102]. Крім усього сказаного, необхідно в Податковому кодексі України передбачити положення щодо конфлікту інтересів, пов'язаного з потенційною можливістю проходження служби родичами. У цьому випадку, на нашу думку, додаткове антикорупційне правило не завадить, а навпаки, сприятиме утвердженню законності.

Проблема корупції в податковій міліції, на жаль, залишається досить гострою. За січень - березень 2015 рік, за офіційними даними ДФС України, було здійснено комплекс заходів, спрямованих на забезпечення дотримання вимог антикорупційного законодавства у податково-митній сфері. Проведено майже 1,1 тис. службових розслідувань і перевірок, результатами яких до дисциплінарної відповідальності притягнуто 199 посадових осіб, звільнено з державної служби 35 працівників, вжито інших заходів впливу – 288, направлено до інших правоохоронних органів. Із початку року за фактами вчинення посадовими особами ДФС злочинів у сфері службової діяльності правоохоронними органами розпочато 188 кримінальних проваджень, з яких 160 (або 85 %) – за матеріалами підрозділів власної безпеки ДФС. За цей період стосовно посадових осіб фіскальних органів складено та направлено до суду 17 протоколів про вчинення адміністративних корупційних правопорушень, з них 13 – за матеріалами підрозділів власної безпеки.

Так, підрозділом контролю службової етики ГУВБ за січень–березень цього року проведено 216 оцінювань особистих моральних якостей та психологічних тестувань співробітників структурних підрозділів та спеціалізованих департаментів ДФС, 8 індивідуальних психологічних консультацій, 5 профорієнтаційних досліджень [114].

У контексті антикорупційних норм необхідно згадати позицію О. В. Гладовича, який вказує на такі особливості працівників ДПС: мають доступ до великих коштів, тому вони повинні демонструвати високий рівень захищеності від корумпованості; мають високий рівень влади, оскільки невиконання вимог органів ДПС призводить до різного роду санкцій, аж до втрати свободи; повинні мати високий рівень відповідальності за свої дії,

професійність та об'єктивність (це положення, на наш погляд, стосується всіх державних службовців); перебувають в атмосфері ворожості з боку платників податків, тому вони повинні розвивати високий рівень психологічної стійкості, доброзичливості, вміння конструктивно вирішувати можливі конфлікти [27, 158, 159]. Дієвими заходами протидії корупції та формування професійного апарату службовців, зокрема в податкових органах, абсолютно виправдано називають законодавче урегулювання питань професійної етики публічної служби, що сприятиме підвищенню професійного рівня та компетентності публічних службовців, забезпечить прийняття обґрунтованих і справедливих рішень [14, 160].

Подальша робота зі зміцнення законності повинна стати пріоритетним напрямом діяльності підрозділів податкової міліції, адже зменшення її проявів у кінцевому підсумку спричинить зміну взаємовідносин між платниками податків та співробітниками податкової міліції у бік налагодження правового діалогу, що сприятиме більш ефективній реалізації податкової політики держави.

А. О. Суловець справедливо зазначає, що врегулювання законодавчих і практичних проблем застосування етичних принципів при проходженні служби в органах ДПС: сприятиме забезпеченню високого рівня етики поведінки посадових осіб податкових органів; дасть змогу проінформувати фізичних та юридичних осіб про те, якої поведінки вони повинні очікувати від посадових осіб податкових органів; сприятиме профілактиці корупції та розширить можливості впливу громадськості на оцінювання та якість діяльності органів Податкової служби України; дозволить сформувати позитивний імідж органів Податкової служби України та репутації її посадових осіб; зміцнить авторитет та довіру до неї не лише платників податків, але й суспільства в цілому [159].

