

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ СУМСЬКИЙ  
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра адміністративного, господарського права та фінансово-  
економічної безпеки

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА**

зі спеціальності 081 «Право»

Тема: «Адміністративно-правовий статус оперативних підрозділів  
ДФС України»

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ Ю.В. Гаруст  
(підпис)

Керівник проекту \_\_\_\_\_ А.М. Куліш  
(підпис)

Виконавець \_\_\_\_\_ О.Є. Запорожець  
(підпис)

Суми 2020

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>6</b>
<b>РОЗДІЛ I. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДМІНІСТРАТИВНО – ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОПЕРАТИВНИХ ПІДРОЗДІЛІВ ДФС УКРАЇНИ .....</b>	<b>9</b>
1.2. Поняття адміністративно – правового статусу оперативних підрозділів ДФС України .....	9
1.2. Місце оперативних підрозділів ДФС України в системі правоохоронних органів .....	19
<b>РОЗДІЛ II. ЕЛЕМЕНТИ АДМІНІСТРАТИВНО – ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОПЕРАТИВНИХ ПІДРОЗДІЛІВ ДФС УКРАЇНИ .....</b>	<b>30</b>
2.1. Цілі, завдання та принципи діяльності оперативних підрозділів ДФС України .....	30
2.2. Організаційна структура оперативних підрозділів ДФС України, юридична відповідальність працівників оперативних підрозділів ДФС України. ....	40
2.3. Особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС з оперативними підрозділами органів ДФС .....	53
<b>РОЗДІЛ III. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО – ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОПЕРАТИВНИХ ПІДРОЗДІЛІВ ДФС УКРАЇНИ .....</b>	<b>66</b>
3.1. Характеристика зарубіжного досвіду фінансових розслідувань у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах .....	66
3.2. Організаційно-правові заходи удосконалення адміністративно – правового статусу оперативних підрозділів ДФС України.....	75
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>85</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>88</b>

## ВСТУП

### **Актуальність теми дослідження.**

Після підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом, реформування системи правоохоронних органів, що здійснюють розслідування злочинів у сфері фінансів є одним з головних напрямів. Через побудову в Україні правової держави та громадянського суспільства, відповідно система демократичних стандартів, завдання та повноваження державних органів, які займаються фінансовими розслідуваннями має змінюватися. Актуальність аналізу проблем фінансових розслідувань зростає з кожним роком, по причині високого рівня економічних зловживань. Зростає суспільний попит на діяльність податкової міліції, основною функцією якої є виявлення недобросовісних платників податків і вплив на них, протидія корупції у процесі діяльності державних органів.

Швидкі тенденції розвитку світової економічної кризи, проявляє загрози громадській злагоді, конституційним правам і свободам громадян, реалізації економічного курсу держави. Будь-яка суверенна країна, веде політику захисту національних інтересів та розвитку самої країни, що призводить до її розвитку .

Однією з ознак суверенної держави є встановлення податкової системи, та податкової політики, через призму яких визначається економічної безпеки держави.

Визначення особливостей адміністративно-правового статусу оперативних підрозділів ДФС, допоможе у подальшому реформуванні органів податкової системи, що сприятиме подальшому економічному розвитку країни. Саме тому тема дослідження є актуальною.

**Сучасний стан наукової розробки.** Теоретичну основу дослідження, становлять праці таких провідних вчених, як В. Козаченко, Д. Никифорчук, М. Перепелиця, М. Погорецький, І. Сервецький, В. Стріжук, Р. Халілев, П. Шاپірко, О. Шевчук, В. Шендрик, О. ЮхноС. Пирожков, М. Рубанець, А. Філіпенко, Г. Шестопапов, В. Шлемко, О. Янішевський, М. Виклюк, В.

Герасик, Ю. Іванов, Ю. Бережна, О. Рєзнік, А. Куліш, В. Іщенко, Ю. Полонська, І. Тимофєєва, Д. Тихонов та ін.

**Мета і завдання роботи.** Метою даної роботи є дослідження адміністративно-правового статусу оперативних підрозділів ДФС. Для досягнення поставленої мети було окреслено такі основні завдання:

– охарактеризувати поняття адміністративно – правового статусу оперативних підрозділів ДФС України;

– визначити місце оперативних підрозділів ДФС України в системі правоохоронних органів;

– визначити цілі, завдання та принципи діяльності оперативних підрозділів ДФС України;

– охарактеризувати організаційну структуру оперативних підрозділів ДФС України, компетентність та юридична відповідальність працівників оперативних підрозділів ДФС України;

– визначити особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС з оперативними підрозділами органів ДФС;

– охарактеризувати зарубіжний досвід фінансових розслідувань у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах.

– визначити організаційно-правові заходи удосконалення адміністративно – правового статусу оперативних підрозділів ДФС України;

**Об’єктом дослідження** є суспільні відносини, що виникають в оперативних підрозділів ДФС України під час їх службової діяльності.

**Предметом дослідження** є адміністративно – правовий статус оперативних підрозділів ДФС України.

**Апробація результатів дослідження.** Апробація роботи буде здійснена в Науковому журналі тематичних досліджень з правових питань «Правові горизонти».

**Методи дослідження.** Методологічну основу дослідження становили сукупність загальних та спеціальних методів пізнання, а саме: діалектичний, порівняльно-правовий, аналізу, синтезу. За допомогою діалектичного методу

було визначено, поняття «адміністративно-правового статусу», «системи правоохоронних органів». За допомогою порівняльно-правового методу досліджено особливості проведення в інших зарубіжних країнах фінансових розслідувань в сферах: митній, бюджетній, оподаткування. За допомогою методу аналізу досліджено особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють документальні та фактичні перевірки, з оперативними підрозділами з слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС. Методом синтезу досліджено організаційно-правові заходи удосконалення правового статусу оперативних підрозділів ДФС України.

**Структура магістерської роботи** зумовлена поставленими метою та завданням і складається із вступу, трьох розділів, висновку та списку використаних джерел. Загальний обсяг магістерської роботи становить 98 сторінок. При написанні даної магістерської роботи було використано 102 джерела.

В роботі удосконалено поняття оперативних підрозділів ДФС. В магістерському дослідженні детально визначено особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють документальні та фактичні перевірки, з оперативними підрозділами з слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС. Запропоновано перехід до третьої моделі органів фінансових розслідувань, а саме створення єдиного спеціального органу. Запропоновано створення додаткового органу на місцевому рівні для фінансових розслідувань, який би отримував частку від повернутих коштів до бюджету.

Результати магістерського дослідження несуть вагомий внесок, у подальший розвиток адміністративно-правового статусу оперативних підрозділів України.

## **РОЗДІЛ І. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДМІНІСТРАТИВНО – ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОПЕРАТИВНИХ ПІДРОЗДІЛІВ ДФС УКРАЇНИ**

### **1.2. Поняття адміністративно – правового статусу оперативних підрозділів ДФС України**

В першу чергу для розгляду та аналізу поняття адміністративно-правового статусу оперативних підрозділів Державної фіскальної служби (надалі – ДФС) України, необхідно виокремити окремі категорії понять, визначити їх теоретичне осмислення. Для аналізу оперативних підрозділів ДФС насамперед, краще розкрити зміст понять: «статус», «правовий статус», «адміністративно-правовий статус».

Сьогодення має різні точки зору стосовно визначення змісту правового статусу. Визначення понятійно-категоріального апарату є основою будь-якого наукового пізнання. Визначення «Статусу» з енциклопедичної літератури наступне, латинською «status» – положення, становище, як правове положення (сукупність прав і обов'язків) фізичної чи юридичної особи [1, с. 178]. Наукова література не дає однозначного визначення сутності та правової природи понять правового і адміністративно–правового статусу. Спираючись на думку різних вчених, можна визначити правовий статус, як комплексну категорію з чіткою структурою, що регулює взаємини суб'єктів між собою, установлюючи принципи та характер взаємодії суб'єктів суспільних відносин, і передбачає місце кожного суб'єкта шляхом регулювання його гарантій, прав та обов'язків, установлюючи ступінь взаємодії між державою, суспільством і певною особою, забезпечуючи так життєдіяльність соціального середовища загалом.

На думку, Н.А. Богдановою, правовий статус це загально-правова категорія, яка виконує дві основні функції: відіграє методологічну роль, визначаючи шлях пізнання предмета юридичної науки, становить загальнотеоретичну основу юридичних знань, будучи теоретичним засобом

наукового пізнання [2, с. 155]. Ширше зазначення даному поняттю дає, Малиновським В.Я., який вважає що правовий статус – є правовим інститутом, який складається з таких основних елементів, як завдання, цілі, компетенція, відповідальність, порядок формування та процедури діяльності відповідних органів [3, с. 255].

За позицією А.В. Панчишина, «правовий статус» відіграє надзвичайно важливу роль в організації суспільних відносин, оскільки шляхом встановлення прав, обов'язків, а також гарантій їх реалізації визначаються основоположні принципи взаємодії суб'єктів правовідносин та місце конкретного суб'єкта в суспільстві. В продовження даної думки науковець, наголошував, що правовий статус має характеризується чіткою системністю та стабільністю, що, з одного боку, надає суб'єктам відносин певних гарантій реалізації своїх прав, а з іншого – запобігає зловживанню наданими їм правами [4, с. 97].

О. В. Запотоцька надає наступний аналіз даного поняття: «правовий статус» це обсяг законодавчо визначених прав і обов'язків суб'єкта права, які визначають межі можливої і необхідної поведінки особи, а також межі юридичної відповідальності, яка настає в разі порушення вимог норм права, що визначають правовий статус [5, с. 167]. О. В. Запотоцька перелічує лише загальні межі діяльності суб'єкта і відповідальності за порушення ним норм законодавства, в той же час загальні положення конкретизуються правовими нормами інших актів, і відповідно мова йде вже про різні види правового статусу.

Ознаки юридичної категорії правового статусу виділяє С.Л. Курило, такі як: 1) правовий статус має універсальний характер; 2) відображає індивідуальні особливості суб'єкта та його реальне становище у системі суспільних відносин; 3) права та свободи, що складають основу статусу, не можуть реалізовуватися без інших його компонентів – обов'язків та відповідальності; 4) ця категорія забезпечує системність прав, свобод та обов'язків [6, с. 525].

А.Г. Чубенко, М.І. Філіппов відносять до елементів правового статусу: а) офіційну назву органу; б) порядок і спосіб його утворення; в) територію

діяльності; г) цілі діяльності, завдання й функції; г) обсяг і характер конкретних владних повноважень; д) форми й методи діяльності; е) відповідальність; з) джерело фінансування; і) наявність чи відсутність прав юридичної особи; л) право й обов'язок мати визначену внутрішню структуру; к) право й обов'язок користуватися державними символами [7, с. 7].

Правий статус може різнитися за сферами діяльності, обсягом його прав та обов'язків та змістом норми права. За змістом норми права виділяють наступні: конституційно-правовим, цивільно-правовим, адміністративно-правовим, господарсько-правовим, фінансово-правовим тощо. Для відмежування адміністративно-правовий статус від інших видів правового статусу необхідно проаналізувати особливості першого. Четверіков В.С. виділяє наступні особливості адміністративно-правового статусу органу державної влади, як: 1) досить велика кількість нормативно-правових актів закріплює права, обов'язки та відповідальність суб'єктів адміністративно-правових відносин; 2) правові норми, що врегульовують статус колективних суб'єктів, тісно взаємопов'язані з нормами права інших галузей права; 3) адміністративно-правовий статус суб'єкта не може бути відчужено [8, с. 110].

Для визначення адміністративно-правового статусу будь-якого органу кожен науковець визначає свої індивідуальне бачення цієї категорії. Коломоєць Т. визначає «адміністративно-правовий статус», як сукупність суб'єктивних прав та обов'язків, закріплених нормами адміністративного права за певним органом. Водночас обов'язковою ознакою набуття суб'єктом адміністративно-правового статусу є наявність конкретних суб'єктивних прав і обов'язків, що реалізуються як у рамках адміністративних правовідносин, так і поза ними [9, с. 241]. Із даної точки зору, впливає аксіома про те, що кожен суб'єкт, який має визначені адміністративним актом права та обов'язки, має власний адміністративно-правового статусу. Позиція О. Музичука, який запропонував під правовим статусом суб'єкта адміністративно-правових відносин розуміти систему закріплених у нормативно-правових актах ознак, які визначають його

роль, місце та призначення у системі правовідносин, вказують на його відмінність від інших суб'єктів та порядок їх взаємовідносин [10, с. 319].

Адміністративно-правовий статус – це правове становище особи в її взаємовідносинах із суб'єктами виконавчої влади, що врегульоване нормами державного й адміністративного права [11, с. 61]. Найбільш поширеним з приводу конструкції адміністративно-правового статусу органу державної влади є підхід, з наступними компонентами: 1) цільовим (включає принципи, цілі, завдання та функції органу); 2) структурно-організаційний (включає регулювання порядку створення, реорганізації, ліквідації, процедури діяльності, право на офіційні символи, лінійну та функціональну підпорядкованість); 3) компетенційний, включає сукупність владних повноважень стосовно: а) прав та обов'язків, що пов'язані зі здійсненням влади, участю в управлінських відносинах, а також правом видавати певні акти; б) підвідомчості, правового закріплення об'єктів, предметів і справ, на які поширюються владні повноваження [12, с. 172]. При цьому до таких властивостей науковець відносить детерміновані нормами адміністративного права: компетенцію суб'єкта; порядок утворення, набрання юридичних ознак; назву; місце дислокації; структуру; цілі функціонування; відповідальність [13, с. 117].

Аналізуючи концепції, поняття науковців стосовно адміністративно-правового статусу та на підставі «Положення про Державну фіскальну службу» ч. 7 ДФС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи. ДФС та її територіальні органи є органами доходів і зборів [14].

Виділяємо наступні особливості адміністративно-правового статусу органів доходів та зборів: 1) визначає становище цього органу в системі адміністративних правовідносин з іншими суб'єктами; 2) організаційні особливості: система та структура ДФС як елементи її адміністративно-правового статусу, організовані за функціональним і територіальним принципами; 3) функціональні особливості: органи доходів та зборів наділені широким колом адміністративних повноважень як у зовнішній, так і у

внутрішній діяльності, що зумовлено специфікою мети й завдань її діяльності, а також належністю до системи центральних органів виконавчої влади; 4) спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністерство фінансів 5) реалізується через голову ДФС, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозиції Міністра фінансів.

Для визначення адміністративно-правового статусу оперативних підрозділів ДФС України, необхідно надати визначення оперативним підрозділам та проаналізувати конкретні підрозділи даної служби, однією з функцій яких є оперативна. На думку О. Сало, основними елементами оперативно-розшукового статусу є правосуб'єктність, права підрозділу, обов'язки підрозділу, юридична відповідальність, гарантії правового статусу. Правовий статус оперативних підрозділів, на його думку, можна визначити як закріплену в нормативно-правових актах (законах) систему законодавчо встановлених та гарантованих державою прав, обов'язків та юридичної відповідальності уповноважених на здійснення оперативно-розшукової діяльності підрозділів [15]. Основними елементами оперативно-розшукового статусу оперативних підрозділів Державної фіскальної служби України, на нашу думку, є: завдання (юридично оформлені), компетенція, організаційно-правова форма (утворення, реорганізація, ліквідація, реквізити), юридична відповідальність.

Тобто інші елементи адміністративно-правового статусу оперативних підрозділів ДФС мають впливати з її місця в системі ДФС України. Стаття 7 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» передбачає, що в разі виявлення ознак злочину оперативний підрозділ, який здійснює оперативно-розшукову діяльність (далі – ОРД), зобов'язаний невідкладно направити зібрані матеріали, в яких зафіксовано фактичні дані про протиправні діяння окремих осіб та груп, відповідальність за які передбачена Кримінальним кодексом України, до відповідного органу досудового розслідування для початку та здійснення досудового розслідування в порядку, передбаченому Кримінальним

процесуальним кодексом України. Згідно ст. 10 закону матеріали ОРД можуть бути використані як приводи та підстави для початку досудового розслідування [16].

Робота на результативність оперативних підрозділів ДФС можлива за умови якісного супроводження кримінальних проваджень оперативним блоком ДФС та якщо за всіма виявленими правопорушеннями буде відкрито кримінальні провадження, яке в подальшому буде направлятися до суду з обвинувальним актом.

Необхідно зазначити, що Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [14]. Для реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства відповідні підрозділи ДФС здійснюють оперативні розслідування, тобто дані органи виступають органами що здійснюють контроль за додержанням податкового та митного законодавства. Частиною 1 статті 41 Кримінально процесуального кодексу України, передбачено перелік оперативних підрозділів: «оперативні підрозділи органів Національної поліції, органів безпеки, Національного антикорупційного бюро України, Державного бюро розслідувань, органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового і митного законодавства, органів Державної прикордонної служби України, органів, установ виконання покарань та слідчих ізоляторів Державної кримінально-виконавчої служби України здійснюють слідчі (розшукові) дії та негласні слідчі (розшукові) дії в кримінальному провадженні за письмовим дорученням слідчого, прокурора, а підрозділ детективів, оперативно-технічний підрозділ та підрозділ

внутрішнього контролю Національного антикорупційного бюро України - за письмовим дорученням детектива або прокурора Спеціалізованої антикорупційної прокуратури» [17].

Положення ДФС частини 4 пункту 58 ДФС уповноваження провадити відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, а також вживає заходів до відшкодування завданих державі збитків, згідно її завдань. Негласні слідчі дії відносять до оперативної діяльності відповідно до законодавства, відповідно до ч.6 ст. 249 КПК проводити негласні слідчі дії має право слідчий, який здійснює досудове розслідування, або за його дорученням, в тому числі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового і митного законодавства, в тому числі. Абзац 2 частини 7 положення «Про Державну Фіскальну службу України» зазначає, що у складі ДФС та її територіальних органах діють підрозділи податкової міліції, які здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виконують оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції [14].

Податкова міліція в Україні є спеціальною службою, невід'ємною частиною державного управління, наділеною правоохоронними функціями [18]. 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. У положенні «Про Державну Фіскальну службу України» зазначається, що підрозділи податкової міліції здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виконують оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

Одним із головних елементів адміністративно-правового статусу органу можна вважати його завдання тому через призму завдань проаналізуємо оперативні підрозділи ДФС. Почнемо з завдань податкової міліції, а саме: 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; забезпечення безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків [19].

Необхідно зазначити, пріоритети оперативно-службової діяльності, на які необхідно звернути посилену увагу слідчим та оперативним підрозділам податкової міліції територіальних підрозділів ДФС, серед них: перевірка інформації про використання суб'єктами господарювання бюджетних коштів; відпрацювання центрів мінімізації платежів; виявлення фактів ненадходження коштів від проведення приватизації, оренди чи відчуження державного майна; протидія нелегальному виробництву, зберіганню та реалізації спирту та лікеро-горілчаної продукції. Таким чином після "реінкарнації" урядовим рішенням підрозділи податкової міліції у складі Державної фіскальної служби виконують функції з реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, здійснюючи оперативно-розшукову, кримінальну процесуальну та охоронну функції до завершення здійснення заходів з утворення центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування, що віднесені до його підслідності відповідно до Кримінального процесуального кодексу України [20]. Використовується також попереднє дослідження ключових факторів криміналізації для вивчення як загальних, так і факторів, що визначають необхідність кримінально-правового захисту у цій сфері [21].

Відповідні фіскальні правоохоронні функції продовжує здійснювати Державна фіскальна служба - аж до завершення здійснення заходів з утворення нового органу з розслідування фінансових злочинів, до парламенту уже подано

проект Закону про Бюро фінансових розслідувань, яке має отримати повноваження з питань запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, які прямо чи опосередковано заподіюють шкоду публічному інтересу у сфері фінансів.

