

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32836/2521-6473.2020-2.9>

**Г. В. Соломенко**, кандидат юридичних наук,  
митний брокер

## ПРАВОВІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ ТА ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ В УКРАЇНІ

*Стаття присвячена правовим засадам створення в незалежній Україні функціонально спроможної та ефективної системи протидії кримінальним проявам під час здійснення підприємницької діяльності та оподаткування отриманих доходів. Автором проаналізовано передумови та необхідність створення нової інституції в системі органів державної влади – податкової міліції. Це сучасний правоохоронний орган, діяльність якого спрямована на подолання кримінального приховування доходів від оподаткування. Негативні тенденції в оподаткуванні виникли у процесі відходу від планової економіки до здійснення підприємництва приватними (недержавними) суб'єктами, який розпочався ще з кінця 1980-х років за часів радянської епохи. Такі процеси викликали створення суб'єктів тіньової економіки, приховування ними прибутків, що, у свою чергу, призвело до втрат бюджету. Автором висвітлено етапи становлення, взаємодії і поступового симбіозу органів державної податкової служби та спеціальних підрозділів із боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування. Акцентовано увагу на необхідності пошуку ефективної правової моделі органу із протидії податковим кримінальним правопорушенням. Окреслено процеси реформування податкової системи України, створення податкової міліції, матеріально-технічного забезпечення новоствореного правоохоронного органу, освітньої підготовки фахівців із боротьби із кримінальним ухиленням від оподаткування та заснування унікального начального підрозділу в системі вищої освіти. Проаналізовано законодавче врегулювання діяльності новоствореного органу із протидії податковим злочинам. Це визначення правового статусу, структури, завдань та функцій, повноважень, порядку проходження служби, правового та соціального захисту працівників податкової міліції. Підкреслено важливість законодавчого закріплення процесуального статусу слідчих податкової міліції та доповнення Кримінального кодексу України податковими злочинами. Зроблено висновок, що прийняті ще у 1998 році законодавчі норми є досить стабільними правовими засадами діяльності податкової міліції як складової частини правоохоронної системи держави, а її створення в системі податкових органів було досить виправданим. У подальшому цей процес став основою для забезпечення фінансової безпеки держави та розбудови партнерських відносин між державними інституціями та легальним бізнесом.*

*Ключові слова:* податкова міліція, податкова служба, оподаткування, правоохоронний орган, податкові злочини.

### **G. V. Solomenko. Legal basis of creation and activities of tax police in Ukraine**

*The article is devoted to the legal foundations of creation in independent Ukraine functionally capable and effective system of counteraction of criminal manifestations during entrepreneurial activity and taxation of received incomes. The author analyzes the pre-conditions and the need to create a new institution in the system of public authorities – tax police. It is modern law enforcement authority of that is send to overcoming of criminal concealment of profit from taxation. Negative trends in taxation are appear in the process of departure from the planned economy to entrepreneurship, private (non-governmental) entities, which began from the late 1980's during the Soviet era. Such processes caused the creation of subjects of shadow economy, concealment of their profits, which, in turn, resulted in the losses of budget. The author previously documented the stages of formation, interaction and gradual symbiosis of the state tax service and special units in the fight with criminal the hiding of profits from taxation. Attention is accent on the necessity of search of effective legal model of organ from counteraction tax criminal offence. The processes of reforming the tax system of Ukraine, the creation of tax police, logistical support of the newly established Law enforcement authority, educational training of specialists to fight criminal tax evasion and the establishment of a unique business unit in the higher education system is outline. The legislative settlement of the newly established body for combating tax crimes has analyze. This is the definition of the legal status, structure, tasks and functions, powers, order of service, legal and social protection of tax police employees. It is underlined the importance of the legislative consolidation of the procedural status of tax police investigators and the Criminal Code amendment by tax crimes. It is conclude that in 1998 legislative norms are sufficiently stable legal principles of the tax police as a component of the law enforcement system, and its creation in the system of tax authorities was quite justified. In further this process is begin the basic for providing financial safety of state and for development partnership in the relationship between state institutions and legal business.*

*Key words:* tax police, tax service, taxation, law enforcement authority, tax crimes.