Ще одне питання, яке потребує додаткової уваги, – це гарантії при реалізації власного правового статусу. На подібну ситуацію звертав увагу С. В. Зливко при дослідженні правового статусу персоналу Державної кримінально-виконавчої служби України [43]. Як зазначалося раніше, співробітники податкової міліції наділені значною кількістю юрисдикційних повноважень і здатні застосовувати державний примус. Однак якщо розбиратись буквально в нормах нормативно-правових актів, які мають значення для повноцінної реалізації примусу, можемо констатувати, що стаття 185 Кодексу України про адміністративні правопорушення містить згадку про відповідальність за злісну непокору законному розпорядженню або вимозі працівника міліції, члена громадського формування з охорони громадського порядку і державного кордону, військовослужбовця [51]. При

цьому дана стаття не допускає поширювального трактування її положень, тобто перелік суб'єктів, до яких вона застосовується, є вичерпним. З формально юридичної точки зору немає підстав застосовувати її у практиці діяльності податкової міліції, навіть через опосередковане згадування на положення цієї статті у Законі України «Про міліцію» [121]. Відсутність спеціальної норми у Кодексі України про адміністративні правопорушення нівелює повноваження податкової міліції в частині застосування державного примусу через фактичну відсутність санкцій за виконання законних вимог працівника.

Отже, необхідно відкоригувати положення статті 185 Кодексу України про адміністративні правопорушення, у якій передбачити відповідальність громадян за злісну непокору законному розпорядженню або вимозі працівника правоохоронних органів. Крім того, зробити в даній статті частину другу – примітку, у якій розшифрувати вичерпний перелік співробітників правоохоронних органів, на яких поширюється положення цієї статті. Такі зміни призведуть до формування довершеної правової основи можливості реалізації примусових повноважень.

Головний підсумок, який стосується правового статусу співробітників податкової міліції, пов'язується з необхідністю уніфікації всіх положень, що визначають їх права, обов'язки та повноваження в одному нормативно-правовому акті, що полегшить сприйняття цих норм як співробітниками, так і громадянами, державними інституціями, які вступають у взаємовідносини з фіскальною службою.

На жаль, питання правового та соціального захисту співробітників податкової міліції вирішене законодавцем за аналогією з вирішенням окремих питань правового статусу і залишається відсилочним.

Не можна погодитися з думкою про те, що соціальний захист працівників податкової міліції є складовою частиною права соціального захисту населення. Він здійснюється на загальній правовій основі і лише в окремих випадках має специфічну основу [92]. Саме відсилання до спеціального законодавства, зокрема, до Законів України «Про міліцію», «Про статус ветеранів військової служби, ветеранів органів внутрішніх справ і деяких інших осіб та їх соціальний захист» тощо засвідчує формування виключно спеціального змісту соціального захисту працівників податкової міліції.

Ю. Кравченко обґрунтовує необхідність окремого визначення поняття «соціальний захист», під яким розуміє насамперед те середовище, яке на основі економічних та культурних реалій надає умови для сприятливого індивідуального розвитку особистості, реалізації її творчих здібностей [58,

с. 13]. Стаття 356 Податкового кодексу України передбачає, що держава гарантує правовий та соціальний захист осіб начальницького і рядового складу податкової міліції та членів їхніх сімей. На них поширюються гарантії соціального і правового захисту, передбачені статтями 20–23 Закону України «Про міліцію» та Законом України «Про статус ветеранів військової служби, ветеранів органів внутрішніх справ і деяких інших осіб та їх соціальний захист». Державний нагляд за охороною праці осіб начальницького і рядового складу податкової міліції здійснюється самостійними органами державного нагляду за охороною праці податкової міліції. Крім того, стаття 357 передбачає, що форми та розмір матеріального забезпечення осіб начальницького і рядового складу податкової міліції, включаючи грошове утримання, встановлюються Кабінетом Міністрів України. Пенсійне забезпечення осіб начальницького складу податкової міліції здійснюється у порядку, встановленому законом для осіб начальницького складу органів внутрішніх справ [102].