З 1 липня 2020 року відбувся розподіл кримінальних правопорушень на кримінальні проступки та злочини. Отже, ряд злочинів, починаючи із 1 липня, класифікуються як кримінальні проступки. Під категорію кримінальних проступків підпадають наступні кримінальні правопорушення: частина 1 статті 216 КК, стаття 192 КК, частини 1, 2 та 4 статті 358 КК будуть розслідувати органи що виконують оперативно-розшукову функцію в ДФС. З урахуванням цього та зважаючи на обмежений штатний ресурс підрозділів податкової міліції органів ДФС, осіб, уповноважених здійснювати досудове розслідування кримінальних проступків у формі дізнання, як в центральному апараті такі і територіальних органах, визначено з числа існуючих працівників слідчих підрозділів.

В структурі ДФС є ряд управлень, одне з них слідче управління фінансових розслідувань (надалі - СУ ФР), структура якого включає: Відділ організації досудового розслідування та три відділи розслідувань кримінальних проваджень; Сектор діловодства. Основними завданнями слідчого управління фінансових розслідувань є: забезпечення належної організації досудового розслідування злочинів, які відносяться до компетенції органу; контроль за неухильним дотриманням законності у діяльності СУ ФР під час досудового розслідування злочинів; організація взаємодії СУ ФР з іншими підрозділами органів ДФС України і, у межах своєї компетенції, судом, слідчим суддею, прокуратурою, правоохоронними органами України та інших держав. Наступним виділимо, основні завдання та функції оперативного управління Головного управління ДФС: управління в межах своєї компетенції забезпечує організацію боротьби зі злочинністю у сфері оподаткування та стягнення коштів до бюджетів на основі поточних планів, у взаємодії зі службами ГУ

ДФС, місцевими органами влади, прокуратурою, судами, підрозділами СБУ, ГУМВС України в області, а також підрозділами державної прикордонної служби [22]. Функції: забезпечення у територіальних органах ДФС безпеки діяльності, а також державних службовців та працівників від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків; розшук осіб, які переходять від слідства та суду за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, митній і бюджетній сферах; проведення в межах наданих законом повноважень оперативно-розшукової діяльності, досудового розслідування та заходів щодо відшкодування завданих державі збитків та інші функції [23]. Адміністративно-правовим статусом органу визначається основоположні засади діяльності. Результати виконання своїх повноважень відповідним органом, визначених на законодавчому рівні, показує результативність його роботи.

За інформацією отриманою зі «Звітності про роботу слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства» за 9 місяців 2019 р. можна проаналізувати ефективність роботи підрозділів ДФС, через відшкодування збитків та притягнення до відповідальності винних осіб, забезпечення відшкодування збитків за закінченими кримінальними провадженнями з обвинувальними актами, клопотаннями про звільнення від кримінальної відповідальності, постановами про закриття провадження на підставі п. 5, 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, за наступними показниками: за встановленим збитком на суму 1 627 110 тис. грн., за фактом відшкодування збитку в сумі 1 087 519 тис. грн., за фактом накладення арештів на майно на суму в сумі 828 838 тис. грн., вилучення грошей та цінностей для забезпечення відшкодування збитків на суму 7 999 тис. грн., сума на яку пред'явлено позови 191 356 тис. грн.

З врахування державно-владного змісту діяльності оперативних підрозділів ДФС та їх складових структурних елементів складається адміністративно правовий статус органу. Отже, під адміністративно-правовим статусом оперативних підрозділів ДФС слід розуміти закріплене

адміністративно-правовими нормами, їх ієрархічне місце в системі органів виконавчої влади, що визначається, як загальними властивостями тобто метою, завданнями, функціями, так і структурно-організаційними, що складаються із системи, структури, взаємозв'язків, підконтрольності, підзвітності підрозділів відповідних, остання властивість компетенційного спрямування елементів, яке включає в собі адміністративні права, обов'язки, предмети діяльності та гарантії діяльності.

## **1.2. Місце оперативних підрозділів ДФС України в системі правоохоронних органів**

Для визначення місця оперативних підрозділів ДФС України в системі правоохоронних органів необхідно проаналізувати поняття системи, визначити коло правоохоронних органів, що входять до правоохоронної системи країни. Аналіз сучасної системи діяльності податкової міліції, як оперативного підрозділу ДФС доцільно провести в контексті визначення її місця в системі органів держави та правоохоронних органів. Одним з основних інструментів впливу держави на економічне життя є ефективно функціонуюча система державних органів, яка може оптимізувати правовідносини в податковій сфері.

Однією із характеристик ефективної діяльності правоохоронних органів можна визначити роль кожного виокремленого органу в забезпеченні економічної безпеки держави, так як вона є складовою національної безпеки, збереження та стабільність виступає одним із ключових завдань даних органів. Ось чому в даному розділі буде запропоновано визначення місця оперативних підрозділів ДФС в правоохоронній системі України через призму економічних показників безпеки, у сфері оподаткування та бюджету.

Система (від дав.-гр. «сполучення», «ціле», «з'єднання») – множина взаємопов'язаних елементів, що утворюють єдине ціле, взаємодіють із середовищем та між собою і мають мету [24, с. 225]. З визначеного слід зауважити, що система є певною упорядкованою сукупністю елементів, які

об'єднанні за спільною метою, характером, сферою дії, змістом чи іншими ознаками. Її створюють з метою кращого розуміння того чи іншого явища, для забезпечення комплексного впливу на суспільні відносини тощо. Дані системи можуть утворюватися як самостійно так і за волевиявленням відповідного суб'єкта. Як правило, за певними схожими ознаками та задля досягнення спільної мети об'єднуються елементи системи.

Система правоохоронних органів являє собою сукупність спеціально утворених з метою забезпечення публічної безпеки та порядку органів державної влади, які діють заради досягнення спільного результату, а саме забезпечення на території держави законності та правопорядку. Правоохоронні органи є складовими елементами даної системи. Утворення правоохоронних органів в Україні відбувається відповідно до Конституції та законів України. Діяльність, яких спрямовується на виконання норм передбаченими національним та міжнародним законодавством у сфері забезпечення правопорядку, законності, охорони прав, свобод та законних інтересів як фізичних так і юридичних осіб, суспільства та держави в цілому.

Правоохоронна діяльність реалізується великою кількістю напрямків діяльності. Її комплексний характер правоохоронної діяльності визначає систему правоохоронних органів, яка складається з ряду структур, що здійснюють діяльність в різних напрямках, взаємодоповнюючи одна одну. Правоохоронна система визначається потребами суспільства в забезпеченні законності та правопорядку в різних сферах, станом оперативної обстановки та рядом інших факторів. Головна особливість правоохоронної системи України, полягає в тому, що вона не визначена жодним нормативно-правовим документом, що характеризує її мінливість (нестабільність), яка зумовлюється ситуацією в державі та суспільстві. Судова система має більш стабільний характер, на протипагу правоохоронним органам, які зазнають постійних змін в частині пов'язаній з їх завданнями, функціями, організаційною структурою, повноваженнями тощо. Зміни у системах розпочинаються в залежності від суспільних процесів чи виникнення необхідності в забезпеченні законності у

певній сфері, реформуванням оперативної ситуації тощо. Відповідно до наведеного вище, існують різноманітні погляди на склад системи правоохоронних органів.

Система правоохоронних органів – це порівняно самостійна підсистема інституціональної підсистеми правоохоронної системи, яку становить цілісна, ієрархічна, структурована сукупність взаємозумовлених і взаємодіючих правоохоронних органів, сформована за функціональним критерієм для спільного фахового здійснення правоохоронної діяльності [25, с. 101]. Дану систему об'єднує спільна мета, відповідно до якої всі правоохоронні органи діють задля забезпечення законності та правопорядку в підвідомчій їм сфері, охорони прав, свобод та законних інтересів фізичних осіб, прав та законних інтересів юридичних осіб, інтересів суспільства та держави від протиправних посягань. Отже, виконання правоохоронної функції держави забезпечують певною мірою всіма суб'єктами, які включаються до неї, при цьому кожен орган має свою сферу підвідомчості. При цьому, в нашій країні існують такі структури, які забезпечують виконання окремих правоохоронних функцій, але не відносяться до правоохоронних органів через специфіку їх правового статусу (суд по причині його приналежності до судової гілки влади, адвокатуру та нотаріат через їх приватно-правовий характер діяльності тощо). Т.О. Пікуля у широкому розумінні до правоохоронних органів відносить суд, прокуратуру і правоохоронні органи по боротьбі зі злочинністю, у вузькому – тільки правоохоронні органи по боротьбі зі злочинністю (органи міліції, податкової міліції, Служби безпеки України, Управління державної охорони, Державної прикордонної служби, Військової служби правопорядку у Збройних силах України, державної митної служби, Державного департаменту України з питань виконання покарань) [26, с. 15]. Дана точка зору, на систему правоохоронних органів є необ'єктивним, оскільки вона включає в себе суди, які лише виконують окремі правоохоронні функції, але не є правоохоронними органами. Варто зазначити, що деякі зі згадуваних органів вже зазнали реформування та були реорганізовані. О.Ф. Климюк відносить до правоохоронних органів

міліцію, податкову міліцію, Службу безпеки України, департамент із питань виконання покарань, Державну прикордонну службу, Управління державної охорони, Військову службу правопорядку, прокуратуру [27]. І така думка частково не актуальна через реформування таких її складових частин, як міліція, податкова міліція. Замість них в нашій державі з'явилася Національна поліція чи орган увійшов до складу Державної фіскальної служби. Згадувана система не включила такі правоохоронні органи, як Національна гвардія України, Державна служба України з надзвичайних ситуацій, Державна виконавча служба та Національне антикорупційне бюро. К.Ю. Мельник усі структурні утворення, які так чи інакше задіяні у правоохоронні, поділяє на три групи: 1) власне правоохоронні органи (суди, прокуратура, органи внутрішніх справ, Служба безпеки України, Державна прикордонна служба України, Управління державної охорони України); 2) 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 (Державна податкова служба, Державна митна служба, Державна лісова охорона, Державна екологічна інспекція, Державний департамент пожежної безпеки, капітани морських суден, що перебувають у далекому плаванні, тощо); 3) органи та організації, які сприяють правоохоронні (адвокатура, нотаріат, приватні детективні й охоронні служби, недержавні органи охорони громадського порядку) [28, с. 110]. Усі суб'єкти можна включити до суб'єктів правоохорони, але водночас не всі вони мають статус правоохоронного органу. О.Л. Соколенко вважає, що до системи правоохоронних органів України входять такі види правоохоронних органів: суди, прокуратура, Служба безпеки України, Управління державної охорони, Військова служба правопорядку у ЗС України, Державна прикордонна служба України, Державна кримінально-виконавча служба України, Державна виконавча служба, міліція, внутрішні війська МВС України, Служба зовнішньої розвідки України, Головне управління розвідки Міністерства оборони України, Уповноважений Верховної Ради України з прав людини та інші правоохоронні органи [25]. При аналізі

наведених поглядів, визначено що перелічені органи не є правоохоронним органом, а по суті представляють окрему судову гілку влади. Вважається, що віднесення судів до правоохоронних органів є необґрунтованим, щодо чого можна зробити висновок через наступні обставини: зміст та основне призначення їх діяльності, зміст норм чинного законодавства, судові та правоохоронні органи завжди прописуються обумовлено. Головна мета діяльності судів полягає в здійсненні правосуддя, а не правоохоронна діяльність. Доцільно наголосити, що поряд зі здійсненням правосуддя вони все ж таки паралельно виконують правоохоронну функцію, це спричинено тим, що рішення які видаються органом захищають права та інтереси осіб чи сприяючи їх відновленню. Але дані функції не є пріоритетними для роботи судів, а лише доповнюють їх основне призначення зі здійснення правосуддя. Поширеним є поділ органів, які виконують правоохоронні функції, на органи суду, правоохоронні органи та правозахисні організації [29, с. 15]. Виходить, що дано у переліку мається вказівка на безпосередні правоохоронні органи, а також на суб'єктів, які виконують основні завдання, а поряд реалізують правоохоронні функції. Наукова література адміністративного права прописує поділ правоохоронних органів на державні та недержавні. Т.О. Пікуля до недержавних правоохоронних структур відносить: «Організації з надання юридичних послуг (адвокатура, нотаріат); приватні детективні та охоронні організації; внутрішні служби безпеки, структури, які пропонують програмно-технічні комплекси захисту інформаційних систем, фірми по забезпеченню інформаційної, комерційної, протипожежної, екологічної безпеки» [26, с. 11]. Діні недержавні суб'єкти не можна віднести до правоохоронних органів, бо крім виконання правоохоронної функції, вони не наділені іншими ознаками, притаманними правоохоронним органам. О. М. Музичук запропонував правоохоронні органи об'єднати у дві групи: 1) опосередковано правоохоронні, серед яких: органи внутрішніх справ, органи прокуратури, Служба безпеки України, Державна митна служба України, Державна податкова служба України, Державна прикордонна служба України, Управління державної

охорони, Військова служба правопорядку у Збройних силах України, Служба зовнішньої розвідки України, Розвідувальний орган Міністерства оборони України, Державна кримінально-виконавча служба України, органи державного пожежного нагляду; 2) безпосередньо правоохоронні, до яких варто віднести відповідні підрозділи вищенаведених опосередковано правоохоронних органів, які спеціально створені з метою забезпечення охорони та захисту прав і свобод громадян, інтересів суспільства і держави, насамперед, від злочинних посягань [30, с. 263]. Дана класифікація досить вдала, бо перелічує тих суб'єктів, для яких правоохоронна функція є основною для їх діяльності, та тих органів, які поряд із правоохоронними завданнями (функціями) виконують й інші. Правоохоронна система постійно перебуває в процесі реформування, через даний факт важко визначити роль чи місце якогось органу в ній, бо постійно приймаються закони про створення нових правоохоронних органів або реформування чи ліквідування старих. Наприклад, створено новий правоохоронний суб'єкт – Національне антикорупційне бюро України. Закон України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» закріпив, що правоохоронними органами є: органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, Військової служби правопорядку у Збройних силах України, Національне антикорупційне бюро України, органи охорони державного кордону, органи доходів і зборів, органи і установи виконання покарань, слідчі ізолятори, органи державного фінансового контролю, рибоохорони, державної лісової охорони, інші органи, які здійснюють правозастосовні або правоохоронні функції [31]. Закон України «Про оперативно-розшукову діяльність» визначає перелік суб'єктів такої діяльності, які одночасно можуть бути віднесені до правоохоронних. Такими підрозділами є: Міністерство внутрішніх справ України, Служба безпеки України, Служба зовнішньої розвідки України, Державна прикордонна служба України, управління державної охорони, органи доходів і зборів, органи і установи виконання покарань та слідчі ізолятори Державної пенітенціарної служби України, розвідувальний орган Міністерства оборони України, Національне

антикорупційне бюро України [16]. Наведений нижче нормативно-правовий акт закріплює не всіх суб'єктів протидії корупції. Законотворець залишає поза увагою Службу безпеки України, на яку покладено завдання з попередження, виявлення, припинення та розкриття злочинів проти миру і безпеки людства, тероризму, корупції [32]. Перелік суб'єктів, що реалізують політику в сфері протидії корупції наведено в законодавчій базі України. Спеціально уповноваженими суб'єктами у сфері протидії корупції, а отже, і суб'єктами правоохоронної діяльності, відповідно до Закону України «Про запобігання корупції» є: органи прокуратури, Національної поліції, Національне антикорупційне бюро України, Національне агентство з питань запобігання корупції [33]. Суб'єктами, які безпосередньо здійснюють боротьбу з тероризмом у межах своєї компетенції, є: Служба безпеки України, Міністерство внутрішніх справ України, Міністерство оборони України, Міністерство України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи, Державний комітет у справах охорони державного кордону України; Державний департамент України з питань виконання покарань, Управління державної охорони України [34]. Контррозвідувальною діяльністю як одним із напрямів правоохоронної діяльності уповноважені займатися: Служба безпеки України, розвідувальні органи України, підрозділи забезпечення внутрішньої і власної безпеки Державної прикордонної служби України та Управління державної охорони України, яким законами України «Про оперативно-розшукову діяльність» та «Про розвідувальні органи України» надано право здійснювати оперативно-розшукову чи розвідувальну діяльність [35]. До державних органів, які беруть участь у боротьбі з організованою злочинністю, належать: а) органи Національної поліції і Служби безпеки України; б) органи прокуратури України; в) органи доходів і зборів, органи Державної прикордонної служби України та органи державного фінансового контролю; г) органи і установи виконання покарань та слідчі ізолятори; ґ) розвідувальний орган Міністерства оборони України; д) Служба зовнішньої розвідки України; е) Національне

антикорупційне бюро України [36]. Одним із важливих напрямів правоохоронної діяльності є проведення досудового розслідування, яке, відповідно до Кримінального процесуального кодексу, покладається на таких суб'єктів: 1) слідчі підрозділи: а) органів Національної поліції; б) органів безпеки; в) органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства; г) органів державного бюро розслідувань; г) органів Державної кримінально-виконавчої служби України; 2) підрозділ детективів, підрозділ внутрішнього контролю Національного антикорупційного бюро України [17].

Окремі гласні та негласні слідчі (розшукові) дії в межах проведення досудового розслідування уповноважені здійснювати оперативні підрозділи органів Національної поліції, органів безпеки, Національного антикорупційного бюро України, Державного бюро розслідувань, органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового і митного законодавства, органів Державної кримінально-виконавчої служби України, органів Державної прикордонної служби України [17].

Справи про адміністративні правопорушення розглядаються: 1) адміністративними комісіями при виконавчих комітетах сільських, селищних, міських рад; 2) виконавчими комітетами сільських, селищних, міських рад та їх посадовими особами, уповноваженими на те цим Кодексом; 4) районними, районними у місті, міськими чи міськрайонними судами (суддями), а у випадках, передбачених цим Кодексом, місцевими адміністративними та господарськими судами, апеляційними судами, вищими спеціалізованими судами та Верховним Судом України; 5) органами Національної поліції, органами державних інспекцій та іншими органами (посадовими особами), уповноваженими на те цим Кодексом [37].

В Україні існує невичерпний перелік органів державної влади, діяльність яких без сумніву зачисляють до правоохоронної та визначають їх як правоохоронні органи. Даний перелік необхідно розпочати з прокуратури, Служби безпеки, поліції, Державної фіскальної служби, Національного антикорупційного бюро, Державної прикордонної служби, Державної пенітенціарної служби, всі органи з наведених виконують правоохоронну функцію, тільки за різними напрямами.

Перелік суб'єкти державних органів України, які у вузькому напрямі реалізують правоохоронну діяльність: Служба зовнішньої розвідки України, управління державної охорони, Державна служба з надзвичайних ситуацій, розвідувальний орган Міністерства оборони України, Державне бюро розслідувань, органи державного фінансового контролю, рибоохорони, державної лісової охорони, Національне агентство з питань запобігання корупції. Третя група суб'єктів, що опосередковано реалізує правоохоронну функцію має наступний перелік: Державна архітектурно-будівельна інспекція, Державна міграційна служба, Державна санітарно-епідеміологічна служба, Державна екологічна інспекція та інші суб'єкти, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення згідно законодавства.

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 [38]. Т.В.Сараскіна зазначає, що мета утворення та діяльності ДФС 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 [39].

Діяльність підрозділів податкової міліції як суб'єктів системи фінансово-економічної безпеки країни, варто виокремити, що саме даного правоохоронного органу, уповноважено кримінально-процесуальним

законодавством України, проводити попереднє слідство широкого кола економічних злочинів, наслідки від скоєння яких можуть суттєво впливати на фінансову складову економічної безпеки держави. Звертаючи увагу на світову тенденцію до зростання кількості способів вчинення протиправних діянь у економічній сфері, ефективна робота підрозділів податкової міліції ДФС України має неабияку цінність для національної економіки, та займає не останнє місце серед системи правоохоронних органів країни.

Доцільно охарактеризувати показники роботи Державної фіскальної служби України впродовж січня-жовтня 2020 року, при цьому варто також виокремити дані показники за аналогічний період 2019 р., якою було завершено слідство та спрямовано до суду 916 кримінальних проваджень, з яких 632 – направлено до суду з обвинувальним актом та 281 – направлено до суду для звільнення осіб від кримінальної відповідальності, в тому числі й за частиною 4 статті 212 Кримінального кодексу України, у зв'язку із повним відшкодуванням завданої злочинами шкоди.

