

## ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОРГАНІВ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ У ДИНАМІЦІ ЗМІН ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

**Бондаренко І. М.,**

кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри фінансового права  
Національного університету  
«Юридична академія України  
імені Ярослава Мудрого»,  
м. Харків

**Анотація:** У контексті проведення адміністративної реформи в Україні, актуальним постає питання розмежування повноважень органів фінансового контролю, серед яких особливої уваги потребують органи податкової служби, на які покладені фіскальні функції держави. Стаття у постановочному плані визначає низку дискусійних питань визначення статусу та місця органів податкової міліції у системі органів державної влади. Окреслені пропозиції стосовно узгодження норм та принципів, щодо правового статусу органів податкової міліції.

**Ключові слова:** податкова служба, податкова міліція, перевірка, правовий статус, правоохоронна функція.

**Аннотация:** Результатом проведения в Украине административной реформы является усовершенствование системы органов финансового контроля, среди которых особого внимания заслуживают органы налоговой службы, учитывая высокую и важную роль, которую они выполняют на пути наполнения доходных частей бюджетов. В статье сделана попытка очертить круг дискуссионных вопросов практики применения норм, регулирующих правовой статус органов налоговой милиции. Указаны случаи дублирования и противоречий в нормативно-правовом регулировании деятельности налоговой милиции, что на практике вызывает множество спорных ситуаций. Сделаны выводы и предложения по усовершенствованию налогового законодательства.

**Ключевые слова:** налоговая служба, налоговая милиция, проверка, правовой статус, правоохранительная деятельность.

**Annotation:** The result of the administrative reform in Ukraine is to improve the system of financial control, among which special attention should be paid the tax authorities, given the high and the important role they perform in the way of filling the budget revenues. The paper attempts to outline the scope of the discussion questions the practice of the rules governing the legal status of the tax police. Shown duplications and contradictions in the legal regulation of the activity of the tax police, which in practice causes many disputes. Conclusions and suggestions for improvement of tax legislation.

**Key words:** Tax Service, tax police, inspection, legal status, law enforcement.

У процесі проведення адміністративної реформи правовий статус органів податкової міліції дещо змінюється. Дискусійним постає питання визначення місця останніх у системі органів державної влади. У зв'язку з прийняттям 4.07.2013 року Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» у зв'язку з проведенням адміністративної реформи», виникає багато колізійних питань практики застосування певних податкових норм. Хотілося б зупинитися на розгляді повноважень, що становлять правовий статус органів податкової міліції.

Проблеми визначення місця податкової міліції та її правового статусу досліджувалися такими вітчизняними вченими, як: В. Антипов, В. Білоус, О. Бандурка, Л. Воронова, І. Голосніченко, О. Долгий, Г. Забарний, Т. Кагановська, Р. Калужний, М. Коваль, В. Кириченко, М. Кучерявенко, О. Мацелик, П. Мельник, О. Минаєва, Д. Мулявка, Л. Савченко, В. Шкарупа та інші. При цьому багато з окреслених питань щодо вказаної проблематики так і залишаються дискусійними. На сьогодні за останні роки практично відсутні дослідження правового статусу податкової міліції з точки зору визначення її місця у механізмі органів виконавчої влади у зв'язку з проведенням адміністративної реформи.

Згідно Ст. 41 Податкового кодексу України, контролюючими органами є органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує

формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (далі – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи. У складі контролюючих органів діють підрозділи податкової міліції.

За цільовою орієнтацією (спрямованістю) функції податкових органів об'єднуються у функціональні блоки: 1) фіскально-контрольний; 2) юрисдикційно-правоохоронний; 3) нормативно-методологічний; 4) аналітично-статистичний; 5) регулятивно-забезпечувальний; 6) представлення і захист інтересів держави з податкових спорів у судових інстанціях [1, с. 369].