На сьогодні соціальне забезпечення співробітників податкової міліції не відповідає умовам проходження служби та є фактичною передумовою для поширення явищ корупції в лавах цієї служби. Положення Закону України «Про міліцію» на практиці є недіючими. Такі норми, у яких забезпечуються те, що держава гарантує працівникам міліції соціальний захист [121], – діють вибірково, а здебільшого не діють зовсім. Крім того, всупереч положень багатьох рішень Конституційного Суду України, законами «Про Державний бюджет» на кожен конкретний рік постійно обмежуються соціальні гарантії працівників податкової міліції. Конституційний Суд України неодноразово розглядав проблему, пов'язану з реалізацією права на соціальний захист, неприпустимістю обмеження конституційного права громадян на достатній життєвий рівень, і сформулював правову позицію, згідно з якою Конституція та закони України виокремлюють певні категорії громадян України, що потребують додаткових гарантій соціального захисту з боку держави.

У рішеннях Конституційного Суду України зазначалося, що пільги, компенсації, гарантії є видом соціальної допомоги і необхідною складовою конституційного права на достатній життєвий рівень, тому звуження змісту та обсягу цього права шляхом прийняття нових законів або внесення змін до чинних законів за статтею 22 Конституції України не допускається (рішення Конституційного Суду України від 6 липня 1999 року № 8-рп/99, від 20 березня 2002 року № 5-рп/2002, від 17 березня 2004 року № 7-рп/2004, від 1 грудня 2004 року № 20-рп/2004, від 09 липня 2007 року № 6-рп/2007.) Зокрема, у своєму рішенні від 09 липня 2007 року № 6-рп/2007 Конституційний Суд України оголосив правову позицію і зробив висновок,

що призупинення законом про Державний бюджет України дії інших законів України щодо пільг, компенсацій і гарантій, внесення змін до інших законів України, встановлення іншого правового регулювання відносин, ніж передбачено законами України, не відповідає статтям 1, 3, частині другій статті 6, частині другій статті 8, частині другій статті 19, статтям 21, 22, пункту 1 частини другої статті 92, частинам першій, другій, третій статті 95 Конституції України.

Комплекс організаційно-правових та економічних заходів, спрямованих на забезпечення соціального захисту військовослужбовців та працівників правоохоронних органів та їх сімей, зумовлений особливістю професійних обов'язків, пов'язаних із ризиком для життя та здоров'я, жорсткими вимогами до дисципліни, професійної придатності, певним обмеженням конституційних прав і свобод. Здійснення таких заходів не залежить від наявності фінансування з бюджету, а має безумовний характер. У рішеннях Конституційного Суду України також зазначається, що звуження змісту та обсягу конституційного права на достатній життєвий рівень шляхом прийняття нових законів або внесення змін до чинних законів за статтею 22 Конституції України не допускається.

Отже, на фоні сказаного є необхідність відновлення усіх соціальних гарантій для працівників податкової міліції, а також відновлення практики покращання фінансового та матеріального забезпечення їх функціонування через особливий (фактично індивідуально-вказівний) порядок із боку вищого керівництва держави. Зокрема, на нашу думку, на сьогодні є потреба у відновленні положень Указу Президента України «Про посилення соціального захисту осіб начальницького складу податкової міліції органів державної податкової служби».

Правове та соціальне забезпечення працівників податкової міліції потребує уніфікації в ПК України через доповнення розділу XVIII-2 «Податкова міліція». Крім того, необхідно зазначити про відсутність у сучасному правовому регулюванні чіткої кадрової політики відомства та стратегії кадрового забезпечення податкової міліції.

Кадрова політика – система роботи з персоналом, що об'єднує різні форми діяльності й має на меті створення згуртованого й відповідального високопродуктивного колективу для реалізації можливостей адекватно реагувати на зміни в зовнішньому і внутрішньому середовищах [169].