З числа спрямованих до суду проваджень – 20 про злочини, вчинені у складі організованих груп.

У направлених за 10 місяців 2020 року до суду кримінальних проваджень забезпечено відшкодування завданих державі збитків у сумі 1 млрд 80,7 млн гривень.

В порівнянні з минулим роком ефективність відшкодування збитків збільшилась на 473,7 млн гривень, тобто на 43,8%. У минулому році за цей період було забезпечено відшкодування 606,9 млн гривень завданих державі збитків [40].

Наведені данні свідчать про значимість роботи підрозділів податкової міліції у боротьбі з економічною злочинністю, яка руйнує всю систему економічної безпеки України. Результативна робота даного оперативного підрозділу ДФС є надзвичайно важливою у нинішніх складних умовах. Діяльність вказаного суб'єкта орієнтована на протидію багатьом іншим правопорушенням, що можуть порушувати права учасників відносин у сфері

обігу публічних фінансових ресурсів. Дані ресурси є одними з базових передумов для належного функціонування вітчизняної бюджетної системи і, відповідно, їх брак, у тому числі за наслідками скоєння податкових правопорушень – явна загроза для економіки України. Тому, безумовно, роль підрозділів податкової міліції як суб'єктів забезпечення системи економічної безпеки держави є надзвичайно важливою, однією із найважливіших завдань правоохоронних органів є забезпечення економічної безпеки в країні, тому часто оцінка їх діяльності проводиться по показникам суми відшкодування збитків відповідним органом. 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 [41].

В сучасній Україні, серед діючих державних правоохоронних органів, беручи до уваги завдання, функції та компетенцію суб'єкта, важлива роль відводиться підрозділам податкової міліції ДФС України. Важливими напрямками діяльності вказаного органу, як суб'єкта забезпечення системи економічної безпеки держави є розслідування злочинів у сфері оподаткування та бюджетній сфері та здійснення оперативно-розшукових заходів направлених на їх викриття. Напрями роботи оперативних підрозділів ДФС України (взаємодія з відповідними суб'єктами, забезпечення безпеки діяльності контролюючих органів, захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків, збір та аналіз інформації щодо порушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері, прогноз тенденцій розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням та ін.) мають вагомим значення для оперативної й ефективної протидії широкому колу загроз національній економіці. Як показують результати діяльності ДФС співпрацює з великим колом державних органів в тому числі і з правоохоронними, наприклад з МВС, СБУ та Державною прикордонною службою України для проведення ефективного розслідування та перекриття потоків контрабанди на територію України.

## РОЗДІЛ II. ЕЛЕМЕНТИ АДМІНІСТРАТИВНО – ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОПЕРАТИВНИХ ПІДРОЗДІЛІВ ДФС УКРАЇНИ

### 2.1. Цілі, завдання та принципи діяльності оперативних підрозділів ДФС України

Для ретельного аналізу діяльності оперативних підрозділів ДФС слід визначити керівні начала діяльності підрозділів.

Розпочнемо аналіз з цитати Голови Державної фіскальної служби України Сергій Солодченка «Не зважаючи на прийняття Верховною Радою України у першому читанні проєкту закону про Бюро економічної безпеки, робота фіскальної служби продовжується. Податкова міліція має й надалі ефективно виконувати свої обов'язків».

На думку керівника ДФС: «особовому складу податкової міліції необхідно зосередитись на якісному відпрацюванні кримінальних проваджень зі спрямуванням матеріалів до суду та відшкодуванням завданих державі збитків».

З аналізу нормативно-правової бази, що забезпечує діяльність оперативних підрозділів ДФС можна виокремити наступні цілі:

- аналіз інформації про використання бюджетних коштів суб'єктами господарювання;
- відпрацювання центрів мінімізації платежів;
- з'ясування фактів ненадходження коштів від проведення приватизації, оренди чи відчуження державного майна;
- попередження нелегального виробництва, зберігання та реалізація спирту та лікєро-горілчаної продукції [42].

Керівними напрямками діяльності підрозділів податкової міліції як суб'єкта, що забезпечує економічну безпеку держави виокремлюється розслідування злочинних дій у сфері оподаткування та бюджетній сфері,

проведення оперативно-розшукових заходів, а також розгляд окремих справ про адміністративні правопорушення. Важливе значення, в службовій діяльності даного органу матиме: взаємодія з іншими суб'єктами системи, забезпечення безпеки діяльності інших структурних підрозділів ДФС України при виконанні контрольної функції, захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків, збір та аналіз інформації щодо порушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері, прогноз тенденцій розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням тощо. Слід виокремити ціль оперативних підрозділів ДФС, яка полягає у зниженні рівня тінізації економіки України. Хоча, постійні зміни законодавства України в сфері економіки, об'єктивно створює зайві перепони для успішного досягнення великої кількості намічених і задекларованих цілей підрозділів

Ключовим елементом адміністративно-правового статусу податкової міліції, як суб'єкта захисту фінансово-економічної безпеки України вважаються її завдання.

Оперативно-розшуковий статус підрозділів внутрішньої безпеки ДФС - це законодавчо закріплена система обов'язків, прав, юридичної відповідальності працівників підрозділу. Доцільно зазначити, завданнями згадуваного підрозділу органу: встановлення, контроль за виконанням правил поведінки посадових осіб ДФС України; забезпечення й контроль заходів щодо запобігання корупції; забезпечення від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням службових обов'язків працівниками та державних службовців ДФС України.

Відповідно до ст. 348 Податкового кодексу України, 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 [19].

Під час своєї діяльності виконує наступні завдання: запобігає кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній

сфері, їх розкриттю, розслідуванню та провадженню у справах про адміністративні правопорушення; розшукує осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері; забезпечує безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків

Можна стверджувати, що конкретизація мети діяльності, визначення основних шляхів та засобів її досягнення виокремлюються її завдань будь-якого підрозділу чи органу, визначається через призму завдань.

Наступною важливою складовою діяльності податкової міліції є повноваження. 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 з 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, встановлює місцезнаходження платників податків, проводить опитування їх засновників, посадових осіб [19].

Відповідно до ч. 1 ст. 348 Податкового кодексу підпорядкованість даного органу є досить дивною, якщо порівнювати з іншими правоохоронними органами – суб'єктами системи економічної безпеки держави, бо більше жоден правоохоронний орган не є структурним підрозділом контролюючого. При цьому, О. Д. Олійник наголошує, що «податкова міліція як орган, покликаний для забезпечення виконання податкового і митного законодавства суб'єктами господарювання, а також для своєчасного й всебічного вживання заходів щодо виявлення, попередження та протидії правопорушенням у сфері оподаткування» [43].

До функцій оперативних підрозділів ДФС слід віднести податковий контроль. До загальних принципів податкового контролю діяльності належать: принцип безоплатності (податковий контроль здійснюється за рахунок бюджетних коштів); принцип правомочності (податковий контроль здійснюється лише відповідними державними органами, до компетенції яких це віднесено); принцип професіоналізму (здійснення контролю особами, які мають необхідну підготовку); принцип визначеності предмету контролю має на увазі, що предметом контролю може бути лише перевірка обов'язкових вимог чи виконання приписів органів відповідних; принцип координації і взаємодії

органів контролю вимагає, щоб кожний учасник системи податкового контролю виконує лише безпосередньо покладені на нього завдання. Жоден з органів контролю не втручається до компетенцію інших органів, але при цьому зобов'язується постійно взаємодіяти з іншими органами і обмінюватись необхідною інформацією; принцип повноти (всі види податків, зборів, платежів, а також всі платники повинні бути охоплені системою контролю); принцип превентивності обумовлюється одним із найважливіших завдань контролю – попередження податкових правопорушень.

До специфічних принципів організації податкового контролю відносять: принцип дотримання процесуальної форми полягає в тому, що ніхто не може притягнутий до відповідальності інакше, ніж за наявності підстав і в порядку, передбаченому законодавством, а вина платника податків повинна бути доведена; принцип презумпції невинуватості полягає у визнанні невинуватості платника податку до того часу, доки його вина не буде встановлена рішенням суду, що набуло законної сили; принцип презумпції правоти платника податків – сумніви, які є наслідком неусунених протиріч та неоднозначностей у податковому законодавстві трактуються на користь платника податків; принцип дотримання податкової таємниці передбачає відповідальність за розголошення податкової таємниці, спеціальний режим зберігання і доступу до даних, що становлять податкову таємницю, право платника податків вимагати дотримання податкової таємниці, обов'язок податкових органів дотримуватись податкової таємниці; принцип недопущення заподіяння шкоди платнику податків – забезпечення оптимального співвідношення фіскальної і регулюючої направленості податкового контролю [44, с. 32-35].

Наступною категорією дослідження будуть загально-правові принципи організації податкового контролю, які закріплені в нормативно правових актах насамперед в конституції. Інколи в юридичній літературі дану групу принципів називають конституційними.

Загально правові принципи по суті є основоположними є податкового розслідування та його механізму. До них відноситься; принцип законності;

принцип юридичної рівності; принцип дотримання прав людини і громадянина; принцип гласності під час здійснення податкового контролю; принцип відповідальності; принцип захисту прав, який забезпечує наявність гарантій на будь-якому етапі розвитку податкових відносин.

За загальним правилом підконтрольні суб'єкти мають право оскаржити дії і акти контролюючих органів на будь-якій стадії здійснення контрольної діяльності. Додатково слід зазначити, що податковий контроль має окрему групу принципів: незалежність, планомірність, систематичність, об'єктивність та достовірність, документальному оформленню результатів діяльності.

Всі перелічені принципи, проявляються в наступному: не допускання безпосереднього отримання органами державного контролю відрахувань від сум, стягнутих в результаті заходів податкового контролю, послідовність дій у своїй діяльності, циклічний, тобто по суті безперервний характер контролю, виключається будь-яка упередженість з боку уповноважених органів, у ході здійснення контрольної діяльності всі винайдені факти, події і дії фіксуються в документах встановлених видів і форм [45, с. 262-264].

Принцип (від лат. *principio*, *principium*) – основне, початкове положення, керівна ідея, основне правило діяльності. У юридичній літературі під принципами права розуміють вихідні положення, що визначають найбільш вагомі сторони виду державної діяльності вони є синтезуючими засадами, що призначені для об'єднання певних явищ і процесів та є основою розвитку і функціонування багатьох правових явищ [46]. Окремо слід дослідити особливості принципів оперативно-розшукової діяльності утвореної в результаті розшукової практики і сформованої в оперативно-розшуковій теорії, відображеної, як правило, у нормах оперативно-розшукового законодавства. Принципи оперативно-розшукової діяльності визначають її державно-правовий характер, юридичну природу та легітимність як самостійного виду правоохоронної діяльності [47]. Вони сприяють дотриманню прав і свобод особистості в оперативно-розшуковій діяльності, створюють передумови для формування концепції всієї її системи, забезпечуючи вдосконалення різних

напрямів такої роботи. Враховуючи викладене, виходить, що принципи оперативно-розшукової діяльності за своєю сутністю мають імперативний, державно-владний характер і містять загальнообов'язкові приписи, яких мають дотримуватись усі суб'єкти оперативно-розшукової діяльності. Більшість принципів оперативно-розшукової діяльності – це правові норми, які безпосередньо регламентують її організаційні, функціональні й тактичні основи або визначають певні умови, за яких можливе і необхідне застосування негласних сил, засобів та методів цієї роботи. На законодавчому рівні у ст. 4 Закону України “Про оперативно-розшукову діяльність” закріплено основні принципи оперативно-розшукової діяльності: верховенства права, законності, дотримання прав і свобод людини [16].

Організаційні засади здійснення оперативно-розшукової діяльності, вироблені оперативно-розшуковою практикою (науковості, плановості, зв'язки з населенням, демократичного централізму, єдиноначальності й колегіальності, позапартійної, об'єктивності, прогнозування оперативної обстановки, оперативної готовності, наступальності (оперативності), залучення конфідентів) [48]. Крім принципів, зазначених у ст. 4 Закону України “Про оперативно-розшукову діяльність”, виділяють наступні: принцип єдності гласних і негласних засобів оперативно-розшукової діяльності, а також комплексно-системного їх використання; принцип достатності заходів і засобів оперативно-розшукової діяльності; принцип оптимізації заходів оперативно-розшукової діяльності; принцип раціональності заходів оперативно-розшукової діяльності; принцип економії заходів оперативно-розшукової діяльності; принцип організації заходів оперативно-розшукової діяльності; принцип взаємодії в застосуванні заходів оперативно-розшукової діяльності різних суб'єктів цієї діяльності, у тому числі тих, що належать до іноземних держав і міжнародних організацій, у межах чинних договорів і угод; принцип гуманності; принцип конспірації; принцип добровільності залучення осіб до виконання завдань оперативно-розшукової діяльності і дотримання конфіденційності в довірчих відносинах оперативних підрозділів із такими

особами; принцип забезпечення безпеки, а також правового та соціального захисту осіб (конфідентів), що сприяють оперативно-розшуковій діяльності<sup>18</sup>. Узагальнивши наведену інформацію, визначимо наступні принципи оперативно-розшукової діяльності, які використовують оперативні підрозділи у практичній діяльності: верховенства права; законності; дотримання прав і свобод людини; конспірації; поєднання гласних і негласних методів, заходів та засобів; наступальності оперативно-розшукової діяльності; добровільності конфіденційного співробітництва; забезпечення безпеки гласних і негласних позаштатних працівників; необхідності й достатності сил, методів, засобів оперативно-розшукової діяльності; організації сил, методів, засобів оперативно-розшукової діяльності; раціональності використання сил, методів, засобів оперативно-розшукової діяльності; оптимізації. Становлення України як демократичної, соціальної та правової держави, яка прагне зайняти чільне місце серед міжнародної спільноти передбачає реальне забезпечення прав людини і громадянина, їх життя і здоров'я, честі і гідності, недоторканості та безпеки. Актуальною проблемою сьогодення є злочинність, особливо в її організованих формах, яка завдає серйозної шкоди соціальним цінностям. Потребам сучасної практики боротьби зі злочинністю найбільш відповідає слідча оперативна група, необхідність у створенні якої, як зазначили О.Я. Дубинський та Ю.І. Шостак, виникає, коли слідчому необхідна постійна допомога оперативних працівників, тобто виникає потреба систематичної та інтенсивної взаємодії слідчого з оперативними підрозділами [49]. Слідчі оперативні групи (Далі – СОГ) при розслідуванні податкових та митних злочинів утворюються для всебічного, повного і неупередженого досудового розслідування у складних та великих за обсягом кримінальних провадженнях, а також щодо тяжких та особливо тяжких злочинів, учинених в умовах неочевидності, кримінальних правопорушень, які набули суспільного резонансу або учинені на території декількох адміністративно-територіальних одиниць України. На сьогодні законодавчі регламентації щодо групового розслідування справи ґрунтуються на нормах, які за традицією зорієнтовані на індивідуальне, а не групове

провадження, що ускладнює, а інколи не дозволяє слідчій оперативній групі розкрити свої внутрішні резерви, пов'язані саме із колективною формою організації праці. Доцільно більш повно висвітлювати процесуальні особливості діяльності слідчих оперативних груп, у сфері колективного прояву організації праці. Тобто у системі органів ДФС створюються СОГ для розслідування митних та податкових злочинів. З числа працівників слідчого управління фінансових розслідувань та оперативного управління відповідного органу ДФС формується склад СОГ та затверджується керівником даного органу [50]. Відповідно до «Інструкції з організації взаємодії органів досудового розслідування з іншими підрозділами Національної поліції України в запобіганні кримінальним правопорушенням, їх виявленні та розслідування» до складу СОГ включаються слідчий (старший СОГ), працівник оперативного підрозділу, інспектор-криміналіст (технік-криміналіст), а також, у випадку необхідності кінолог зі службовою собакою [51]. При цьому, працівники різних правоохоронних органів можуть бути залучені до складу СОГ для більш ефективної оперативної розробки та розслідування протиправної діяльності організованих злочинних угруповань [52]. Слідчі оперативні групи мають керівника. Ним є слідчий, визначений для проведення досудового розслідування кримінального правопорушень, призначений керівником органу ДФС України. При розслідуванні податкових та митних злочинів діяльність СОГ здійснюється на підставі плану проведення слідчих (розшукових) дій та негласних слідчих (розшукових) дій, котрий прописується у відповідності наданих обґрунтованих пропозицій працівників, що входять до складу СОГ. Планом передбачається заходи, спрямовані на перевірку, виконавці та строки виконання кримінального правопорушення, а також надається версії вчинення його. Погоджує план керівник органу ДФС України та затверджує керівник територіального органу ДФС України. Розроблюється план додаткових заходів лише у випадку коли проведені слідчі (розшукові) дії та негласні слідчі (розшукові) дії було проведено, а кримінальне правопорушення лишається нерозкритим, Виконання зазначених планів контролюється керівниками органу

ДФС України та відповідних оперативних підрозділів за напрямками роботи [51]. Звичайно законодавством України не передбачено всі особливості діяльності в даній сфері. Прикладними слугує наступне: не передбачено окремих положень стосовно створення та діяльності слідчої оперативної групи при розслідуванні податкових та митних злочинів. Дана прогалина негативно відображається на діяльності СОГ, необхідно прописати уніфікований порядок створення СОГ, внесення змін до її складу та припинення її діяльності, а також необхідно в КПК України чітко визначити обсяг повноважень слідчого при здійсненні ним розслідування податкових та митних злочинів у складі слідчої оперативної групи. Дане введення передбачить більше можливостей для реалізації функції розслідування, забезпечить порядок дотримання процесуальної форми розслідування кримінальних правопорушень. Проведений аналіз Інструкції та КПК України, дає змогу передбачити внесення норми в КПК України, відповідно за якою керівник слідчої оперативної групи при розслідуванні податкових та митних злочинів, на час її діяльності мав би можливість виділяти в окреме провадження слідчому групі певної частини (стосовно юридичних, фізичних осіб, версій, подій, напрямків, територій розслідування) з головного кримінального провадження з прийняттям його до провадження слідчим групі, який прийнявши частину справи до свого провадження має право застосовувати всю повноту своєї процесуальної самостійності передбаченої законом. Слідчий групі повинен нести повну відповідальність за самостійне розслідування. Слідча оперативна група при під час своєї діяльності є найбільш вдалою та універсальною формою взаємодії, оскільки, як свідчить практика, розкриття та розслідування злочинів, є не тільки складним, але інколи й неможливим без застосування колективних форм роботи різних правоохоронних органів, без об'єднання їх зусиль на вирішення загальних завдань [53]. Необхідно вдосконалити українське законодавство стосовно процедури створення та діяльності СОГ в процесі розслідування податкових та митних злочинів. Доцільно внести зміни до Кримінального процесуального кодексу України, що будуть стосуватись порядку створення

СОГ, внесення змін до її складу та припинення її діяльності, а також чіткого визначення обсягу повноважень слідчого при здійсненні ним розслідування у складі слідчої оперативної групи [54].

Оперативні підрозділи ДФС діють для виконання загальних цілей і завдань ДФС. Принципи оперативної діяльності даних підрозділів формуються на основі принципів оперативно-розшукової діяльності. Як і у всіх державних органах даним підрозділам притаманні і загальні принципи права.

## **2.2. Організаційна структура оперативних підрозділів ДФС України, юридична відповідальність працівників оперативних підрозділів ДФС України.**

Не можливо охарактеризувати структуру оперативних підрозділів ДФС без згадування Наказу ДФС від 23.07.2015 № 535 «Про введення в дію Структури Державної фіскальної служби України».

Одним із головних оперативних підрозділів є податкова міліція, яка є структурним підрозділом Державної фіскальної служби України.