Таким чином, податкова міліція виділяється як орган контролю, виконуючи перший блок вищевказаних функцій. При цьому, слід зазначити, що ст. 348 Податкового кодексу України визначає, що 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. Таким чином міліція виділяється як орган правоохоронний. Закон України «Про міліцію» визначає, що міліція в Україні – державний озброєний орган виконавчої влади, який захищає життя, здоров'я, права і свободи громадян, власність, природне середовище, інтереси суспільства і держави від протиправних посягань. Слід наголосити, що саме у цих дефініціях є розходження. Якщо законодавець називає такий орган «міліція», більш того, вказує, що на його діяльність розповсюджується Закон України «Про міліцію», тоді не зрозуміло, чи податкова міліція є державним озброєним органом виконавчої влади, що виконує захисну функцію, чи він є суто контролюючим органом, у межах якого виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

При цьому, органи податкової міліції забезпечують здійснення охоронної функції держави. В теорії права під охоронною функцією держави розуміється припинення порушень встановленого порядку, впливу на порушників, відновлення порушеного становища [2, с. 14]. Правоохоронна функція тією чи іншою мірою властива всім органам державної влади і є складовим елементом діяльності інших органів, установ та посадових осіб, що обумовлено конституційними вимогами дотримання законності, забезпечення охорони правопорядку, інтересів суспільства, прав і свобод громадян. Однак ця діяльність у більшості органів та організацій не є основною, вона вторинна, постає з основною, забезпечуючи реалізацію їх організаційно-управлінських функцій у галузі економіки, фінансів, науки, освіти та ін. [3, с. 3]. Таким чином, дослідження особливостей правового статусу органів податкової міліції вимагає розгляду останніх у двох аспектах – як правоохоронних органів та як суб'єктів державного управління. Думається, слід зробити узгодженість норм для більш чіткого розуміння ролі податкової міліції чи перейменувати цей орган для виділення його ексклюзивного статусу.

Для вирішення такого питання хотілося б визначити світові моделі визначення місця органів, що виконують функції податкової міліції. Так у Італії створений воєнізований орган, фінансова поліція у складі Фінансової гвардії, який об'єднує функції усіх органів фінансового контролю. Іншою моделлю є створення незалежних органів податкової служби та податкової поліції, що наділена функціями розслідування податкових злочинів. Така модель застосовується наприклад, у Швеції та Російській Федерації. У РФ податкова міліція включена до складу правоохоронного органу – МВС та створення в структурі центрального апарату МВС РФ ФСФПЗ, яка є складовою частиною кримінальної міліції [4]. Третя модель, що ідентична національній, широко застосована США, Німеччиною, Японією та Швейцарією [5, с. 142]. Остання модель взагалі обумовлює відсутність подібного органу. Функції розслідування податкових злочинів покладені на правоохоронні органи загальної компетенції.

Останніми роками тримається досить широка дискусія щодо визначення місця податкової міліції у системі державних органів. На сьогодні існує думка,

що в залежності від забезпечення виконання функцій держави, органи державної податкової служби належать до загальної системи правоохоронних органів та до системи спеціальних органів фінансового контролю [6, с. 221]. Ще з 2005 року, В. Ющенко у своїй передвиборчій програмі «Десять кроків назустріч людям» пропонував ліквідувати податкову міліцію. Однак, на сьогодні це питання і досить не вирішено. На думку Л.І. Аркуши та О.Є. Користіна, введення податкової міліції у склад структури МВС України сприяло би підвищенню ефективності взаємодії зі спеціалізованими підрозділами по боротьбі з організованою злочинністю для боротьби із злочинними проявами у сфері економіки [7, 8]. Розв'язання цієї проблеми М.В. Вересов бачить такими шляхами: 1) створення нового самостійного органу виконавчої влади; 2) включення податкової міліції до складу іншого, вже існуючого мілітаризованого правоохоронного органу, що на нашу думку є доцільним. Однак, ми вважаємо, що викликає занепокоєння накладення та дублювання повноважень податкової міліції, на яку покладено, як контрольні так і оперативно-розшукові та кримінально-процесуальні функції, що значно підсилює її роль у державі.