О. В. Гладович зазначає, що кадрова політика в органах державної податкової служби – це нормативно-визначена цілеспрямована активна діяльність спеціально уповноважених посадових осіб щодо процесів професійної орієнтації, прогнозування та планування кадрових потреб,

відбору, підготовки, розстановки та звільнення особового складу, щовідповідає принципам демократичного розвитку країни, невинного зростання професіоналізму службовців. Невід'ємними елементами кадрової політики є: визначення оптимально необхідної кількості працівників, моніторинг якості виконання службових обов'язків, робота з кадрами, яка передбачає: підбір, оцінювання, переміщення, звільнення працівників, підготовку кадрів (початкову, спеціальну, перепідготовку та підвищення кваліфікації), стимулювання службово-трудової активності та соціальної спрямованості їх праці, виховання особового складу та його психологічне супроводження [27].

Основними елементами роботи з кадрами в органах, службах та підрозділах Державної податкової служби є: організаційно-штатна робота, добір кадрів, розстановка кадрів, підготовка кадрів, присвоєння спеціальних звань, оцінювання кадрів, забезпечення службового просування кадрів, виховання кадрів, соціально-правовий захист працівників, стимулювання службової активності кадрів, укріплення законності і службової дисципліни в діяльності кадрів, звільнення кадрів, робота з ветеранами [79].

Таким чином, наукове супроводження кадрової роботи достатньою мірою репрезентовано згаданою формою роботи в органах ДФС України, а не в підрозділах податкової міліції.

Отже, на підставі сказаного кадрова робота в підрозділах податкової міліції – це комплекс заходів, які здійснюються спеціальними (кадровими) підрозділами ДФС України щодо ефективної комплектації посад, розстановки кадрів, забезпечення порядку проходження та в необхідних випадках – припинення служби в підрозділах податкової міліції.

Кадрова політика в підрозділах податкової міліції може бути визначена як частина кадрової політики ДФС України, яка передбачає систему нормативно-визначених принципів, організаційних, правових, соціальних і економічних заходів, що забезпечують досягнення цілей і завдань кадрової роботи в підрозділах податкової міліції.

Отже, подальше вдосконалення правового та соціального захисту ми вбачаємо в таких заходах:

- 1) уніфікація положень правового та соціального захисту в ПК України, відмовившись від відсилочних норм до інших нормативно-правових актів;
- 2) розроблення окремої кадрової політики підрозділів податкової міліції та впровадження її в практичну діяльність;
- 3) формування кадрової стратегії підрозділів податкової міліції;
- 4) поновлення заходів підвищення соціального захисту співробітників підрозділів податкової міліції через відновлення втручання з боку

Президента України власними указами про підвищення соціальних гарантій співробітників підрозділів податкової міліції, а також виконання положень Конституції України у частині правового та соціального захисту співробітників підрозділів податкової міліції.

ВИСНОВКИ

У роботі здійснено теоретичне узагальнення правових та організаційних засад діяльності податкової міліції. На підставі наукового осмислення теоретичних положень юридичної науки та інших суміжних наук, аналізу чинного законодавства України сформульовано висновки та пропозиції, спрямовані на розширення наукових знань про діяльність податкової міліції України, а також підготовлено рекомендації щодо удосконалення законодавства та практики його застосування у зазначеній сфері. Основні з них такі:

1. Здійснивши комплексний аналіз правових, організаційних та економічних аспектів діяльності податкової міліції, ми дійшли висновку про безумовну необхідність та важливість її розвитку у якості правоохоронного органу у складі Державної фіскальної служби України. Унікальність діяльності цього правоохоронного органу пов'язується з декількома обставинами:

- по-перше, податкова міліція, інституційно перебуваючи у складі фіскального відомства, має надважливу можливість – використовувати усі його інформаційні ресурси, що є запорукою і фактичною вимогою для ефективної протидії податковій злочинності;

- по-друге, напрацьований роками досвід взаємодії науково-методичного та інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності дозволяє поєднувати зусилля оперативних працівників, ревізорів і слідчих стосовно викриття правопорушень у сфері оподаткування, що неможливо здійснити за умови роз'єднання податкової міліції та фіскального органу;

- -третє, незважаючи на значну кількість проблем, що супроводжують діяльність, її підрозділи, за офіційними статистичними даними, є найбільш ефективними серед інших правоохоронних органів у питаннях повернення коштів до державного бюджету, недоотриманих унаслідок злочинної діяльності.