Згідно наказу у складі Державної фіскальної служби України на правах департаменту підрозділів забезпечується функціонування податкової міліції, до складу якої входить: Головного управління фінансових розслідувань; Головного управління власної безпеки; Головного міжрегіонального управління оперативного забезпечення зони проведення АТО (м. Київ, м. Краматорськ, м. Слов'янськ).

Департаменту персоналу ДФС після затвердження Штатного розпису здійснити комплекс заходів щодо переміщення працівників ДФС згідно із чинним законодавством України відповідно до змін, проведених у Структурі та Штатному розписі Державної фіскальної служби України [55].

Взагалі організаційна структура ДФС складається з керівництва та 23 структурних підрозділів.

Загальні положення теорії держави і права, зазначають, що організаційною структурою є логічні взаємовідносини між рівнями управління і функціональними сферами, побудованими у формі, що дозволяє найбільш ефективно досягати основних цілей відповідної організації [56]. Крім того, організаційна структура кожного суб'єкта визначає: кількість структурних підрозділів; кількість співробітників; склад посад; професійно-кваліфікаційні вимоги до співробітників [56, с. 123].

Як наголошувалося раніше податкова міліція існує не самостійно, а як структурний підрозділ Державної фіскальної служби та її територіальних органів. Самі ж підрозділи податкової міліції України згідно зі ст. 349 Податкового кодексу України складаються зі спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями. Відповідно до норм національного законодавства організаційна структура податкової міліції включає три ланки. Так, першу ланку підрозділів податкової міліції складають головні управління (управління, відділи, відділення, сектори) центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. До другої ланки належать управління (відділи, відділення, сектори) податкової міліції відповідних контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, областях, округах (на два і більше регіони), містах Києві та Севастополі. Остання ланка у своєму складі має управління, головні відділи (відділи, відділення, сектори) податкової міліції відповідних державних податкових інспекцій у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонних, об'єднаних та контролюючих органах, що здійснюють супроводження великих платників податків. Також у складі податкової міліції діє спеціальний підрозділ, який проводить роботу по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів [19]. На практиці дана структура підрозділів податкової міліції України не є актуальною: формально зазначене існує, а фактично структура податкової міліції була зміниною. Штатною одиницею в структурі підрозділів податкової міліції є особи начальницького та рядового складу, особи, прийняті на службу до податкової

міліції, а також слухачі та курсанти навчальних закладів за спеціальностями з підготовки кадрів податкової міліції, які перебувають на військовому обліку військовозобов'язаних. Виходить, що організаційно-штатна структура підрозділів податкової міліції Державної фіскальної служби України не відповідає завданням покладеним неї та потребує перегляду і внесення відповідних змін для того, щоб підрозділи податкової міліції ефективно здійснювали свою діяльність як суб'єкти забезпечення фінансово-економічної безпеки держави. Варто зазначити, що на практиці позитивним моментом є підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації кадрів для підрозділів податкової міліції.

У ст. 350 Податкового кодексу перелічено повноваження податкової міліції, а саме: «вона 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; проводить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, а також досудове розслідування в межах наданої законом компетенції, вживає заходів щодо відшкодування завданих державі збитків; здійснює розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері; вживає заходів щодо виявлення і розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з відмиванням, легалізацією, розкраданням коштів та іншими незаконними фінансовими операціями; виявляє причини і умови, що сприяли вчиненню кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері, вживає заходів до їх усунення; 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; передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які законом передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;

забезпечує безпеку діяльності контролюючих органів та їх працівників, а також захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків; складає протоколи та розглядає справи про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом; збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням виявляє кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, встановлює місцезнаходження платників податків, проводить опитування їх засновників, посадових осіб» [19].

У випадку, якщо особа начальницького чи рядового складу даного підрозділу, незалежно від її місцезнаходження і часу у випадках звернення до неї громадян або посадових осіб із заявою чи повідомленням про загрозу особистій чи громадській безпеці чи безпосереднього виявлення такої загрози повинна вжити заходів щодо запобігання, припинення правопорушення, врятувати людей, надати допомогу особам, які її потребують, встановити та затримати осіб, що вчинили правопорушення, охороняти місце події, а також повідомити про це до найближчого територіального органу поліції.

Доцільно після аналізу організаційної структури, дослідити відповідальність працівників оперативних підрозділів, так як всі робітники даних підрозділів входять до штату ДФС, тому дослідження відповідальності буде проходити через призму відповідальності працівників ДФС.

Відповідальність відповідно до трудового законодавства - це є окремим видом юридичної відповідальності, що полягає у передбаченому нормами трудового права обов'язку працівника відповідати за вчинене трудове правопорушення та нести відповідні санкції [58].

Як і в будь-якому іншому виді відповідальності, підстава залишається тією – правопорушення, тобто винне протиправне діяння, яке полягає у невиконанні або порушенні посадових обов'язків працівника. Правопорушення у трудовій сфері має два види: дисциплінарний проступок, трудове майнове

правопорушення. Загальним правилом для даних правопорушень є саме недотримання трудових обов'язків працівником. Різниця в даних правопорушеннях полягає у відповідальності: дисциплінарній та матеріальній [59]. Дисциплінарна відповідальність – це коли працівник відповідає перед власником або уповноваженим ним органом за скоєний ним дисциплінарний проступок і до нього можуть бути застосовані дисциплінарні стягнення, передбачені чинним законодавством у даній сфері. Тобто у трудових правовідносинах власник має дисциплінарну владу щодо працівника і працівник та несе дисциплінарну відповідальність саме перед власником (працедавцем), а не перед державою (державним органом), як це має місце при адміністративній та кримінальній відповідальності. Розрізняють два види дисциплінарної відповідальності: загальну і спеціальну [60]. Загальна полягає у накладенні на працівника дисциплінарних стягнень, передбачених КЗпП України і правилами внутрішнього трудового розпорядку. Спеціальній дисциплінарній відповідальності підлягають окремі категорії працівників за дисциплінарними статутами і положеннями про дисципліну. За порушення трудової дисципліни до працівника може застосовуватись одне з двох видів стягнення — догана або звільнення. Законом України «Про державну службу» передбачена дисциплінарна відповідальність працівника ДФС України за невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, визначених цим Законом та іншими нормативно-правовими актами у сфері державної служби, посадовою інструкцією, а також порушення правил етичної поведінки та інше порушення службової дисципліни працівник ДФС України притягується до дисциплінарної відповідальності у порядку, встановленому цим Законом [61]. За загальними правилами трудового законодавства за порушення трудової дисципліни працівниками ДФС України може застосовуватись або догана або звільнення. Однак за приписами ст. 66 Закону України «Про державну службу» до державних службовців застосовується один із таких видів дисциплінарного стягнення: зауваження; догана; попередження про неповну службу відповідність; звільнення з посади державної служби. У разі допущення

державним службовцем дисциплінарного проступку, передбаченого пунктом 6 частини другої статті 65 цього Закону, суб'єкт призначення або керівник державної служби може обмежитися зауваженням. У разі допущення державним службовцем дисциплінарних проступків, передбачених пунктами 4, 5, 12 та 15 частини другої статті 65 цього Закону, суб'єктом призначення або керівником державної служби такому державному службовцю може бути оголошено догану. У разі допущення державним службовцем дисциплінарних проступків, передбачених пунктами 2 та 8 частини другої статті 65 цього Закону, а також вчинення систематично (повторно протягом року) дисциплінарних проступків, передбачених пунктами 4 та 5 частини другої статті 65 цього Закону, суб'єкт призначення або керівник державної служби може попередити такого державного службовця про неповну службу відповідність. Звільнення з посади державної служби є винятковим видом дисциплінарного стягнення і може бути застосоване лише у разі вчинення дисциплінарних проступків, передбачених пунктами 1, 3, 7, 9-11, 13, 14 частини другої статті 65 цього Закону, а також вчинення систематично (повторно протягом року) дисциплінарного проступку, передбаченого пунктом 12 частини другої статті 65 цього Закону. За загальним правилом за кожний дисциплінарний проступок до державного службовця може бути застосовано лише одне дисциплінарне стягнення [19]. Згідно ч.2 ст. 21 Податкового кодексу у випадку невиконання або неналежного виконання своїх обов'язків посадові (службові) особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом. За прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків, посадова (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом.

Повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, посадовою (службовою) особою контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, є підставою для застосування до такої посадової

(службової) особи дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом.

Незаконна відмова у наданні індивідуальної податкової консультації є підставою для застосування до винної посадової (службової) особи контролюючого органу дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом.

Шкода, завдана платнику податків неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової або службової особи контролюючого органу, відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету, передбачених для фінансування цього органу, незалежно від вини цієї особи, дана норма є тотожною тобто дублюється ч.3 ст. 354 ПК.

Посадова або службова особа контролюючого органу несе перед державою відповідальність в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування через неправомірні рішення, дії чи бездіяльність цієї посадової (службової) особи.

Відповідно до ч. 1 ст. 65 Закону України «Про державну службу» дисциплінарними проступками є: порушення Присяги державного службовця; порушення правил етичної поведінки державних службовців; вияв неповаги до держави, державних символів України, Українського народу; дії, що шкодять авторитету державної служби; невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, актів органів державної влади, наказів (розпоряджень) та доручень керівників, прийнятих у межах їхніх повноважень; недотримання правил внутрішнього службового розпорядку; перевищення службових повноважень, якщо воно не містить складу кримінального або адміністративного правопорушення та інше [61].

Згідно до законодавства України, а саме ч.3 ст. 65 згаданого закону державний службовець не може бути притягнутий до дисциплінарної відповідальності, якщо минуло шість місяців з дня, коли керівник державної служби дізнався або мав дізнатися про вчинення дисциплінарного проступку, при цьому час тимчасової непрацездатності державного службовця чи

перебування його у відпустці не враховується, або у випадку коли минув один рік після його вчинення або постановлення відповідної окремої ухвали суду.

Відповідно до ст. 354 ПК відповідальність посадових і службових осіб податкової міліції настає коли: посадова чи службова особа податкової міліції у межах повноважень, наданих цим Кодексом та іншими законами, самостійно приймає рішення і несе за свої протиправні дії або бездіяльність дисциплінарну відповідальність згідно із Дисциплінарним статутом органів внутрішніх справ або іншу передбачену законом відповідальність. У разі порушення посадовою чи службовою особою податкової міліції прав і законних інтересів громадянина відповідний контролюючий орган зобов'язаний вжити заходів до поновлення цих прав, відшкодування завданих матеріальних збитків та на вимогу громадянина публічно вибачитися. Посадова чи службова особа податкової міліції, яка виконує свої обов'язки відповідно до наданих законом повноважень та у межах закону, не несе відповідальності за завдані збитки. Такі збитки компенсуються за рахунок держави [19].

Посадова чи службова особа податкової міліції, яка порушила вимоги закону несе відповідальність у встановленому законодавством порядку.

Оскарження дій або рішень податкової міліції (посадових та службових осіб) можливе через суд чи прокуратуру.

До посадових чи службових осіб податкової міліції можуть застосовуватися заходи заохочення згідно з Дисциплінарним статутом органів внутрішніх справ або іншими нормативно-правовими актами керівником центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та керівниками контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, округах.

Посадова чи службова особа податкової міліції, яка повідомила про порушення вимог Закону України "Про засади запобігання і протидії корупції" іншою посадовою чи службовою особою, не може бути звільнена з роботи чи змушена до звільнення або притягнута до дисциплінарної відповідальності у зв'язку з таким повідомленням. Рішення про звільнення або

притягнення до дисциплінарної відповідальності оскаржується особою у передбаченому законом випадку.

Відповідно до ст. 19 Конституції України органи державної влади, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [62].

Неправомірні дії працівників ДФС порушують інтереси платників податку та можуть заподіяти їм матеріальної шкоди.

Прийняття посадовою особою неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платнику податків не мають конкретного законодавчого відсилання до дисциплінарних проступків, але дані дії можуть бути причиною цивільно-правової відповідальності або навіть кримінальної відповідальності.

Неправомірні дії працівників Державної фіскальної служби в багатьох випадках приводять до отримання платниками податків збитків.

Згідно чинного цивільного законодавства України (ст.1166, 1167, 1174 ЦКУ) особа, якій завдано шкоди в результаті порушення її цивільного права має право на її відшкодування.

П. 21.3. ПКУ передбачено, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету.

Аналогічна норма міститься і в статті 1174 ЦК України, згідно якої, шкода, завдана фізичній або юридичній особі в результаті прийняття органом державної влади нормативно-правового акта, що був визнаний незаконним і скасований, відшкодовується державою, незалежно від вини посадових і службових осіб цих органів [63].

При цьому завдана шкода може бути: як майновою, так і моральною, згідно цього платники податків, що постраждали від наслідків неправомірної податкової перевірки, можуть заявити позов до ДФС про відшкодування завданої йому майнової та моральної шкоди.

За захистом своїх порушених прав може звернутися не тільки платник податку а й службова особа. Прикладом цього є рішення Одеського окружного адміністративного суду по справі № 420/6183/19 від 06 лютого 2020 року.

До Одеського окружного адміністративного суду надійшов адміністративний позов ОСОБА\_1 до Державної фіскальної служби України про визнання протиправними та скасування Наказу № 97-дс від 23.09.2019 року.

В обґрунтування позовної заяви позивач зазначає, що відповідно до наказу № 97-дс від 23.09.2019 року, за неналежне виконання службових обов'язків, визначених ст.7 Дисциплінарного статуту, порушення вимог п.2.2 розділу 2 Правил здійснення пропускнуго режиму та організації охорони в Головному управлінні ДФС у Чернівецькій області, п. 1.6 розділу 1 та п. 2.11 розділу 2 Посадової інструкції, процедур 2.2.1.2, 2.2.1.10 та 2.2.1.11 Положення про ГУВБ та Положення про відділ оперативного забезпечення територіальних органів ДФС західних регіонів України ГУВБ ДФС України, відповідно до п.3 ст.12 Дисциплінарного статуту ОВС України, вирішено накласти на старшого оперуповноваженого з особливо важливих справ відділу оперативного забезпечення територіальних органів ДФС західних регіонів України ГУВБ підполковника податкової міліції ОСОБА\_1 дисциплінарне стягнення у виді догани. Проте, обставини, що викладені у висновку службового розслідування, спираються на акт тематичної перевірки та стали основою для прийняття оскаржуваного наказу, на думку позивача, вказані в акті тематичної перевірки факти не відповідають дійсності, є суперечливими та недостовірними.

Позивач в своїй позовній заяві посилається на ч.1 ст. 14 Дисциплінарного статуту органів внутрішніх справ України (далі - Статут), ч. 1 ст.3 та Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою КМУ від 21.05.2014 №236 та робить висновок, що посада в.о. Голови ДФС не є посадою, згідно з якою голова може призначити службове розслідування відносно осіб начальницького складу податкової міліції, оскільки

це не є повноваження. Дане твердження позивача спростовується відповідачем на підставі наступного.

При цьому, Позивачем не враховано, що Наказом ДФС від 15.06.2017 №421 "Про організацію добору кадрів у Державній фіскальній службі України" затверджено Порядок призначення на посади та звільнення з посад працівників номенклатури Голови ДФС (далі - Порядок №421) та інструкцію про порядок призначення та звільнення з посад осіб начальницького складу податкової міліції.

Так, п.п. 1.1.1. п.1.1. Порядку №421 визначено, що до номенклатури посад в апараті ДФС, її територіальних органах призначення, переведення на які та звільнення з яких проводиться Головою ДФС належить керівники та інші працівники структурних підрозділів апарату служби. Та згідно номенклатури посад підрозділів податкової міліції ДФС у апараті ДФС призначаються особи начальницького складу підрозділів податкової міліції, підрозділи внутрішньої безпеки.

Суд зазначає, що старшим оперуповноваженим з особливо важливих справ відділу оперативного забезпечення територіальних органів ДФС західних регіонів України Головного управління внутрішньої безпеки ДФС підполковником податкової міліції ОСОБА\_1. порушено вимоги п. 2.2 розділу 2 Правил здійснення пропускового режиму та організації охорони в Головному управлінні ДФС у Чернівецькій області, затверджених наказом ГУ ДФС у Чернівецькій області від 04.08.2016 № 280, не забезпечено вжиття заходів, передбачених п. 1.6 розділу 1 та п. 2.11 розділу 2 Посадової інструкції старшого оперуповноваженого з особливо важливих справ відділу оперативного забезпечення територіальних органів ДФС західних регіонів України Головного управління внутрішньої безпеки від 02.11.2018 і процедури 2.2.1.2, 2.2.1.10 та 2.2.1.11 Положення про Головне управління внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби, затвердженого наказом ДФС від 19.02.2016 № 148 у редакції наказу від 01.11.2018 № 702, та Положення про відділ оперативного забезпечення територіальних органів ДФС західних регіонів України Головного

управління внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби України від 02.11.2018.

На підставі матеріалів службового розслідування та складеного висновку, суд приходить до висновку, що позивач порушив службову дисципліну, а саме: не вжив заходів в частині забезпечення у територіальному органі ДФС (ГУ ДФС у Чернівецькій області) безпеки діяльності, а також державних службовців та працівників від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків та щодо забезпечення оперативного контролю за організацією та станом пропускового режиму, охоронною службових приміщень ГУ ДФС у Чернівецькій області.

Доводи позивача не спростовують факту правомірності оскаржуваного наказу №97-дс від 23.09.2019 року, а наявні в матеріалах справи належні та допустимі докази свідчать про обґрунтованість його прийняття за фактичних обставин.

Таким чином, суд дійшов висновку, що заявлені позовні вимоги є безпідставними та такими, що не підлягають задоволенню [64].

Варто відзначити, що дії посадових осіб податкових органів можуть містити ознаки кримінальних правопорушень.

Якщо цей факт буде доведено у встановленому законом порядку, їх відповідно до ч. 1 ст. 2 КК може бути притягнуто до кримінальної відповідальності. Залежно від об'єктивної сторони та суб'єктивної сторони діяння, що було вчинено посадовими особами, така відповідальність може настати на підставі: ст.364, ст.365, ст.366, ст.367 КК України [65].

Під службовими особами у зазначених статтях розуміють осіб, які наділені відповідними організаційно-розпорядчими або адміністративно-господарськими функціями. Також зазначаємо, що відповідно до ч. 1 ст. 2 Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» органи доходів і зборів відносяться до правоохоронних органів, тому працівники податкових органів підпадають під визначення суб'єкта за ст.365 КК України.

Вчинення злочинів, передбачених ст.364, 365, 366 КК України передбачає вину працівника податкового органу у формі умислу. У випадку внесення працівником податкового органу неправдивої інформації до акту перевірки неумисно, така особа може бути притягнута до кримінальної відповідальності за ст.367 КК України.

У ст.364, 365, 367 КК України під істотною шкодою розуміють таку, яка становить 100 і більше неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Необхідність притягнення посадових осіб податкового органу до кримінальної відповідальності у випадках допущення ними порушень та завдання шкоди інтересам платників податків підтримано Палатою податкових консультантів України у своєму експертному висновку. Палата податкових консультантів України є впливовою громадською організацією, яка об'єднує спеціалістів у сфері оподаткування.

Важливо зробити правила відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб зручнішими для застосування за ініціативою платників податків, прив'язавши зміст норм до найпоширеніших зловживань фіскалів.

Видається, що покращити ситуацію можна за трьома напрямками.

Перший - навести приблизний перелік видів збитків, які повинен відшкодувати контролюючий орган та його посадові особи.

Другий - запровадити додаткові спеціальні склади дисциплінарних проступків саме для фіскалів. Ці склади мають охоплювати найпоширеніші зловживання посадовців контролюючих органів.

Третій - запровадити спеціальні штрафи як різновид податкових правопорушень, особливо зважаючи на те, що і зараз норми ПКУ згадують неналежну поведінку фіскалів у контексті податкових правопорушень. Йдеться про норму статті 109 Податкового кодексу України, яка, розкриваючи зміст поняття податкового правопорушення, вказує на те, що до них належить протиправні діяння (дія чи бездіяльність) не лише платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, але і посадових осіб контролюючих органів.