Наступним питанням є питання визначення правового статусу податкової міліції. Визначення правового статусу суб'єктів права має важливе значення для окреслення правових можливостей, встановлених правом меж дозволеної поведінки. Так, наявне дублювання повноважень щодо проведення такої контролюючої дії як перевірка органами податкової служби та органами податкової міліції. Ст. 351 Податкового кодексу України серед прав податкової міліції виділяє право, передбачене п.п. 20.1.4 (у частині проведення перевірок). Таким чином, податкова міліція наділяється нібито правом проводити перевірки, що п.п. 61.3 Податкового кодексу України прямо заборонено, а саме: органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

Більш того, серед способів здійснення податкового контролю, виділяють: облік; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин. Логічною є думка, якщо податкова міліція виділяється як орган контролю, то і має право здійснювати один із вищевказаних способів для реалізації своїх функцій, хоча це прямо і заборонено п.п. 61.3 Податкового кодексу України.

Наступним питанням є право на вилучення оригіналів документів при здійсненні своїх повноважень органами податкової міліції, що має місце на практиці. Відповідно до порядку проведення перевірок, що визначене чинним законодавством, не дозволяється вилучення оригіналів документів.

Документи, що свідчать про факт скоєння противоправного діяння, можуть бути вилучені тільки у вигляді копій, вироблених у спеціальному, визначеному Податковим кодексом України порядку. Однак багато питань викликає посилення на правове регулювання своєї діяльності органами податкової міліції, у відповідності до якої, п. 23 ст. 11 Закону України «Про міліцію» органи податкової міліції наділені правом вилучати у громадян і службових осіб предмети і речі, заборонені або обмежені в обороті, а також документи з ознаками підробки, знищувати ці предмети, речі та документи або передавати їх за призначенням у встановленому порядку. Таке визначення дає можливість органам податкової міліції, вилучати під час здійснення усіх видів заходів оригінали документів. Якщо мова йде про кримінально-процесуальні та оперативні заходи, це не викликає сумнівів, тому що такі заходи здійснюються в певних правових межах, визначених кримінально-процесуальним законодавством. Але коли мова йде про податкову перевірку як спосіб податкового контролю, на наш погляд, таке право на вилучення оригіналів є прямим порушенням права власності та права на захист платників податків.

Підводячи підсумки, хотілося б наголосити на суперечностях у правовому статусі органів податкової міліції, тому, на наш погляд, слід погодитися з думкою проф. Е.С. Дмитренко про необхідність внесення змін у Податковий кодекс України, яким передбачити норми про розмежування повноважень превентивного характеру, контрольних, облікових, інформаційних та процесуальних повноважень органів державної податкової служби [9, с. 15].

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Сич О.Ю. Аналіз функцій місцевих орців податкової служби в контексті адміністративно-правової реформи в Україні // Напрями удосконалення протидії правопорушень у сфері господарської діяльності: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції, 26-27 листопада 2010 року / Національний університет ДПС України, НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2010. – С. 368-372.
2. Алексеев С.С. Государство и право. – М.: Юр. лит., 1994. – 512 с.
3. Марочкін І.С., Сибільова Н.В. та ін.. Організація судових та правоохоронних органів: Навчальний посібник. – Харків: Нац. юрид. акад. України, 1996. – 138с.
4. Вєревкін-Рахальський С.В. Ни одно уголовное дело не сдано в архив // Российская газета. – 2003. – 6 августа [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rg.ru/2003/08/06/177.html>
5. Жвалюк В.Р. Досвід функціонування податкових органів у США та деяких країнах Європи // Напрями удосконалення протидії правопорушень у сфері господарської діяльності: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції, 26-27 листопада 2010 року / Національний університет ДПС України, НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2010. – С. 140-146.
6. Бандурка О.О. Організаційно-правовий статус податкової міліції України: Монографія. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2004. – 245с.
7. Проблеми взаємодії та інформаційного забезпечення правоохоронних органів у боротьбі з економічною організованою злочинною діяльністю // Інформаційне забезпечення протидії організованій злочинності / Збірник наукових статей / За ред. М.П. Орзіха, В.М. Дьоміна - Бібліотека журналу «Юридичний вісник». – Одеса: ФЕНИКС, 2003. – С. 109-117.
8. Економічна безпека: навчальний посібник / О.Є. Користін, О.І. Барановський, Л.В. Герасименко. – КНТ. – 2009. – 400с.
9. Дмитренко Е.С. Проблеми регулювання повноважень органів Державної податкової служби України у сфері забезпечення фінансової безпеки держави / Е.С. Дмитренко // Фін. право. – 2012. – №3. – С. 12-15.