2. Податкова міліція у роботі визначена як правоохоронний орган, який здійснює свою діяльність у контексті державної податкової політики, що 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, здійснює комплекс пошукових, антикорупційних заходів, а також діяльність, спрямовану на забезпечення безпеки діяльності працівників контролюючих

органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням службових обов'язків.

Особливості, що додатково свідчать про її правоохоронний характер такі:

- діяльність податкової міліції здійснюється лише на підставі закону та відповідно до закону, а в деяких випадках – і в певній процесуальній формі. Цю особливість пов'язано 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 лише 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 акта, який би системно визначав усі засади правового та соціального статусу співробітників (сьогодні ці питання регулюються ПК 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 злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції, їх розкриття, припинення, 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, які істотно впливають на права і свободи громадян або торкаються інтересів держави, державних, громадських або приватних організацій, можуть бути оскаржені громадянами і юридичними особами в адміністративному порядку або до прокуратури, або суду у встановленому законом порядку.

3. Функції діяльності податкової міліції згруповані в такі групи: загальні, правоохоронні, контрольні.

Загальні функції: визначення основних напрямів діяльності податкової міліції, необхідних для досягнення визначених для неї завдань; розроблення і здійснення заходів діяльності податкової міліції, необхідних для досягнення визначених для неї завдань; участь у розробленні і реалізації державних програм забезпечення боротьби із економічною злочинністю; здійснення взаємодії із засобами масової інформації щодо інформування населення про діяльність податкової міліції для профілактики податкових злочинів і правопорушень; здійснення прийому громадян, розгляд їх заяв, скарг, повідомлень.

Правоохоронні функції: оперативно-розшукова діяльність (проведення оперативно-розшукових заходів; ведення спеціальних обліків; залучення громадян до співпраці для виявлення фактів податкових правопорушень і виплати відповідної винагороди; зберігання, носіння і застосування зброї, спецзасобів і фізичної сили); провадження дізнання, попереднього слідства (застосування заходів кримінального переслідування; реєстрація та облік заяв та повідомлень про податкові злочини; здійснення дізнання та попереднього слідства у справах про податкові й інші злочини; проведення судово-економічних і пов'язаних із дослідженням документів криміналістичних експертиз; внесення обов'язкових для розгляду подань та пропозицій про усунення обставин, що сприяли здійсненню податкових злочинів і порушень; використання інших спеціальних можливостей щодо застосування заходів примусу, передбачених законом); провадження у справах про адміністративні правопорушення; застосування адміністративно-попереджувальних заходів (перевірка документів, що засвідчують особу; виклик громадян для отримання пояснень з питань, що належать до компетенції органів податкової міліції; здійснення адміністративного затримання і застосування інших примусових заходів, передбачених законодавством про адміністративні правопорушення). У групі правоохоронних функцій окремо виділено підгрупу, пов'язану із забезпеченням безпеки, виявленням, попередженням та припиненням корупції в органах ДФС України і зокрема в податкової міліції.

Контрольні функції, які полягають у реалізації повноважень щодо забезпечення контролю за дотриманням податкового законодавства; проведення спільних контрольних перевірок із контролюючими органами.

4. Адміністративна діяльність податкової міліції – державно-владна, виконавчо-розпорядча діяльність, урегульована нормами права, яка спрямована на їх організацію, упорядкування процедур реалізації податковою міліцією правоохоронної функції держави, захист прав держави у податковій і бюджетній сфері та платника податків. Її зміст полягає в

організації діяльності щодо запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній сфері, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення, проведення антикорупційних заходів, забезпечення безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням службових обов'язків, а також організації проходження служби.