Дана норма не набула розвитку в інших положеннях кодексу, зокрема, відсутні склади конкретних правопорушень посадовців контролюючих органів та конкретні заходи відповідальності за них. Цю прогалину можна виправити за рахунок включення до Податкового кодексу України спеціальних складів податкових правопорушень, до відповідальності за вчинення яких притягатимуться контролюючі органи та/або їх посадові особи.

Можливо було б передбачити так зване використання практики позицій Верховного Суду України або іншого найвищого судового органу у діяльності контролюючих органів.

Однак будь-які норми щодо відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб повинні запроваджуватися із урахуванням необхідності дотримання балансу між публічними та приватними інтересами у фіскальній галузі.

Згідно чинного законодавства є можливість притягнення працівників ДФС до цивільно-правової та кримінальної відповідальності за шкоду, заподіяну їм неправомірними діями. Але необхідно встановлення підстав до притягнення до відповідальності для стягнення шкоди з ДФС є: факти неправомірних дій цього державного органу; наявність шкоди; причинний зв'язок між неправомірними діями і заподіяною шкодою.

Згідно чинного законодавства неправомірність рішення, дій або бездіяльності органу державної влади підтверджується відповідним рішенням суду, яке буде мати преюдиціальне значення для справи про відшкодування шкоди.

### **2.3. Особливості взаємодії між підрозділами органів ДПС з оперативними підрозділами органів ДФС**

Аналіз безпосередньої організації взаємодії податкової міліції з іншими правоохоронними та контролюючими органами свідчить про певні труднощі у

цьому напрямку. Проведені дослідження дозволили виділити фактори, що негативно впливають на ефективність взаємодії податкової міліції:

1) наявність різних інтересів та показників оцінки діяльності підрозділів, які беруть участь у спільній діяльності;

2) різні критерії оцінки діяльності взаємодіючих підрозділів;

3) корупція окремих працівників правоохоронних органів;

4) відсутність інтересу до кінцевого результату діяльності;

5) відомчі інтереси, а не розголошення певної доступної інформації (в більшій мірі оперативно-розшукова);

6) низький рівень правового регулювання взаємодії та координації діяльності правоохоронних та контрольних органів;

7) відсутність належного методологічного забезпечення організації та здійснення співпраці під час розслідування податкових злочинів;

8) неналежний рівень професійної підготовки працівників, які беруть участь у спільних акціях;

9) складність виявлення та розслідування правопорушень, використання правопорушниками заходів протидії правоохоронним органам тощо [66, с. 138]. Враховуючи фактори, що впливають на ефективність взаємодії податкової міліції, слід зазначити, що на цей процес впливають як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники. Об'єктивними чинниками є складність дій, які здійснюються під час взаємодії, заходи, які приховують сліди злочинців, низький рівень технічної підтримки органів, що беруть участь у спільних діях, тощо. підрозділи міліції для організації та координації діяльності працівників різних підрозділів або правоохоронних органів; 2) відсутність належної підготовки та досвіду спільної діяльності; 3) формальне ставлення до результатів спільних операцій (як показало дослідження, майже 67% випадків спільної діяльності носили формальний характер) [67, с. 71-72]. На думку Марцишевського А., Винниченко Л., ще одна проблема взаємодії податкової міліції з іншими правоохоронними та контролюючими органами полягає в розпорошенні функцій протидії фіктивному підприємництву між цими

органами. З одного боку, він забезпечує їх спеціалізацію, а з іншого - генерує роз'єднаність цих підрозділів, обумовлюючи необхідність регулювання законодавчого рівня їх взаємодії. Тому доцільно доповнити відповідні закони України має ряд норм, що визначають структурні, організаційні, оперативно-тактичні заходи взаємодії, а також порядок їх застосування відповідно до відомчих нормативних актів з нормативно-правовою базою інших державних органів, які борються з організованою злочинністю [68, с. 93].

Для того, щоб координувати дії податкової поліції з іншими правоохоронними та контролюючими органами у боротьбі з фіктивним підприємництвом, необхідно взяти наступних заходів: - організувати спільні операційні пошуки, дослідницькі документи, що відображають фінансово-господарську діяльність організацій; - створити міжвідомчу групу з координації спільної роботи, яка повинна бути спрямована на вирішення питань узагальнення та аналізу оперативної інформації, підготовки управлінських рішень, а також функцій контролю за їх виконанням [69].

Для покращення стабілізації податкової безпеки України, виконавчі органи, що забезпечують дану безпеку, взаємодіють між собою для досягнення спільної мети. Доцільно було б розглянути дану співпрацю на прикладі підрозділів органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативних підрозділів та слідчих підрозділів фінансових розслідувань органів ДФС.

Вивчення форм взаємодії Державної фіскальної служби України є завершальним етапом у розвідці правових засад адміністративно-правового статусу ДФС, на проміжному етапі якого перевага нами надавалась дослідженню видів і форм такої діяльності [70].

Згідно з Положенням про Державну фіскальну службу України, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 [71], взаємодія відбувається за таких умов і порядку, коли ДФС, як нормативно визначено, «застосовує та контролює процедури використання гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодіє з гарантами» (пп. 31

п. 4); «взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади, державними органами іноземних держав, міжнародними організаціями» (пп. 37 п. 4); «організовувати взаємодію та обмін інформацією з митними, правоохоронними органами й іншими органами іноземних держав із питань протидії незаконному переміщенню наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів і прекурсорів» (пп. 17 п. 6); «забезпечує взаємодію ДФС із структурним підрозділом Мінфіну, визначеним Міністром фінансів, відповідальним за взаємодію з ДФС» (пп. 8п. 11) та інші випадки.

О.Є. Деменко, аналізуючи зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні, вважає, що для Державної фіскальної служби України «корисним для вивчення є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, зокрема, щодо організації податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного й приватного секторів із питань оподаткування», урахування «позиції платників податків під час розроблення або внесення змін до податкової політики держави, податкових процедур тощо шляхом проведення опитувань, анкетування, а також за допомогою взаємодії з представниками платників податків - саморегулюючими професійними об'єднаннями» [72, с. 190, 191].

З наведеного вище, необхідно зазначити, що для більш кваліфікованої взаємодії Наказом Державної податкової служби України, Державної фіскальної служби України від 23.03.2020 № 146/35 затверджено «Алгоритм взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативними підрозділами та слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС», який і визначає особливості та обставини (причини) співпраці даних органів [73].

Для аналізу практичної сторони взаємодії відповідних органів, доцільно охарактеризувати їх теоретичну складову: поняття взаємодії, засади завдання та інше.

Основним напрямом діяльності ДПС завжди залишається забезпечення надходжень податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів.

У випадку правильно організованого зв'язку, якісного розподілу обов'язків між учасниками, кінцева мета яких являє собою становлення та досягнення позитивного результату, по факту приводе до отримання більш швидших результатів і з меншими витратами сил і засобів. Координації взаємодії займає одне з основних місць при вирішенні питань про шляхи її поліпшення та вирішення проблеми, у будь-якій діяльності, виконуваний групою чи колективом людей. Тому думка Ф. М. Кобзарьова є вдалою, про те, що будь-яка узгоджена діяльність виконується на ґрунті взаємодії її учасників [74, с. 6].

У тлумачній літературі термін «взаємодія» пояснюється, як «погоджена дія між ким-небудь, чим-небудь» [75, с. 85]. Однак даний підхід не в повній мірі може розкрити зміст цієї правової категорії. Так, у філософії під взаємодією розуміють процес опосередкованого або безпосереднього впливу соціальних об'єктів один на одного, у якому взаємодіючі сторони пов'язані циклічною причинною залежністю [76, с. 656].

Крім того, «взаємодія» «відображає процеси впливу різних об'єктів один на одного, їх взаємну обумовленість та зміну становища або взаємоперехід, а також породження одним суб'єктом іншого. Взаємодія являє собою вид прямого, опосередкованого, зовнішнього або внутрішнього відношення зв'язку» [77, с. 7].

З точки зору науки управління «Взаємодія» - категорія поняття повинна представляти собою не підбір випадкових, непов'язаних між собою заходів, а глибоко обмірковану сукупність чітко упорядкованих, зв'язаних між собою заходів, розроблених на підставі врахування умов, своєрідності обстановки та завдань.» [78, с. 186].

Б. І. Бараненко і В. А. Кузнецов зазначають, що необхідність взаємодії безпосередньо витікає з вимог науки управління - детермінованості елементів системи, за якого стан і діяльність одного елемента відображаються на стані та

діяльності інших, пов'язаних із ним елементів, і системи в цілому [79, с. 131, 104].

Л. І. Аркуша, дослідивши існуючі в криміналістичній літературі визначення, розуміє під взаємодією - спільну налагоджену діяльність двох і більше органів, служб, відомств, що припускає раціональне поєднання процесуальних і оперативно-розшукових дій, здійснюваних кожним з них у межах наданих їм повноважень згідно законодавства [80, с. 97].

В. П. Сапальов розуміє під взаємодією -спільно організовану внутрішню та зовнішню діяльність підрозділів кримінального пошуку, оперативних та оперативно-технічних підрозділів, яка ґрунтується на чинному законодавстві, узгоджена за метою, місцем і часом, умовами здійснення якої є чіткий розподіл обов'язків, узгодженість дій і централізоване керівництво» [81, с. 27].

Зв'язку з тим, що розглядається взаємодія між органами ДПС та оперативними та слідчими органами ДФС, слід також проаналізувати й криміналістичну складову взаємодії, оперативним підрозділом ДФС залишається податкова міліція.

Адміністративно-правова література розглядає поняття взаємодії по наступному:

1) як узгоджену діяльність за цілями, місцем та часом [82, с. 214]; 2) як форму координації [83, с. 104];

3) як узгоджену та скоординовану діяльність [84, с. 99];

3) як зовнішня діяльність, що може проявлятися у відносинах з іншими суб'єктами взаємодії [85, с. 71] та ін.

Законодавство про оподаткування, а також заходів із налагодження взаємодії між податковою міліцією та іншими підрозділами ДПС України дозволяє зробити висновок, що організація цієї взаємодії має здійснюватися на наступних засадах: 1) чіткому розумінні учасниками співпраці спільної мети, завдань їх діяльності; 2) самостійність працівників відповідних підрозділів ДПС у виборі засобів і прийомів при здійсненні узгоджених заходів; 3) дотримання учасниками взаємодії, її організаторами та керівниками законності у процесі

здійснення спільної діяльності; 4) розмежування компетенції учасників взаємодії; 5) комплексне використання методів і засобів взаємодіючих органів контролю; 6) конфіденційність даних, які використовуються у процесі взаємодії; 7) безперервний обмін інформацією під час; 8) відомчий процесуальний контроль і організація взаємодії з боку керівників взаємодіючих органів.

Цілі взаємодії у сфері оподаткування в Україні можна умовно поділити на два види. До першого виду належать ті цілі, що безпосередньо пов'язані зі здійсненням заходів щодо підвищення ефективності організації взаємодії, зокрема: а) активізація діяльності підрозділів ДПС України та інших контролюючих і правоохоронних органів щодо виявлення фактів податкових правопорушень, усунення причин та умов, що сприяють їх скоєнню, шляхом узгодження здійснюваних заходів; б) підвищення ефективності діяльності підрозділів ДПС України щодо своєчасного застосування справедливих заходів впливу відносно осіб, винних у вчиненні порушень податкового законодавства; в) зменшення, шляхом узгодження заходів, кількості недоліків контрольної та правоохоронної діяльності відповідних органів.

До другого виду належать цілі, що передбачають створення режиму оптимізації діяльності відповідних виконавчих органів щодо досягнення цілей першого виду: а) запровадження комплексності та системності у здійсненні податкового контролю та виконання інших завдань, передбачених законодавством; б) усунення дублювання функцій і повноважень у виконавчих органах, у сфері оподаткування; в) врахування оперативної обстановки; г) раціональне використання сил та засобів, що є у суб'єктів взаємодії для досягнення необхідних кінцевих результатів. Перелічені пункти дозволять реалізувати координацією діяльності суб'єктів взаємодії шляхом нормативного, інформаційного, аналітичного забезпечення взаємодії, організації спільного прогнозування та планування, конкретизації діяльності кожного органу в межах запланованих заходів тощо.

Завдання органів при взаємодії, що згідно покладених на них завдань забезпечують податкову безпеку:

1) забезпечення контролю за додержанням податкового законодавства (правильність обчислення, повнота і своєчасність внесення у відповідні бюджети та державні цільові фонди податків, зборів та інших обов'язкових платежів);

2) виявлення, розкриття і розслідування у сфері оподаткування злочинів та інших правопорушень;

3) притягнення відповідальності осіб, які вчинили правопорушення у податковій сфері при цьому забезпечуючи повне відшкодування матеріальної шкоди, яка була заподіяна своїми діями державі;

4) розшук осіб, які ухиляються від сплати податків та інших обов'язкових платежів, вчинили податкові злочини, сховалися від слідства й суду;

5) запобігання податковим правопорушенням (злочинам);

6) виявлення, попередження і припинення корупційних діянь та інших правопорушень в податкових органах;

На думку І.І. Кучерова: «перш за все важливо приділити увагу обміну інформацією, що являється податковою таємницею, та матеріалами за фактами порушення законодавства про податки і збори, а також проведенню спільних перевірок платників податків».

Необхідність взаємодії між органами та структурними підрозділами обумовлюється, по – перше, тотожністю завдань, суб'єктів що ведуть боротьбу з податковими правопорушеннями; по – друге, відмінностями в їх функціональному та структурному стані. Необхідність взаємних дій виступає як об'єктивна умова забезпечення цілісності системи при внутрішній та міжсистемній взаємодії.

Слід зазначити, що взаємодія є необхідною умовою належного здійснення державного податкового контролю. Незважаючи на те, що кожен підрозділ ДПС, та ДФС України має власне завдання, функції і повноваження, форми та методи діяльності всі вони мають спільну мету: захист і охорона економічних

інтересів держави та прав і законних інтересів платників податків. Тому така взаємодія надає змогу охопити контрольними заходами всі підконтрольні об'єкти, отримувати найбільш повну інформацію про підконтрольний об'єкт, усі сфери його діяльності, допоможе виявити існуючі недоліки та сформулювати відповідні пропозиції щодо їх усунення, що сприятиме подальшій ефективній діяльності цього об'єкта. Підвищується результативність, ефективність і дієвість податкового контролю при об'єднанні зусиль податкової міліції та інших підрозділів ДПС України.

Аналіз наукової літератури дозволяє виділити такі загальні ознаки, що включаються до поняття взаємодії, яка: а) є різновидом діяльності; б) передбачає наявність декількох (не менше двох) суб'єктів (учасників); в) характеризується змістом вирішуваних завдань. Водночас науковцями, відмічається неоднозначність оцінки інших ознак взаємодії, зокрема, таких як:

- а) нормативної (законодавчої) урегульованості;
- б) рівноправності чи нерівноправності суб'єктів взаємодії (їх організаційної підпорядкованості);
- в) погодженості заходів за часом, місцем, метою та засобами;
- г) спільності заходів; г) спрямованості взаємодії; д) систематичності та стійкості зв'язків при взаємодії.

Взаємодія податкової міліції з іншими підрозділами ДПС України характеризується:

- а) особливим суб'єктом взаємодії (органами, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства);
- б) особливим об'єктом здійснення впливу взаємодіючих суб'єктів (правопорушеннями у сфері оподаткування);
- в) особливостями мети, форм та методів взаємодії.

Отже, під взаємодією підрозділів органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативних підрозділів та слідчих підрозділів фінансових розслідувань органів ДФС слід розуміти, як урегульовану нормами публічного права систему дій підрозділів ДПС,

спрямовану на здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, запобігання вчиненню правопорушень у сфері оподаткування, їх розкриття та розслідування шляхом поєднання методів і засобів державного управління в межах встановленої компетенції.

Взагалі варто виокремити наступні види взаємодії в органах (підрозділах) ДПС:

1) внутрішня (внутрішньо-системна) взаємодія між підрозділами ДПС (наприклад, внутрішня взаємодія здійснюється з метою координації підрозділів і служб у боротьбі з фіктивним підприємництвом та спрямована на виявлення і припинення діяльності фіктивних підприємств і запобігання їх взаємовідносин із легальними суб'єктами підприємницької діяльності); зовнішня (міжсистемна) взаємодія підрозділів ДПС з іншими правоохоронними та контролюючими органами, іншими підприємствами (установами, організаціями) та платниками податків (їх об'єднаннями) тощо. Зовнішня взаємодія здійснюється як за допомогою обміну інформацією, так і проведення спільних заходів податкового контролю.

2) зовнішню взаємодію пропонуємо розуміти у широкому сенсі, як ділове співробітництво кількох державних органів у забезпеченні економічної безпеки в межах конкретної території.

Така взаємодія здійснюється шляхом розробки та прийняття спільних документів (комплексних та цільових програм, договорів, угод, планів, наказів, інструкцій), якими визначаються пріоритетні напрями, форми, методи, терміни спільних дій; проведення міжвідомчих нарад, семінарів; здійснення узгоджених заходів з підвищення ділової кваліфікації співробітників; обміну позитивним досвідом роботи; проведення спільних рейдів, перевірок і т.д.

Необхідною звернути увагу, що у зв'язку з реформами, що відбувалися в країні останніх п'ять років, для досягнення гармонізації українського законодавства до європейського, у податковій сфері за останній рік, було розроблено на затверджено наказами Міністерства фінансів України декілька порядки взаємодії органів, що є суб'єктами чи учасниками податкових

відносин, тому наведено наступні положення для прикладу: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.2018 № 849/828 «Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної прикордонної служби України та Державної фіскальної служби України під час виявлення ознак порушень митних правил, а також виявлення майна, яке не має власника або власник якого невідомий», Наказ Міністерства фінансів України від 11.02.2019 № 60 «Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Державної фіскальної служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені»

Під зовнішньою взаємодією у вузькому сенсі варто розуміти координацію дій податкової міліції з митними органами, підрозділами органів внутрішніх справ, службою безпеки, прокуратурою з метою узгодження і вирішення певних питань тимчасового (разового) характеру у сфері оподаткування та спільної участі в конкретних епізодах, пов'язаних із запобіганням, розкриттям, припиненням, розслідуванням злочинів та інших правопорушень, віднесених законом до компетенції податкової міліції.

Чинники, якими об'єктивні передумови необхідності покращення взаємодії податкової міліції з іншими структурними підрозділами ДПС України на даному етапі боротьби з податковими правопорушеннями:

- 1) наявністю спільних цілей і завдань щодо забезпечення законності та дисципліни у сфері оподаткування;
- 2) об'єктивною необхідністю комплексного підходу до збору, аналізу та оцінки інформації про криміногенну обстановку в податковій сфері, оскільки жоден із зазначених підрозділів ДПС в силу низки причин не володіє нею в достатньому обсязі;
- 3) реальною можливістю успішного використання в боротьбі зі злочинами в податковій сфері, в тому числі і з ухиленнями від оподаткування, оперативного-розшукових сил, засобів і методів підрозділів податкової міліції, а

також єдиної законодавчої основи використання цих сил, засобів і методів.