5. Зважаючи на те, що у питаннях адміністративно-юрисдикційної діяльності податкової міліції залишаються суперечності та неузгодженості, на нашу думку, необхідно розробити методичні рекомендації щодо організації в органах податкової міліції провадження у справах про адміністративні правопорушення. Нині засади контролю та нагляду не деталізовані в спеціалізованому законодавстві, що регулює питання діяльності податкової міліції і є таким для всіх інших правоохоронних органів.

Для нормативного закріплення засад контролю за діяльністю податкової міліції запропоновано доповнити Податковий кодекс України (Розділ XVIII-2 «Податкова міліція») статтями 358 та 359 такого змісту:

Стаття 358. Контроль за діяльністю податкової міліції.

Контроль за діяльністю податкової міліції здійснюють голова Державної фіскальної служби України та перший заступник голови ДФС України – начальник Головного оперативного управління в межах своєї компетенції.

Предмет, завдання та суб'єкти цивільного контролю за діяльністю податкової міліції визначені Законом України «Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними органами держави».

Стаття 359. Нагляд за додержанням законності у діяльності податкової міліції.

Нагляд за додержанням законності у діяльності податкової міліції здійснюють Генеральний прокурор України і підлеглі йому прокурори.

6. Напрямами удосконалення правового та соціального захисту визначено:

- уніфікація відповідних приписів ПК України, усунення відсилочних норм до інших нормативно-правових актів;
- розроблення окремої кадрової політики щодо податкової міліції та впровадження її у практичну діяльність;
- формування стратегії розвитку кадрів податкової міліції;
- удосконалення правового регулювання соціального захисту співробітників підрозділів податкової міліції шляхом відновлення права

Президента України власними указами підвищувати соціальні гарантії, а також виконання положень Конституції України у частині правового та соціального захисту співробітників підрозділів податкової міліції.

7. Доведено необхідність вдосконалення норми статті 185 Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо відповідальності громадян за злісну непокору законному розпорядженню або вимозі працівника правоохоронних органів. Дану статтю доповнити частиною другою – приміткою, в якій надати вичерпний перелік категорій співробітників правоохоронних органів, на яких поширюється дія цієї статті.

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. д-ра. 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. : Юристь, 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 доступу : 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 : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. О. Бандурка. – 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 / А. П. Бембетов, А. Е. Крылосов, Т. Н. Хохлова // 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. М. Білик. – Київ, 2008. – 240 с.
16. Білик В. М. Телеологічний і змістовний аналіз поліцейської функції держави / В. М. Білик / Матеріали Междунар. науч.-практ. конф. [«Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте 2007»], (Одесса, 1–15 июня 2007 г.) // 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): дис. ... д-ра юрид. наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. Т. Білоус. – Харків, 2004. – 443 с.
18. Болтromeюк О. В. Функции налоговой полиции России: социальный и институциональный аспекты: дис. ... канд. социол. наук: спец. 22.00.08 «Социология управления» / О. В. Болтromeюк. – М., 2002. – 180 с.
19. Бояринцева М. А. Адміністративно-правовий статус громадянина України: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право та процес; фінансове право; інформаційне право» / М. А. Бояринцева. – 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / О. Г. Варич. – К., 2006. – 206 с.
22. Винницький Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницький. – М. : НОРМА, 2000. – 192 с.
23. Вісник податкової служби України. – місто Київ : ДП «ІВЦ ДПС Україна», 2012. – № 12, березень – 23 с.
24. Возна Т. І. Діяльність правоохоронних органів і неурядових організацій та їх взаємодія щодо запобігання та боротьби з торгівлею людьми : дис.

- ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Т. І. Возна. – Харків, 2003. – 194 с.
25. Галай А. О. Організаційно-правові засади формування та функціонування персоналу установ виконання покарання : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А. О. Галай. – 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.nbu.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 : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес: фінансове право; інформаційне право» / С. К. Гречанюк / [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 : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес: фінансове право; інформаційне право» / С. К. Гречанюк. – 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 : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. С. Гуславський. – Харків, 2006. – 423 с.
32. Данілов О. Д. Податкова система та шляхи її реформування : [навчальний посібник] / О. Д. Данілов, Н. П. Флісак. – 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / О. О. Джураєва. – 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / О. П. Дзісяк / – 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/2010-2/10doorpmu.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) : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Д. Г. Заброда. – 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.
43. Зливко С. В. Правові та організаційні засади діяльності Державної кримінально-виконавчої служби України в сучасних умовах : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С. В. Зливко – 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.pd.
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: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А. Б. Калюта. – 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) : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. социол. наук : спец. 22.00.04 «Социальная структура, социальные институты и процессы» / А. С. Кезин.– 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) : дис. канд. социологических наук: специальность 22.00.04 «Социальная структура, социальные институты и процессы» / А. С. Кезин. – Хабаровск, 2001. – 254 с.
50. Клімов Г. І. Професійна орієнтація і методика профорієнтаційної роботи/ Г. І. Клімов, І. О. Седляр, М. С. Янцур.– К. : Фенікс, 1995. – 112 с.
51. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X // 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А. А. Козіна. – 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) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю. Ф. Кравченко. – 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне прав і процес; фінансове право» / А. М. Куліш. – 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 : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / А. М. Кучук; [Інститут законодавства Верховної ради України]. – К., 2007. – 20 с.

64. Кушнарѡва Т. Е. Система податкових органів України / Т. Е. Кушнарѡва, М. П. Кучерявенко. – Х. : Торсін, 2000. – 293 с.
65. Легуша С. М. Сутність, функції і механізм правового виховання курсантів вищих навчальних закладів МВС України : дис. ... наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень / С. М. Легуша. – 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 / І. Є. Марочкін, Н. В. Сибільова та ін. – Харків : Нац. юрид. акад. України, 1996. – 138 с.
72. Марчук Р. Сучасний стан і покращання 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
75. Миськів Л. І. Адміністративно-правові засади діяльності ВНЗ МВС України з питань морально-правового виховання курсантів : дис. ...

- канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Л. І. Миськів. – 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
77. Мозоль В. В. Адміністративно-правовий статус посадової особи податкової міліції (організаційно-правові аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. В. Мозоль; [Національна академія державної податкової служби України]. – Ірпінь, 2006. – 20 с.
78. Мозоль В. В. Адміністративно-правовий статус посадової особи податкової міліції (організаційно-правові аспекти) : дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. В. Мозоль. – 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.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2006-3/06mvmprau.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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / І. І. Мотиль. – К., 2007. – 214 с.
82. Мулявка Д. Г. Взаємодія Державної податкової служби України з правоохоронними органами (теорія та практика) : монографія / Д. Г. Мулявка, Л. О. Фещенко, С. К. Гречанюк. – 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 / Мулявка Д. Г. // 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю. С. Назар. – 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 : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.01 «Теорія та історія держави і права, історія політичних і правових учень» / П. В. Онопенко. – 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-ра. 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_podatkovoї_milicії.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 / В. Ф. Пилипенко ; 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 / О. М. Бандурка, М. К. Вишневська, В. Р. Жвалюк, Т. В. Сараскіна. – Харків : Університет внутрішніх справ, 1999. – С. 18.
97. Пилипенко А. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів виконавчої влади: питання теорії / А. Пилипенко // 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.finpok.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.
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 : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07. «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Д. В. Приймаченко. – 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.
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 – С. 31. – Ст. 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.
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 № 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/1_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/1_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. № 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 : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т. О. Проценко. – 392 с.
127. Резнік О. М. Адміністративно-юрисдикційний процес у діяльності податкової міліції / О. М. Резнік // «Проблеми сучасного права» : матеріали наук.-практ. конф. (Чернігів, 22 жовтня 2010 р.). – 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 / О. М. Резнік // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми правотворчості очима науковців», (Одеса, 1–2 листопада 2011 р.). – 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 / О. М. Резнік // 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) / О. М. Резнік // 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 / О. М. Резнік // 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 / О. М. Резнік // 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. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю. О. Ровинський. – 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю. І. Руснак. – Ірпінь, 2004. – 162 с.
142. Рябченко О. П. Державне управління економікою України (адміністративно-правовий аспект) : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / О. П. Рябченко / Університет внутрішніх справ МВС України. – Харків, 2000. – 366 с.
143. Рябченко О. П. Державне управління економікою України (адміністративно-правовий аспект) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / О. П. Рябченко. – 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Т. В. Сараскіна. – 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Л. В. Серватюк. – К., 2008. – 236 с.
148. Сердюк І. А. Правоохоронні відносини : поняття, їх особливості та види : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія

- держави і права; історія політичних і правових учень» / І. А. Сердюк / 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 : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / І. М. Совгір / [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 : дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / І. М. Совгір. – 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. Стариков Ю. Н. Курс общего административного права : в 3 т. / Ю. Н. Стариков. – М. : Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА–ИНФРА М), 2002. – Т. 1. – 728 с.
157. Статус налоговой полиции [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.flexa.ru/taxes/tax021.shtml>.
158. Сусловець А. О. Адміністративно-правове регулювання формування та функціонування органів державної податкової служби в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А. О. Сусловець / [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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес;

- фінансове право; інформаційне право» / А. О. Сусловець. – 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.
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.
166. Фатхутдінов В. Г. Правоохоронна діяльність : природа, сутність, гуманізм (теоретико-правові та методологічні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / В. Г. Фатхутдінов / [Київський національний університет внутрішніх справ]. – К., 2006. – 20 с.
167. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nalog.ru/mnsrus/link_gos/.
168. Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: 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.
170. Фесюнін В. М. Організаційно-правові засади взаємодії Державної податкової служби з населенням : дис. ... канд. юрид. наук :

- спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. М. Фесюнін. – Харків, 2007. – 187 с.
171. Фещенко Л. О. Взаємодія органів внутрішніх справ з державною податковою службою у здійсненні правоохоронної діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Л. О. Фещенко. – К. : Інститут законодавства Верховної Ради України, 2007. – 20 с.
172. Фещенко Л. О. Взаємодія органів внутрішніх справ з державною податковою службою у здійсненні правоохоронної діяльності : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Л. О. Фещенко. – К. : Інститут законодавства Верховної Ради України, 2007. – 217 с.
173. Финансовое право : учебник / [отв. ред. Н. И. Химичева]. – М. : БЕК, 1995. – 525 с.
174. Хольченков О. М. Контрольне провадження в діяльності податкової міліції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право та процес; фінансове право; інформаційне право» / О. М. Хольченков ; [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 / Т. Н. Хохлова // Контроль и надзор за деятельностью органов внутренних дел – важнейшая гарантия обеспечения прав человека : материалы Междунар. науч.-практ. конф. – 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) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право;

- інформаційне право» / О. В. Шакірова. – 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) : дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. В. Шакірова. – 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 : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С. В. Шестаков. – Харків, 2003. – 205 с.
183. Шкарупа В. К. Доказування та докази в адміністративно-примусовій діяльності ОВС : монографія / В. К. Шкарупа. – 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.
187. Garbis M. Supplement to Accompany Tax Procedure and Tax Fraud / M. Garbis, J. Garbis. – 3-rd ed. – West Wadsworth, 2000. – P. 56.