Аналізуючи наказ ДПС України та ДФС України від 23.03.2020 № 146/35 «Про затвердження Алгоритму взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативними підрозділами та слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС», що дасть змогу виявити на процесуальні особливості взаємодії згадуваних структурних підрозділів. Даний алгоритм має 4 розділи та два додатки, в яких надається шаблон заповнення запитів ДПС до ДФС, та довідка яку надасть ДФС у відповідь на запит ДПС стосовно місця знаходження платника податку, за умови відсутності його за місцем реєстрації. Ознайомившись та дослідивши текст можна виокремити особливості для взаємодії згадуваних органів. Насамперед необхідно виділити три типи взаємодії в залежності від етапу проведення перевірки чи особливих випадків її здійснення: щодо взаємодії під час організації перевірок платників податків, щодо взаємодії у разі неможливості проведення перевірки у зв'язку з відсутністю платника податків за місцезнаходженням, щодо взаємодії під час передачі матеріалів до слідчих підрозділів фінансових розслідувань. Наступна особливість у взаємодії згадуваних органів виконавчої влади - строковість, тобто є відповідні строки повідомлення про перевірку, надання запитів та отримання відповіді на них. Встановлення строків спрямоване на обмеження в часі для здійснення відповідних дій органами, що в результаті у пришвидшує процес перевірок. Для зручності взаємодії було прописано в даному нормативно- правовому акті послідовність дій органів, при направленні інформації про результати перевірки до компетентних органів, за підслідністю та підвідомчістю, наприклад пункт 4.6. який прописує, що у випадку якщо в матеріалах перевірки платника податків є дані, що вказують на наявність ознак складу злочинів, які згідно зі статтею 216 КПК не підслідні слідчим підрозділам фінансових розслідувань органів ДФС, такі матеріали надсилаються органом ДПС за належністю до відповідних правоохоронних органів, останнє інформаційна взаємодія. Останню можна виділити як особливість обмін кореспонденцією, пункт 1.2.

Алгоритму наголошує на тому, що листування між органами ДПС та органами ДФС здійснюється з дотриманням вимог нормативно-правових актів з питань документування управлінської інформації та організації роботи з документами з використанням системи електронного документообігу, яка функціонує в територіальних органах ДПС та територіальних органах ДФС, і системи електронної взаємодії органів виконавчої влади, а всі документи при цьому підписують уповноваженими на те особами.

Основою взаємодії податкової міліції з іншими структурними підрозділами ДПС України є забезпечення контролю за дотриманням законодавства про податки і збори, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети та державні цільові фонди податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також забезпечення економічної безпеки держави тобто проведення планових та позапланових перевірок. Взаємодія дає на практиці позитивний результат, якщо будуть дотримані певні умови спільної роботи взаємодіючих суб'єктів. Взаємодія, насамперед, досягається чітким визначенням прав і обов'язків взаємодіючих сторін, розмежуванням відповідальності, термінів та форм, компетенції, виконання завдань. Важливе значення мають особисті контакти між керівниками взаємодіючих сторін.

## **РОЗДІЛ III. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО – ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОПЕРАТИВНИХ ПІДРОЗДІЛІВ ДФС УКРАЇНИ**

### **3.1. Характеристика зарубіжного досвіду фінансових розслідувань у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах**

Після підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом, реформування системи правоохоронних органів, що здійснюють розслідування злочинів у сфері фінансів є одним з головних напрямів. Через побудову в Україні правової держави та громадянського суспільства, відповідно система демократичних стандартів, завдання та повноваження державних органів, які займаються фінансовими розслідуваннями має змінюватися. Актуальність аналізу проблем фінансових розслідувань зростає з кожним роком, по причині високого рівня економічних зловживань. Зростає суспільний попит на діяльність податкової міліції, основною функцією якої є виявлення недобросовісних платників податків і вплив на них, протидія корупції у процесі діяльності державних органів.

Для вдосконалення системи органів фінансових розслідувань слід проаналізувати досвід іноземних країн в даній сфері. Доцільно розпочати аналіз з визначення особливостей фінансових розслідувань згідно європейських норм.

З огляду на зростаючий ризик проникнення до законної економіки серйозної та організованої злочинності, фінансове розслідування є важливим інструментом сучасної та ефективної реакції на кримінальні загрози, включаючи фінансування тероризму.

Дані розслідування можуть надати нові докази кримінальної діяльності, що притягуються до кримінальної відповідальності, намітити цілі злочинні мережі, включаючи їх транснаціональні наслідки, і є ключовим у розробці превентивних та ініціативних дій за допомогою розробки засобів виявлення та контролю.

Фінансове розслідування має попереджувальну та превентивну додану вартість. Це важливий інструмент для виявлення відмивання грошей, фінансування тероризму та інших тяжких злочинів. Його можна використовувати проти всіх кримінальних ринків.

У багатьох випадках фінансові розслідування необхідні для розробки доказів проти вишуканих злочинців високого рівня з метою демонтажу транснаціональних та організованих злочинних мереж. Фінансові розслідування можуть також сприяти національній оцінці ризиків у відповідній юрисдикції, оскільки вони надають знання про структури злочинів. Його переваги очевидні у сприянні розслідуванню кримінальних справ проти всіх серйозних та організованих злочинців шляхом: визначення мотивів, асоціацій та зв'язків з людьми та місцями; виявлення використання інших послуг, таких як телефони, транспорт та зручності, що мають значення для справи; розшук або встановлення особи підозрюваних, свідків чи жертв; надання інформації про пересування підозрюваного (активне, негласне використання фінансової інформації); надання інформації для вирішення проблеми плідних та пріоритетних правопорушників, коли жоден попередній метод не був успішним;

Більш мобільні, гнучкіші та краще інтегровані в міжнародні кримінальні мережі, організовані злочинці тепер прагнуть, зважаючи на посилення тиску правоохоронних органів, краще проникнути в правову сферу, щоб розвивати свою незаконну діяльність.

Переваги економічної та фінансової сфери очевидні. Немає відбитків пальців, немає слідів ДНК, немає місця злочину і немає свідка, отже, немає доказів, а отже, і засудження. Однак, як злочинці навчилися покладатися на фінансові операції та економічні відносини, так фінансова система та загальне економічне середовище тепер дають конкретні можливості для боротьби з організованими злочинцями.

Якщо чітко визнано проникнення законної економіки сучасними кримінальними загрозами, злочини, пов'язані з „білими комірцями”,

залишаються важко притягнутими до відповідальності. Звідси зростає розрив між еволюцією сучасних злочинців та реакцією правоохоронних органів. Таким чином, необхідність розширити можливості та ноу-хау в домені.

Держави ЄС домовились зробити фінансові розслідування фундаментальною складовою всіх розслідувань щодо боротьби з тероризмом.

Незважаючи на імплементацію законодавства, що стосується відмивання грошей, результати щодо засудження є незадовільними. Європейська комісія має намір підтримати інтеграцію фінансового розслідування та аналізу фінансових злочинів, щоб стати стандартною частиною розслідування та правоохоронною технікою в усіх державах-членах щодо всіх справ про тяжкі та організовані злочини (не лише про фінансові злочини) [86].

Враховуючи важливість розслідування злочинів у сфері фінансів, у юридичній літературі виділяють чотири організаційні моделі щодо розподілу повноважень між фіскальними та контролюючими органами по боротьбі з фінансовими правопорушеннями у різних країнах.

Модель 1: фіскальна служба відповідає за керівництво і проведення розслідувань. Ця модель застосовується в Австралії, Канаді, Німеччині, Греції, Індії, Ірландії, Кореї, Новій Зеландії, Південній Африці, Швейцарії, Великобританії і США.

Модель 2: фіскальна служба відповідає за проведення розслідувань під керівництвом генерального прокурора. Ця модель застосовується в Австрії, Чилі, Нідерландах, Португалії, Швеції, Іспанії і США.

Нині в Іспанії розслідування податкових злочинів проводиться під керівництвом допитуючого судді.

Модель 3: спеціалізований орган, що не входить до фіскальної служби, однак знаходиться під наглядом Міністерства фінансів і відповідає за проведення розслідувань. Ця модель застосовується у Великій Британії, Греції, Грузії, Ісландії, Литві, Казахстані, Туреччині.

Модель 4: поліція або прокуратура відповідають за проведення розслідувань. Ця модель застосовується у Бельгії, Чехії, Данії, Фінляндії,

Франції, Японії, Люксембурзі, Мексиці, Норвегії, Словаччині і Словенії [87, с. 169].

У цілому в іноземних країнах органам фінансових розслідувань відведено значне місце в системі національних правоохоронних органів. Тому, щоб чіткіше зрозуміти структуру і роль органів фінансових розслідувань іноземних держав, потрібно їх розглянути детальніше на прикладі окремих країн.

Прикладом такої системи розслідувань економічних злочинів є Фінансова гвардія Італії (Guardia di Finanza), основними функціями якої є попередження, виявлення та розслідування фінансових злочинів. У підпорядкуванні Фінансової гвардії є орган фінансової розвідки, хоча він і не входить до структури Міністерства економіки та фінансів Італії. Вона проводить такі розслідування самостійно (незалежно) або під керівництвом Генерального прокурора.

Зазначена модель фінансових розслідувань будувалася в Італії віками та зумовлена не лише історичними та політичними факторами, а й географічним положенням держави. Така спеціалізована структура включає в себе такі підрозділи: Генеральне командування; Командування із захисту національних інтересів; Командування із захисту економічного простору; Командування спеціальними підрозділами. Особливе значення при інституційно-організаційному забезпеченні фінансових розслідувань має проведення фінансового моніторингу, який проводиться як на стадії виявлення фінансових злочинів, так і на стадії їх розслідувань [88].

Такий розподіл повноважень відрізняє Італію від інших країн і він не входить ні до однієї із зазначених вище моделей. Вона виконує одночасно функції податкових, митних та прикордонних органів. Разом з тим, Фінансова гвардія наділена специфічними повноваженнями податкової поліції, адже одним із її завдань є превенція і припинення валютних, фінансових та податкових злочинів. У США питання розслідування фінансових злочинів повністю належить до компетенції Міністерства фінансів. Зокрема, у структурі Міністерства фінансів створену Службу внутрішніх доходів, яка займається

виявленням та розслідуванням фінансових злочинів, та Службу по боротьбі з тероризмом і фінансової розвідки, до якої входять: Управління по боротьбі з фінансуванням тероризму і фінансовими злочинами, Управління з контролю за іноземними активами та Мережа по боротьбі з фінансовими злочинами[89].

Досліджуючи зарубіжний досвід функціонування зазначених органів, найбільшу зацікавленість викликає досвід США (Федерального бюро розслідувань (ФБР)). Так, в державі існують приблизно 20 тисяч різного роду поліцейських служб, що займаються припиненням, попередженням та розкриттям злочинів. Загалом у системі правоохоронних органів США функціонують федеральні правоохоронні органи і правоохоронні органи штатів, на які покладається, відповідно до правил підвідомчості, функція щодо припинення, попередження та розкриття злочинів [89]. ФБР є одним із провідних правоохоронних органів, які розслідує з приводу більш ніж 200 категорій порушень і федеральних злочинів. Федеральне бюро розслідувань є провідним слідчим органом федерального уряду, що входить в систему Міністерства юстиції США і підпорядковане Генеральному прокурору США. Директор ФБР призначається президентом США строком на десять років, при цьому його кандидатура затверджується Сенатом. ФБР проводить оперативно-розшукову діяльність та слідчі дії у справах федеральної юрисдикції, віднесених до підслідності ФБР і не віднесених до підслідності інших федеральних відомств. Предметна компетенція ФБР щодо розслідування злочинів закріплена у федеральному законі, Адміністративних актах Президента та Генерального прокурора [89]. Основними сферами діяльності ФБР є: – контррозвідувальна робота; – боротьба з наркобізнесом; економічна злочинність, білокомірцева злочинність (щодо представників держави, бізнесу, посадових осіб і чиновників); – розслідування порушень громадянських прав; боротьба з тяжкими злочинами проти особистості – боротьба з тероризмом.

У Великобританії існує спеціалізований правоохоронний орган, який наділений деякими повноваженнями в сфері розслідувань фінансових злочинів,

а саме Служба з протидії організованій злочинності. Важливу роль у діяльності зазначеної служби відіграє аналіз фінансової інформації, що здійснюється як на стадії виявлення, так і на стадії розслідування злочинів [90, с. 192]. В Данії та Норвегії кримінальними правопорушеннями податкового та митного законодавства займається поліція, оскільки податкова і митна служби в цих країнах не наділені правоохоронними функціями.

Податкова та митна служба в Ірландії, Нідерландах, Португалії займаються розслідуванням злочинів у зазначених сферах, а розслідування інших злочинів в економічній сфері належить до компетенції поліції.

У Німеччині та Швейцарії податкові та митні служби мають власні правоохоронні повноваження щодо фінансових розслідувань. Королівська кінна поліція Канади виконує функції розслідування злочинів, пов'язаних із контрабандою, шахрайством, розповсюдженням наркотичних засобів. Отже, порівнявши системи функціонування та організації органів фінансових розслідувань в різних іноземних країнах, варто зазначити, що не існує єдиної моделі розподілу повноважень органів державної влади щодо розслідування фінансових злочинів як з організаційної, так і з функціональної сторони. Така відмінність пояснюється не тільки розбіжностями соціально-економічного і політичного життя країн, а також і тим, що схожі функції, які так об'єктивно потрібні в будь-якому сучасному суспільстві, можуть реалізовуватися через різні правові інститути і механізми відповідно до національних правових особливостей. [91]

Отже можна зробити висновок, проаналізовані моделі світових органів фінансових розслідувань, тобто розслідування в кожній країні проводить відповідний орган: 1) поліція; 2) спеціалізовані правоохоронні органи; 3) податкові служби та митні органи; 4) органи фінансової розвідки; 5) Федеральне бюро розслідувань, як правило існує чітка ієрархія повноважень кожного органу.

Цікавим є досвід Підрозділу фінансових розслідувань (надалі – ПФР) Центральної ради Бедфордширу, який допомагає органам кримінального

переслідування щодо повернення майна, злочинного характеру. Мета підрозділу - повернути прибуток від злочинів. ПФР може: допомагати у розслідуванні кримінальних справ, допомагаючи надалі вчинити особу, наприклад, відмивання грошей; заволодіти готівкою та допомогти у виконанні ордерів; забезпечити виконання наказів про конфіскацію із додаванням вироків за замовчуванням; розглянути окремі випадки, щоб надати точну оцінку потенціалу конфіскації.

Працює як на місцевому рівні, так і з місцевими органами влади та агентствами в Англії та Уельсі. Розслідування ФІ проводяться безкоштовно для органу прокуратури.

Працює в різних сферах, включаючи інтелектуальну власність, відмивання грошей, планування, охорону навколишнього середовища (незаконні звалища, забруднення тощо), добробут тварин, шахрайство та житло.

Команда ПФР походить з різних правоохоронних професій - включаючи поліцію, торгові стандарти та стан охорони навколишнього середовища, що дозволяє співробітникам проводити великі обсяги розслідувань. Персонал, стратегічно розташований по всій Великобританії.

ПФР проводить всі слідчі роботи, необхідні для розгляду справи про конфіскацію після засудження кримінальної справи.

Після надання рішення про конфіскацію вилучені гроші розподіляються між урядом, судовою службою, прокурором та фінансовими слідчими. І прокурор, і ПФР отримують частку в 18,75%, яку можна реінвестувати на місцевому рівні для підтримки запобігання злочинам [92].

Інший приклад фінансової послугування можна навести завдяки Відділу кримінальних розслідувань Служби внутрішніх доходів США проводить кримінальні розслідування щодо передбачуваних порушень Кодексу внутрішніх доходів, Закону про банківську таємницю та різних законів про відмивання грошей. Висновки цих розслідувань передаються до Міністерства юстиції для рекомендованого переслідування.

Кримінальне розслідування може бути розпочате на підставі інформації, отриманої в межах Держфінпослуг, коли агент з доходів (аудитор) або службовець (дохід) виявляє можливе шахрайство. Інформація також регулярно надходить від громадськості, а також від поточних розслідувань, що проводяться іншими правоохоронними органами або офісами прокурорів США по всій країні.

Спеціальні агенти аналізують інформацію, щоб з'ясувати, чи мало місце злочинне податкове шахрайство чи інший фінансовий злочин. Оцінюється відповідна інформація. Цей попередній процес називається "первинним розслідуванням". Фронтний керівник спецслужби розглядає попередню інформацію та приймає рішення схвалити або відхилити подальший розвиток інформації. Якщо керівник схвалює, керівництво відомства, відповідальний спеціальний агент, отримує дозвіл на порушення «предметного кримінального розслідування». На даний момент щонайменше два рівні керівництва КІ переглянули матеріали „первинного розслідування” та встановили, що є достатньо доказів для порушення предметного кримінального розслідування.

Після відкриття розслідування спеціальний агент отримує факти та докази, необхідні для встановлення елементів злочинної діяльності. Для отримання доказів використовуються різні методи розслідування, включаючи опитування свідків третіх сторін, проведення спостереження, виконання ордерів на обшук, виклик банківських записів та перевірку фінансових даних.

Спеціальний агент тісно співпрацює з головним юрисконсультом IRS у справах кримінального податку під час розслідування кримінальних справ. Цей процес забезпечує належне врахування всіх правових аспектів розслідування та рекомендацій обвинувачення.

Після того, як зібрано та проаналізовано всі докази, спецслужбовець та його керівник або приймають рішення про те, що докази не підтверджують злочинну діяльність, у цьому випадку розслідування «припиняється», або доказів достатньо для підтримки рекомендації обвинувачення, в такому випадку агент продовжує підготовку письмового звіту, де детально

висвітлюються факти порушення законодавства та рекомендується притягнути до відповідальності. Цей звіт називається "звітом спеціального агента", і його переглядають численні посадові особи, зокрема: Фронтний керівник агента, який називається спеціальним агентом нагляду; Група з перевірки якості розслідування кримінальних справ, Централізований огляд справ; Відповідальний спеціальний агент.

Якщо спеціальний агент СІ визначить, що слідство має бути притягнуте до кримінальної відповідальності, рекомендація обвинувачення надсилається: Міністерство юстиції, податковий відділ (якщо це податкове розслідування) або прокурор США з усіх інших розслідувань.

Кожен рівень перевірки може визначити, що докази не підтверджують кримінальних звинувачень, і слідство не повинно переслідуватися.

Якщо Міністерство юстиції або прокурор США приймуть слідство до відповідальності, прокурори попросять спеціального агента IRS допомогти у підготовці до судового розгляду. Однак, як тільки до звіту спеціального агента звертаються для переслідування, слідством керують прокурори.

Кінцевою метою рекомендації прокуратури Кримінального розслідування Податкової служби є отримання обвинувального вироку - або за вироком провини, або через визнання вини. Приблизно 3000 кримінальних переслідувань на рік забезпечують стримуючий ефект та сигналізують для наших платників податків, що не допускають шахрайства [93].

Отже, як бачимо, в усіх провідних, економічно розвинутих країнах світу функціонує відповідний спеціальний орган фінансових розслідувань. Вважаємо, що запровадження такого досвіду в нашій державі, зокрема служби фінансових розслідувань або фінансової поліції – сприятиме формуванню відповідного правоохоронного стандарту, який потребуватиме ретельного адаптування до реалій і можливостей нашої країни.

### **3.2. Організаційно-правові заходи удосконалення адміністративно – правового статусу оперативних підрозділів ДФС України**

На думку О. А. Банчука, з точки зору якого Кримінальний процесуальний кодекс визначає, що податкові злочини уповноважені розслідувати слідчі «органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства», і в цих же органах можуть створюватися оперативні підрозділи на підставі ст. 41 Кодексу. Усі повноваження органів розслідування та правила розслідування визначені виключно в цьому Кодексі, і в ньому ж відсутня будь-яка згадка про податкову міліцію чи фіскальну службу [94]. З цього приводу справедливо зазначає також В. Веремко, наголошуючи на тому, що поспіхом прийнятим Законом від 21.12.2016 р. № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» було «випадково» виключено розділ Податкового Кодексу про податкову міліцію, що позбавило останню повноважень. Утім, у Державній фіскальній службі «заплющують очі» на помилку й працюють так, ніби нічого не сталося. У свою чергу апарат парламенту також не поспішає прибирати скасований розділ із тексту Кодексу, пояснюючи це «внутрішніми неузгодженостями в тексті закону» та «відсутністю повноважень виправляти технічні помилки та неузгодженості в тексті опублікованих законів» [95]. Разом із тим, на думку О. Данилюка, без ліквідації податкової міліції та створення Служби фінансових розслідувань неможливо провести реформу Державної фіскальної служби. І, хоча її діяльність наразі не передбачена законом (податкова міліція вже понад рік існує поза законом), податкова міліція є частиною Державної фіскальної служби України, продовжує працювати та фінансуватися з державного бюджету, незважаючи на те, що ще в березні 2017-го урядом було запропоновано проект закону про створення Служби фінансових розслідувань [96]. Законопроектом передбачається створення Бюро фінансових розслідувань як центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через

Міністра фінансів України. Бюро фінансових розслідувань складається з центрального апарату та 7 територіальних управлінь, зареєстрованих як юридичні особи публічного права. Так, з метою розділення сервісної та правоохоронної функцій податкової служби, передбачається ліквідація податкової міліції, оптимізація структури та чисельності органів, які ведуть боротьбу зі злочинами у сфері фінансів, усунення дублювання їх функцій та створення Бюро фінансових розслідувань – центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну політику з питань запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, які прямо чи опосередковано заподіюють шкоду публічному інтересу у сфері фінансів. Запропонована модель боротьби з економічними злочинами стане більш ефективною, зменшить податковий тиск на платників податків, що підтверджується такими аргументами: 1) Існування спеціалізованого органу для боротьби з якимось одним явищем (наприклад, податковими злочинами), за законами функціонування бюрократичних систем, призводить до того, що сам такий орган певною мірою консервує і виступає запорукою існування того явища (податкових злочинів), з яким він покликаний боротися: адже повна перемога над цим явищем означає, як наслідок, ліквідацію самого органу. Навіть значне зменшення відповідного явища має призводити до значного скорочення штатної чисельності органу. А як система такий орган у цьому не зацікавлений. 2) Економічні злочини за своєю природою різноманітні, їхній характер яких досить динамічно змінюється і доповнюється новими способами здійснення правопорушень. Порухення податкового законодавства становить тільки частину економічної злочинності. Такі види, як отримання монопольних надприбутків, порушення правил конкуренції, шахрайство, кіберзлочинність, порушення споживчих норм і стандартів, фальсифікація бухгалтерської звітності, однаковою мірою важко віднести до традиційної компетенції як міністерства внутрішніх справ, так і міністерства фінансів або іншої урядової структури. 3) Дедалі більша частина економічних злочинів скоюється проти приватних або публічних корпорацій,

фінансових установ їхніми власними співробітниками, клієнтами або партнерами. Викриття більшості таких злочинів здійснюється власними службами безпеки корпорацій і фінансових установ, і тільки після цього інформація передається до правоохоронних органів. Нав'язування бізнесу правоохоронного захисту з боку держави у таких випадках може бути контрпродуктивним для розвитку економіки [97]. З Наказу Генеральної прокуратури України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Міністерства фінансів України, Національного антикорупційного бюро України від 24.10.2017 р. № 298/875/593/866/200-О «Про затвердження Інструкції зі складання звітності про роботу слідчих» (у т. ч. Форми № 1-СЛ «Про роботу слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства») впливає, що слідчі підрозділи органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, включають у себе: 1) Головне слідче управління фінансових розслідувань Державної фіскальної служби України; 2) Слідче управління кримінальних розслідувань Головного слідчого управління фінансових розслідувань Державної фіскальної служби України, слідче управління Офісу великих платників податків; 3) слідчі підрозділи органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства у місті Києві, областях, Офісі великих платників податків; 4) слідчі підрозділи органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, міського та районного рівнів [98]. Разом із тим, згідно із суперечливою ст. 350 (350.1.2) Податкового кодексу України, податкова міліція відповідно до покладених на неї завдань проводить також і досудове розслідування в межах наданої законом компетенції. Завданнями податкової міліції є розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері (ст. 348.2) [19]. Тобто нині органи досудового розслідування у сфері контролю за додержанням податкового законодавства входять до складу Державної фіскальної служби України. Також, слід зауважити, що підслідність органів досудового розслідування закріплена в ст. 216 Кримінального процесуального

кодексу України, відповідно до якої слідчі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, здійснюють досудове розслідування злочинів, передбачених статтями 204, 205, 205.1, 212, 212.1, 216, 218.1, 219 Кримінального кодексу України [65]. Крім того, якщо під час розслідування зазначених злочинів будуть встановлені злочини, передбачені статтями 192, 199, 200, 222, 222.1, 358, 366 Кримінального кодексу України [65], вчинені особою, щодо якої здійснюється досудове розслідування, або іншою особою, якщо вони пов'язані зі злочинами, вчиненими особою, щодо якої здійснюється досудове розслідування, вони розслідуються слідчими органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства [65]. Отже, нині підґрунтя адміністративно-правового регулювання організації та функціонування слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, становлять такі основні нормативно-правові акти, шляхом застосування яких нині воно реалізується: Конституція України; Кримінальний процесуальний кодекс України, Кримінальний кодекс України, Податковий кодекс України; Постанова Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України»; Наказ Генеральної прокуратури України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Міністерства фінансів України, Національного антикорупційного бюро України від 24.10.2017 р. № 298/875/593/866/200-О «Про затвердження Інструкції зі складання звітності про роботу слідчих» тощо. З'ясовано, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» технічно виключено розділ Податкового кодексу про податкову міліцію, що позбавило останню повноважень, яка, незважаючи на це, продовжувала функціонувати. Слід зауважити, що на думку Яковинець А. І. «Виконання податковою міліцією правоохоронних функцій у складі ДФС не має визначених Конституцією та законами України підстав, а тому здобуті податковою міліцією ДФС докази можуть визнаватись недопустимими, адже в теорії допустимості доказів належність суб'єкта збирання доказів є одним із головних критеріїв їх допустимості». Наголошується на недосконалості

сучасного адміністративно-правового регулювання організації та функціонування слідчих органів у структурі Державної фіскальної служби України, яку має бути позбавлено невластивої їй правоохоронної функції.

Сергій Солодченко зазначає: «В мене є велике бажання змінити усталені роками підходи в роботі податкової міліції. Мова йде не тільки про зміну назви, а й про зміну філософії роботи», - зауважив керівник відомства».

За його словами, на сьогодні існує об'єктивна необхідність ініціювати перейменування ДФС, наприклад, в Службу податкових розслідувань, яка діятиме до створення принципово нового державного органу, що займатиметься боротьбою з фінансовими злочинами.

«Мені цікава думка бізнесу стосовно необхідності таких змін. Це, насправді, вирішить багато проблемних питань, серед яких і позиціонування служби. Адже нас й досі плутають з ДПС (Державною податковою службою) або з ДМС (Державною митною службою), що створює додаткові ускладнення. В мене є велике бажання змінити усталені роками підходи в роботі податкової міліції. Мова йде не тільки про зміну назви, а й про зміну філософії роботи», - зауважив керівник відомства.», – прокоментував Сергій Солодченко.

За його словами, на сьогодні існує об'єктивна необхідність ініціювати перейменування ДФС, наприклад, в Службу податкових розслідувань, яка діятиме до створення принципово нового державного органу, що займатиметься боротьбою з фінансовими злочинами [99].

Кабінет Міністрів затвердив план пріоритетних дій уряду на 2020 рік, який включає в т.ч. вжиття заходів для завершення ліквідації ДФС до кінця жовтня. Для цього Кабмін має прийняти відповідні акти.

Серед очікуваних результатів вказано "завершення реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику; підвищення ефективності протидії податковим та митним правопорушенням; підвищення організаційної спроможності ДПС".

Також Кабмін планує забезпечити створення та початок діяльності нового органу із запобігання та протидії кримінальним правопорушенням у сфері

економіки та фінансів, що консолідує відповідні функції податкової міліції, інших податкових органів. Потреба в такому кроці обґрунтовується ліквідацією податкової міліції, оптимізацією структури та чисельності органів, які ведуть боротьбу із злочинами в сфері фінансів, усунення дублювання функцій (зокрема, з СБУ та Нацполіцією).

Відповідні акти мають бути прийняті до кінця року. Нагадаємо, на початку вересня Верховна Рада прийняла в першому читанні законопроект №3087-д "Про Бюро економічної безпеки України". Передбачається, що ця структура замінить собою всі правоохоронні органи по фінансовим злочинам у сфері бізнесу" (СБУ, Нацполіцію, податкову міліцію) та буде підпорядковуватися президенту [100].

Досліджуючи місце та роль податкової міліції в системі економічної безпеки країни слід зазначити, що Верховна Рада України ухвалила в першому читанні законопроект «Про Бюро фінансових розслідувань» ( на початку року було відхилено) від 18.09.2019 р. № 1208-2, яким передбачено «розділення сервісної та правоохоронної функцій податкової служби, ліквідація податкової міліції, оптимізація структури та чисельності органів, які ведуть боротьбу зі злочинами у сфері фінансів, усунення дублювання їх функцій та створення Бюро фінансових розслідувань – центрального органу виконавчої влади, що утворюється Кабінетом Міністрів України та здійснює діяльність з метою запобігання, попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, віднесених законом до його підслідності». Законопроект передбачає створення в системі центральних органів виконавчої влади Бюро фінансових розслідувань. Його діяльність буде спрямовуватися та координуватися через Міністра фінансів України КМУ. До структури Бюро фінансових розслідувань мають входити підрозділи центрального апарату та територіальних управлінь, зареєстрованих як юридичні особи публічного права. Відповідно це буде самостійний центральний орган виконавчої влади, який буде здійснювати правоохоронну функцію направлену на виявлення, розкриття та розслідування багатьох

економічних злочинів. Прийняття в другому читанні названого законопроекту дасть змогу створити спеціальний самостійний правоохоронний орган у системі економічної безпеки України з ширшими повноваженнями ніж у податкової міліції ДФС України, яка після запуску останнього перестане існувати.

Служба фінансових розслідувань, Національне бюро фінансової безпеки, Бюро фінансових розслідувань – все це назви державного органу, який намагаються створити в Україні щонайменше останні п'ять років.

Заяви влади про реформування податкової міліції лунають уже п'ять років, але цей орган сьогодні продовжує працювати і фінансуватися з бюджету. Були різні варіанти. Спочатку йшла мова про те, що старий каральний орган замінять фінансовою поліцією. Пізніше Мінфін почав просувати ідею створення Служби фінансових розслідувань.

3 вересня депутати зробили чергову спробу створення наступника податкової міліції. Цього разу його назва – Бюро економічної безпеки.

Бюро економічної безпеки України є державним правоохоронним органом, на який покладаються завдання щодо запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, віднесених законом до його підслідності [101]. Тобто у випадку створення даного органу, він стане єдиним правоохоронним органом, що розслідуватиме економічні злочини, за виключенням тих, що на даному етапі розслідує НАБУ. Результатом створення органу буде відповідно ліквідація податкової міліції, економічних підрозділів Національної поліції та Службі безпеки України.

Загалом на БЕБ планують покласти повноваження розслідувати ухилення від сплати податків, але крім цього ще низку злочинів, пов'язаних з економікою та фінансами. Серед них: незаконний обіг підакцизних товарів; підробка документів щодо державної реєстрації юридичних осіб та ФОПів; протидія господарській діяльності; ухилення від сплати ЄСВ; доведення банку до неплатоспроможності, а підприємств – до банкрутства; порушення порядку ведення бази вкладників банку; фальсифікація фінансової звітності та документів фінансових установ; шахрайство з фінансовими ресурсами;

незаконні маніпуляції на фондовому ринку; підробку цінних паперів; незаконне використання товарних знаків; незаконне збирання та розголошення комерційної та банківської таємниці; незаконна приватизація тощо [101].

Детективи БЕБ проводитимуть збір аналітичної інформації та оперативно-розшукову діяльність на рівні з іншими силовими структурами.

Запланований склад БЕБ 4 тисячі працівників у центральному апараті та регіональних відділеннях. Директор очолюватиме бюро, якого на 5 років призначатиме президент чи обиратиме конкурсна комісія.

Звільнення директора БЕБ можливе як президентом, так Верховною Радою у випадку її незадовільної оцінки його діяльності. Оскільки ухвалений у першому читанні законопроект про БЕБ суперечить Конституції (напередодні Конституційний суд визнав неконституційним указ президента про призначення директора НАБУ), до другого читання депутати обіцяли перепідпорядкувати орган Кабінету міністрів. Наразі в Україні злочини у сфері економіки, як от ухилення від сплати податків чи відмивання коштів, розслідують аж три правоохоронних органи: податкова міліція, яка після відокремлення податкової та митної служба стала єдиним, що залишилося від ДФС, Служба безпеки України та Національна поліція [102].

Існує тенденція дублювання повноважень органів, що в результаті затуляє розгляд, при цьому ефективність протидії економічним злочинам лишається досить низькою.

Даних обґрунтовують дотримувались автори законопроекту висвітлюючи необхідність створення нового правоохоронного органу. Ними були зроблені підрахунки, за якими в 2019 році в Україні зареєструвано 1287 кримінальних проваджень лише стосовно ухилення від сплати податків, при цьому обвинувальних вироків суду було винесено 10 справ, ще у 8 справах суд став на сторону платників податків.

На думку голови податкового комітету Ради Данила Гетманцева: «Така статистика свідчить про недостатньо ефективну роботу в першу чергу податкової міліції у розслідуванні економічних злочинів, необхідність

позбавити правоохоронні органи від невластивих їм функцій та відокремити правоохоронну функцію від сервісної функції податкової».

Також очікується, що створення Бюро економічної безпеки має скоротити кількість правоохоронців, що займаються економічними злочинами.

Створення БЕБ має завершити реорганізацію ДФС, зокрема раз і назавжди ліквідувати податкову міліцію.

Ще однією причиною створення БЕБ зараз є Міжнародний валютний фонд. У меморандумі про співпрацю з МВФ йдеться, що новий орган, який замінить податкову міліцію має запрацювати в Україні вже з 1 січня 2021 року

На думку Асоціації платників податків України на БЕБ необхідно віднести покласти переважно аналітичні функції, при цьому зберігаючи силові функції, додають що ефективність діяльності органу не слід вимірювати обсягом грошей, що б повернулося до бюджету.

Також там закликають разом зі створенням нового бюро вносити зміни до Податкового кодексу та інших законів, аби провести довгоочікувану податкову реформу. Тривала історія створення наступника податкової міліції породила велику кількість концепцій нового органу, законопроектів та підходів до його повноважень.

Умовно їх усі можна поділити на такі, що пропонують залишити у новоствореному органі ті ж самі силові функції, що й у податкової міліції та ті, які пропонують перетворити новий орган на переважно аналітичну службу [102].

Ще за часів перебування на посаді міністра фінансів Олександра Данилюка уряд палко підтримував створення чи не першого в Україні правоохоронного органу, який мав би виключно аналітичні функції. Служба фінансових розслідувань, так його пропонували назвати, повинна була розслідувати ухилення від сплати податків, сидючи за моніторами комп'ютерів та аналізуючи звітність та податкові накладні. Жодних "маски-шоу" та перевірок.

Інший підхід до наступника податкової міліції пропонує залишити силові функції, створивши ще один правоохоронний силовий орган, який у своїй

роботі зможе користуватися й вогнепальною зброєю. Стосовно цього також наголошувала колишня Голова податкового комітету, саме її концепцію взяли за основу депутати вже нового скликання Ради.

Як би там не було, однак плутанина з підходами та концепціями наступника податкової міліції може мати не лише ідеологічні, але й цілком матеріальні наслідки [102]. Річ у тім, що у бюджеті на 2020 рік Рада не передбачила грошей на Бюро економічної безпеки, зате виділила майже 650 мільйонів гривень на Бюро фінансових розслідувань. Ці кошти можна було б вже після остаточного схвалення закону використати на проведення конкурсів на директора БЕБу та набір детективів до його штату. Автори ж законопроекту пропонують профінансувати його створення з тих грошей, які виділені на роботу ДФС – це майже 1 мільярд гривень у 2020 році [102].

Можна зробити висновок, що Україна йде шляхом реформування органів які здійснюють контроль фінансово-економічної сфери, доцільно. Стверджувати, що на даному етапі вона має розгалужену систему органів, які через ряд суміжних обов'язків не достатньо ефективно проводять свою діяльність.

Міжнародний досвід показує, що більш вузька система органів, що забезпечують фінансово-економічну безпеку в країні є актуальнішою. За останні п'ять років було запропоновано не один відповідний орган. Головне в розробці нового відповідального органу передбачити повне коло повноважень, детально описати підстави відповідальності працівника органу та способи притягнення до відповідальності.

На прикладі Підрозділу фінансових розслідувань Центральної ради Бедфордширу, пропонується надати можливість не тільки правоохоронним органам здійснювати фінансові розслідування. Даний новий орган міг би допомагати органам кримінального переслідування щодо повернення майна, злочинного характеру та як і ПФР отримував частку в 18,75%, яку можна реінвестувати на місцевому рівні для підтримки запобігання злочинам, що б більше стимулювало б місцеву владу до боротьби з фінансовими злочинами.

## ВИСНОВКИ

На підставі проведеного комплексного дослідження адміністративно-правового статусу оперативних підрозділів ДФС України зроблені такі висновки.

1. З врахування державно-владного змісту діяльності оперативних підрозділів ДФС та їх складових структурних елементів складається адміністративно правовий статус органу. Отже, під адміністративно-правовим статусом оперативних підрозділів ДФС слід розуміти закріплене адміністративно-правовими нормами, їх ієрархічне місце в системі органів виконавчої влади, що визначається, як загальними властивостями тобто метою, завданнями, функціями, так і структурно-організаційними, що складаються із системи, структури, взаємозв'язків, підконтрольності, підзвітності підрозділів відповідних, остання властивість компетенційного спрямування елементів, яке включає в собі адміністративні права, обов'язки, предмети діяльності та гарантії діяльності.

2. В сучасній Україні, серед діючих державних правоохоронних органів, беручи до уваги завдання, функції та компетенцію суб'єкта, важлива роль відводиться підрозділам податкової міліції ДФС України. Важливими напрямками діяльності вказаного органу, як суб'єкта забезпечення системи економічної безпеки держави є розслідування злочинів у сфері оподаткування та бюджетній сфері та здійснення оперативно-розшукових заходів направлених на їх викриття. Напрями роботи оперативних підрозділів ДФС України (взаємодія з відповідними суб'єктами, забезпечення безпеки діяльності контролюючих органів, захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків, збір та аналіз інформації щодо порушень у сфері оподаткування та бюджетній сфері, прогноз тенденцій розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням та ін.) мають вагомe значення для оперативної й ефективної протидії широкому колу загроз національній економіці. Як показують результати діяльності ДФС співпрацює з великим колом державних органів в

тому числі і з правоохоронними, наприклад з МВС, СБУ та Державною прикордонною службою України для проведення ефективного розслідування та перекриття потоків контрабанди на територію України.

3. Оперативні підрозділи ДФС діють для виконання загальних цілей і завдань ДФС. Принципи оперативної діяльності даних підрозділів сформувалися на основі принципів оперативно-розшукової діяльності. Як і у всіх держаних органах даним підрозділам притаманні і загальні принципи права.

Однак будь-які норми щодо відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб повинні запроваджуватися із урахуванням необхідності дотримання балансу між публічними та приватними інтересами у фіскальній галузі.

4. Згідно чинного законодавства є можливість притягнення працівників ДФС до цивільно-правової та кримінальної відповідальності за шкоду, заподіяну їй неправомірними діями. Але необхідно встановлення підстав до притягнення до відповідальності для стягнення шкоди з ДФС є: факти неправомірних дій цього державного органу; наявність шкоди; причинний зв'язок між неправомірними діями і заподіяною шкодою.

Згідно чинного законодавства неправомірність рішення, дій або бездіяльності органу державної влади підтверджується відповідним рішенням суду, яке буде мати преюдиціальне значення для справи про відшкодування шкоди.

5. Основою взаємодії податкової міліції з іншими структурними підрозділами ДПС України є забезпечення контролю за дотриманням законодавства про податки і збори, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети та державні цільові фонди податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також забезпечення економічної безпеки держави тобто проведення планових та позапланових перевірок. Взаємодія дає на практиці позитивний результат, якщо будуть дотримані певні умови спільної роботи взаємодіючих суб'єктів. Взаємодія,

насамперед, досягається чітким визначенням прав і обов'язків взаємодіючих сторін, розмежуванням відповідальності, термінів та форм, компетенції, виконання завдань. Важливе значення мають особисті контакти між керівниками взаємодіючих сторін.

6. У багатьох провідних, економічно розвинутих країнах світу функціонує відповідний орган фінансових розслідувань. Вважаємо, що запровадження такого досвіду в нашій державі, зокрема служби фінансових розслідувань або фінансової поліції – сприятиме формуванню відповідного правоохоронного стандарту, який потребуватиме ретельного адаптування до реалій і можливостей нашої країни.

7. Міжнародний досвід показує, що більш вузька система органів, що забезпечують фінансово-економічну безпеку в країні є актуальнішою. За останні п'ять років було запропоновано не один відповідний орган. Головне в розробці нового відповідального органу передбачити повне коло повноважень, детально описати підстави відповідальності працівника органу та способи притягнення до відповідальності.

На прикладі Підрозділу фінансових розслідувань Центральної ради Бедфордширу, пропонується надати можливість не тільки правоохоронним органам здійснювати фінансові розслідування. Даний новий орган міг би допомагати органам кримінального переслідування щодо повернення майна, злочинного характеру та як і ПФР отримував частку в 18,75%, яку можна реінвестувати на місцевому рівні для підтримки запобігання злочинам, що б більше стимулювало б місцеву владу до боротьби з фінансовими злочинами.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Юридична енциклопедія: у 6 т. / [уклад. Ю.С. Шемшученко, М.П. Зюблюк, В.П. Горбатенко та ін.]. Київ: «Українська енциклопедія» ім. М.П. Бажана. Т. 5: П–С. 2003. 736 с.
2. Момотенко Т.Д. Правоохоронні органи: поняття і сутність. Право і безпека. 2014. № 4 (55). С. 127–181.
3. Малиновський В.Я. Державне управління: навч. посібник. Київ: Атіка. 2003. 576 с.
4. Панчишин А.В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». Часопис Київського університету права. 2010. № 2. С. 95–98.
5. Запотоцька О.В. Поняття та елементи адміністративно-правового статусу Національного банку України. Вісник Ужгородського національного університету. 2017. С. 166–170.
6. Курило С.Л. Адміністративно-правовий статус органів внутрішніх справ як суб'єкта взаємодії з органами місцевої влади з питань забезпечення громадської безпеки та громадського порядку. Форум права. 2012. № 1. С. 523–526.
7. Чубенко А.Г. Правові засади фінансування Міністерства внутрішніх справ України : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. акад. внутр. справ України. Київ, 2004. 18 с.
8. Четвериков В.С. Административное право: учебник. Москва: Форум; Инфра-М. 2005. 320 с.
9. Коломоєць Т.О. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер. 2011. 576 с.
10. Музичук О.М. Уточнення сутності категорії «правовий статус» суб'єкта адміністративно-правових відносин та його елементного складу. Форум права. 2008. № 1. С.316–321.

11. Бахрах Д.Н. Административная ответственность граждан в СССР : учебное пособие. Свердловск : Изд-во Урал. ун-та, 1989. 204 с.
12. Бригінець О.О. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України : дис.канд. юрид. наук:12.00.07. Ірпінь, 2011. 220 с.
13. Гусар О.А. Адміністративно-правовий статус персоналу державного управління. Адміністративне право і процес. 2013. № 2 (4). С. 116–123.
14. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 21.05.2014 № 236 Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.09.2020).
15. Сало О. Сутність, зміст та структура оперативно-розшукового статусу підрозділів внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби України. Вісник Національної академії Державної прикордонної служби України. Серія : Юридичні науки.2018.Вип.2. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnadpcurn\\_2018\\_2\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnadpcurn_2018_2_8) (дата звернення: 31.10.2019).
16. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18 лют. 1992 р. № 2135-XII. Голос України. 1992. № 56.
17. Кримінальний процесуальний кодекс України: Кодекс України; від 13.04.2012 № 4651-VI Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17/conv#Text>. (дата звернення: 10.09.2020).
18. Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади: [монографія] / А.М. Куліш, Д.Г. Мулявка, О.М. Резнік. – Суми : Сумський державний університет, 2015. – 126 с.
19. Податковий кодекс України: Кодекс України від 12 жовтня 2010 р. № 2755-VI. Верховна раді України. Відомості Верховної Ради України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.09.2020).
20. Квітка З. ДФС повертається – уряд доручив їй стежити за податковими правопорушеннями: URL: <https://www.uaportal.com/ukr/news/dfs-povertaetsya-uryad-doruchiv-ij-stezhiti-za-podatkovimi-pravoporushennyami.htm>

21. Klochko, A.N., Kulish, A.N., Reznik, O.N. (2016) The social basis of criminal law protection of banking in Ukraine. *Russian journal of criminology*, 10 (4), pp. 790-800. DOI: 10.17150/2500-4255. 2016.10(4).790-800.
22. Рєзнїк О.М. Адмїнїстративно-правовї засади дїяльностї правоохоронних органїв з забезпечення фїнансово-економїчної безпеки України: дис.докт. юрид. наук: 12.00.07. Суми, 2019. 509 с.
23. Оперативне управлїння URL: <http://od.sfs.gov.ua/okremi-storinki/struktura/print-170502.html> (дата звернення: 10.09.2020).
24. Перегудов Ф.И., Тарасенко Ф.П. Введение в системный анализ: учеб. пос. для вузов. – М.: В. ШК., 1989. – 367 с.
25. Соколенко О.Л. Адмїнїстративно-правовї засади захисту прав громадян у дїяльностї правоохоронних органїв : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / О.Л. Соколенко ; Харкївськ. нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2012. – 460 с.
26. 3. Пікуля Т.О. Правоохоронні органи в механїзмі держави України (теоретико-правовї питання функціонування) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорїя та історїя держави і права; історїя полїтичних і правових учень» / Т.О. Пікуля ; Нац. акад. внутр. справ України. – К., 2004. – 20 с.
27. Климюк О.Ф. Правоохоронні органи в системї органїв виконавчої влади. *Правове регулювання економіки*. 2009. № 9. С. 91–101.
28. Мельник К.Ю. Проблеми правового регулювання трудових відносин службовцїв правоохоронних органїв : монографїя– Х. : Харкївськ. нац. ун-т внутр. справ, 2009. – 360 с.
29. Бараннїк Р.В. Судовї, правоохороннї та правозахиснї органи України. К. : Дакор: КНТ, 2008. – 348 с.
30. Музичук О.М. Контроль за дїяльностю правоохоронних органїв в Україні: адмїнїстративно-правовї засади органїзацїї та функціонування : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / О.М. Музичук. – Х., 2010. – 481 с.

31. Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів: Закон України від 23.12.1993 р. № 3781-ХІІ. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1994. № 11. С 50.
32. Про Службу безпеки України: Закон України від 25.03.1992 р. № 2229-ХІІ. Відомості Верховної Ради. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2229-12>.
33. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII. Відомості Верховної Ради. 2014. 256 с.
34. Про боротьбу з тероризмом : Закон України від 20.03.2003 р. № 638-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. 180 с.
35. Про контррозвідувальну діяльність : Закон України від 26.12.2002 р. № 374-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. 89 с.
36. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю : Закон України від 30.06.1993 р. № 3341-ХІІ. Відомості Верховної Ради України. 1993. 358 с.
37. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Кодекс України, від 07.12.1984 р. № 8073-Х. Відомості Верховної Ради Української РСР. 1984.
38. Куліш А. М., Мулявка Д. Г., Резнік О. М. Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади : монографія. Суми : Сумський державний університет, 2015. 140 с. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/41373/1/miliciya.pdf> (дата звернення: 10.10.2020 р.).
39. Сараскіна Т. В. Роль податкової міліції у боротьбі зі злочинністю у сфері економіки. Вісник Університету внутрішніх справ. 1999. Вип. 5. С. 191–195.
40. За результатами 10 місяців 2020 року рівень відшкодування завданих державі збитків збільшився на 43,8% в порівнянні з минулим роком. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/393848.html>(дата звернення: 10.10.2020 р.).

41. Мельник К.Ю. Проблеми правового регулювання трудових відносин службовців правоохоронних органів : [монографія]– Х. : Харківськ. нац. ун-т внутр. Справ. 2009. 360 с.
42. Податкова міліція продовжуватиме ефективно виконувати свої обов'язки Веб-сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/393758.html> (дата звернення: 10.10.2020 р.).
43. Крамаренко О. А. Способи ухилення від сплати податків в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія», Серія «Економіка». Вип. 23. 2013. – С. 165-168
44. Нестеров Г. Г. Налоговый контроль : учеб. пособие М.: Эксмо, 2009. – 384 с.
45. Пугаченко О. Б. Податковий контроль як інструмент запобігання тіньовій економіці. Стратегічні пріоритети детінізації України у системі економічної безпеки: макро та мікро вимір: Монографія .Черкаси, 2014. 280 с.
46. М Руденко, М Говоруха та Г Рибалко, Судова влада та правоохоронні органи України: підруч. для студ. вищих юрид. навч. Закладів.Харків юридичний. 2007. 274 с.
47. Джужа та інші, Оперативно-розшукова діяльність: навч. посіб. (Правова єдність 2009).
48. Е. Дубоносов, Оперативно-розыскная деятельность: учебник и практикум для прикладного бакалавриата (Юрайт 2014) 80 с.
49. Дубинский А.Я., Шостак Ю.И. Организация и деятельность следственно-оперативной группы. Киев - 1981. с.17.
50. Державна фіскальна служба України/ URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparar/>(дата звернення: 10.10.2020 р.).
51. Про затвердження Інструкції з організації взаємодії органів досудового розслідування з іншими органами та підрозділами Національної поліції України в запобіганні кримінальним правопорушенням, їх виявленні та розслідуванні МВС України; Наказ, Інструкція від 07.07.2017 № 575. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0937-17> (дата звернення: 10.10.2020 р.).

52. Про невідкладні додаткові заходи щодо посилення боротьби з організованою злочинністю і корупцією; Президент України; Указ від 06.02.2003 № 84/2003. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/84/2003>(дата звернення: 10.10.2020 р.).

53. Гордін Л.Я. Кримінально-процесуальні проблеми створення та діяльності слідчооперативних груп. Харків – 2008. с. 2

54. Антонюк А. Б., Цуман І. В. Процесуальні особливості створення та діяльності слідчих оперативних груп у системі органів державної фіскальної служби України. URL: [http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2129/1/1953\\_IR.pdf#page=556](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2129/1/1953_IR.pdf#page=556)(дата звернення: 10.10.2020 р.).

55. Про введення в дію Структури Державної фіскальної служби України: Наказу ДФС від 23.07.2015 № 535.Відомості Верховної Ради.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0535872-15#Text> (дата звернення: 10.10.2020 р.).

56. Богатая И.Н., Лабынцев Н.Т., Хахонова Н.Н. Аудит: учеб. пособ. Ростов-на-Дону: Феникс. 2011. 506 с.

57. Маслов И.С., Слинько А.А. Подходы к формированию организационной структуры органов местного самоуправления: региональный аспект. РЕГИОН: системы, экономика, управление. 2017. № 2 (37). С. 122–126.

58. Шевчук Я. Є., Шульга І. І., Менів Л.Д. Дисциплінарна відповідальність за порушення трудових обов'язків працівників ДФС України. URL: [http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2129/1/1953\\_IR.pdf#page=164](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2129/1/1953_IR.pdf#page=164)(дата звернення: 10.10.2020 р.).

59. Прокопенко В. І. Трудове право України: Підручник. — Харків: Консум, 2000.

60. Кодекс законів про працю України: Кодекс. Закон України від 10 груд. 1971 р. № 322-VIII. Відомості Верховної Ради.. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 10.10.2020 р.).

61. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII . Відомості Верховної Ради. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19> (дата звернення: 10.10.2020 р.).
62. Конституція України Верховною Радою України 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 26.10.2020).
63. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. Дата оновлення: 28.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 07.09.2020).
64. Рішення Одеського окружного адміністративного суду по справі № 420/6183/19 від 06 лютого 2020 року. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/87549859> (дата звернення: 07.09.2020).
65. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 25.08.2020).
66. Лисенко В. В. Досвід підрозділів податкової міліції РФ щодо взаємодії з іншими правоохоронними та контролюючими органами. Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. 2001. № 4 (14). С. 131-140.
67. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: (Теорія та практика): монографія. К.: Логос, 2004. 324 с.
68. Тарасенко О. В. Сутність взаємодії між контролюючими та правоохоронними органами у протидії фіктивному підприємництву. Соціологія права. 2017 № 1-2(20-21). С. 91-95.
69. Марцишевський А. Я., Винниченко Л. О. Підвищення ефективності взаємодії податкової міліції з іншими правоохоронними та контролюючими органами у сфері протидії фіктивному підприємництву. URL:[http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5715/1/6025\\_IR.pdf#page=55](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5715/1/6025_IR.pdf#page=55)( дата звернення: 25.06.2020).
70. Зозуля І.В. Види і форми діяльності Державної фіскальної служби України та правові засади їх реалізації / І.В. Зозуля, І.С. Мироненко II Форум

права. - 2017. - № 1. - [Елек- троннийресурс]. - Режим доступу : Кйр://пБиу.şou.иа/ШКП/РР\_іпйех.йш.

71. Білоус В. Т. Правове регулювання взаємодії контролюючих і правоохоронних органів у сфері контролю за фінансовогосподарською діяльністю. Організаційно-правове забезпечення контролюючих та правоохоронних органів у сфері господарювання: проблеми сьогодення та перспективи розвитку: матеріали всеукр. наук.- практ. конф. Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2008. 588 с.

72. Деменко О.Є. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні / О.Є. Деменко II Наше право. - 2013. - № 7,- С. 189-195.

73. Алгоритм взаємодії між підрозділами органів ДПС, що здійснюють (очолюють) документальні та фактичні перевірки, оперативними підрозділами та слідчими підрозділами фінансових розслідувань органів ДФС Наказ Державної податкової служби України, Державної фіскальної служби України від 23.03.2020 № 146/35:веб-сайт.URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/74524.html>. (дата звернення: 29.09.2020).

74. Кобзарев Ф. М. Правовые и организационные основы координации правоохранительных органов по борьбе с преступностью. Пособие для прокуроров. Ірпінь : Перун, 2004. 1440 с.

75. Большая Советская Энциклопедия: Советская энциклопедия, 1971. 640 с.

76. Новейший философский словарь / за ред. В. А. Ліпкана, 2007. 884 с.

77. Бараненко Б. И. Взаимодействие уголовного розыска ГО-РОВД с другими службами и подразделениями органов внутренних дел в предупреждении преступлений № 41, 1976. 118 с.

78. Аркуша Л. І. Основи методики виявлення і розслідування організованої злочинної діяльності при наявності корумпованих зв'язків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07, 2002. 177 с.

79. Сапальов В. П. Теоретичні аспекти взаємодії підрозділів кримінального пошуку при використанні оперативно-технічних засобів // Вісник Луганського інституту внутрішніх справ МВС України імені 10-річчя незалежності України. – Спеціальний випуск. № 2, 2001. С. 17–28.

80. Криміналістика / під ред. В. Ю. Шепітька. –К. : Ін Юре, 2001. 684 с.

81. Шинкаренко І. Р. Проблеми організації взаємодії підрозділів боротьби з контрабандою митної служби з оперативними підрозділами органів внутрішніх справ прикордонних регіонів при розкритті контрабанди. Вісник Луганського інституту внутрішніх справ МВС України. Спеціальний випуск. – Луганськ : РВВ ЛІВС, 2000. С. 102–106.

82. Васильєва О. М. Некоторые теоретические вопросы взаимодействия органов внутренних дел с добровольными народными дружинами, 1977. С. 95–103.

83. Денисов Р. И. Вопросы теории эффективности взаимодействия милиции и общественности. № 55. 1980. 138 с.

84. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. 2-е изд.: Центр «ЮрИнфоР», 2006. 448 с.

85. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Ірпінь, 2002. 455 с.

86. Financial investigation : веб-сайт. URL: [https://ec.europa.eu/home-affairs/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/financial-investigation\\_en](https://ec.europa.eu/home-affairs/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/financial-investigation_en). (дата звернення: 29.10.2020).

87. Волощук Р.Є. Служба фінансових розслідувань в Україні: необхідність створення та організаційні моделі функціонування. Вісник Хмельницького національного університету. 2015. № 1. С. 168-173

88. Белик В. Н. Финансовая Гвардия Италии: организационно-правовые основы деятельности: автореф. дис. на здобування наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.02 «Конституційне право; муніципальне право». URL: <http://www.dissercat.com/content> (дата звернення: 20.10.2020).
89. Бусол О. Ю. Міжнародний досвід побудови та функціонування спеціалізованих органів з протидії високопосадовій злочинності (в контексті незалежності Державного бюро розслідувань в Україні). URL: <http://nbuviar.gov.ua/index.php? =382>) (дата звернення: 20.09.2020)
90. Лепський С.І. Зарубіжний досвід використання фінансових розслідувань у правоохоронній діяльності. Право і суспільство. 2014. № 2. С. 189-194.
91. Створення Служби фінансових розслідувань (СФР): веб-сайт. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/organi-v-kompetencii-mfu/stvorenniyasluzhby-finansovyh-rozsliduvan> (дата звернення: 02.11.2020).
92. Financial Investigation Unit: веб-сайт. URL: [https://www.centralbedfordshire.gov.uk/info/60/trading\\_standards/109/financial\\_investigation\\_unit](https://www.centralbedfordshire.gov.uk/info/60/trading_standards/109/financial_investigation_unit) (дата звернення: 29.10.2020).
93. How Criminal Investigations Are Initiated: веб-сайт. URL: <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated> (дата звернення: 29.10.2020).
94. Банчук О. А. Створення СФР: потрібен не закон, а політична воля. Реанімаційний пакет реформ : сайт. URL: <https://rpr.org.ua/news/oleksandr-banchuk-stvorenniya-sfr-potribenne-zakon-a-politychna-volya/> (дата звернення: 02.08.2020).
95. Веремко В. Через технічні неузгодженості «вартові податків» залишилися без повноважень, і суди із цим згодні. Закон і бізнес. 2017. № 8 (1306). URL: [http://zib.com.ua/ua/127742-podatkova\\_miliciya\\_bez\\_povnovazhen\\_poki\\_zakonodavci\\_namagayu.html](http://zib.com.ua/ua/127742-podatkova_miliciya_bez_povnovazhen_poki_zakonodavci_namagayu.html) (дата звернення: 02.08.2020).
96. Мінфін : Податкова міліція вже більше року існує поза законом. . Перший – український – інформаційний : сайт. URL: <https://www.5.ua/>

polityka/minfin-podatкова-militsiia-vzhe-ponadrik-isnuie-poza-zakonom-165557.html. (дата звернення: 02.08.2020).

97. Про Бюро фінансових розслідувань : Проект Закону України від 30.08.2019 № 1208. URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66516](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66516) (дата звернення: 02.08.2020).

98. Форма № 1-СЛ «Про роботу слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства» : додаток б до Інструкції зі складання звітності про роботу слідчих (підпункт 1 пункту 2 розділу І) : затв. наказом від 24 жовт. 2017 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1401-17> (дата звернення: 02.08.2020).

99. Податкова міліція змінює філософію взаємодії з бізнесом. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentri/novini/393435.html> (дата звернення: 02.08.2020).

100. КАБМІН планує ліквідацію податкової міліції та створення нового органу до кінця року. URL: <http://finbalance.com.ua/news/uryad-planu-likvidatsiyu-podatkovu-militsi-ta-stvorennya-novoho-orhanu-do-kintsya-roku>(дата звернення: 02.10.2020).

101. Проект Закону про Бюро економічної безпеки України .URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=69331](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69331)(дата звернення: 02.10.2020).

102. Кто заменит налоговую милицию и кому это нужно. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/publications/2020/09/11/664982/>(дата звернення: 02.10.2020).