**Постановка проблеми.** Після оголошення незалежності Україна стала на шлях розвитку в умовах переходу від планової до ринкової економіки, який розпочався ще в кінці 1980-х років за часів радянської епохи. В економіці країни поступово виділявся тіньовий сегмент, який супроводжувався появою такого явища, як приховування в результаті здійснення підприємницької діяльності отриманих прибутків. Цей процес супроводжувався виникненням нових правопорушень, як адміністративних, так і кримінальних, які посягали на дохідну частину державного бюджету, послідовно створюючи незаконні схеми ухилення від оподаткування, які в умовах трансформації суспільних процесів викликали серйозну загрозу фінансо-

© Г. В. Соломенко, 2020

вим інтересам України. За цих обставин гостро постало питання щодо створення нового правоохоронного органу з боротьби із правопорушеннями у сфері оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Правові аспекти створення податкової міліції вивчалися такими науковцями, як Мулявка Д.Г., Шакірова О.В., Білоус В.Т., Рябченко О.П., та іншими, які у своїх працях вивчали юридичні підстави становлення податкової міліції та її розвитку в системі податкових органів.

**Мета статті** – системний підхід до причин і організаційно-правових підстав створення підрозділів податкової міліції та їх інтеграції у правоохоронну систему держави.

**Виклад основного матеріалу.** Після здобуття незалежності Україна стала на шлях активного розвитку ринкової економіки. При цьому сталий економічний розвиток держави неможливий без надійного функціонування органів державної влади, що забезпечується прийняттям відповідних юридичних норм у формі законодавчих та підзаконних актів, оскільки органи державної влади мають здійснювати свої повноваження у встановлених межах відповідно до національного законодавства.

У цих умовах виникла гостра потреба створити такий орган державної влади, який би поєднував як фіскальні, так і правоохоронні функції, з належним інституціональним забезпеченням. Формування нової структурної одиниці системи органів державної влади також передбачало прийняття відповідних правових норм.

Ще в кінці радянської епохи української історії, з метою вдосконалення системи контролю за додержанням законодавства про податки, повноти і своєчасності внесення платежів до бюджету, підвищення відповідальності підприємств, організацій і населення за виконання податкових зобов'язань, 12 квітня 1990 року Радою Міністрів Української РСР прийнято постанову № 74, якою в системі Міністерства фінансів УРСР створено державну податкову службу у складі Державної податкової інспекції Міністерства фінансів та ДПІ в областях, районах, містах і районах у містах. На податкову службу було покладено контроль за додержанням законодавства про податки, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету державних податків та інших платежів, установлених законодавством. При цьому органи внутрішніх справ зобов'язано сприяти працівникам державних податкових інспекцій у виконанні ними службових обов'язків, припиняти дії службових осіб і окремих громадян, що перешкоджають виконанню працівниками податкових інспекцій їхніх службових функцій [9].

Але функціонування податкової служби вимагало законодавчого врегулювання правового статусу цього органу, визначення його функцій та правових основ діяльності. Із цією метою 4 грудня 1990 року прийнято Закон Української РСР «Про державну податкову службу в Україні», яким визначено права, обов'язки і відповідальність державних податкових інспекцій під час стягнення ними податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, здійснення контролю за правильністю обчислення і сплати цих платежів, а також за додержанням податкового законодавства [3].

Поступово здійснювалось подальше нормативне забезпечення податкової служби, її трансформація в окрему правоохоронну структуру та посилення правових позицій у системі органів виконавчої влади. 5 жовтня 1992 року Кабінетом Міністрів України прийнято постанову № 559 «Питання державної податкової служби в Україні» [5], якою серед загальних питань з організації роботи у системі податкової служби було створено підрозділи податкових розслідувань, призначені для проведення заходів із запобігання, виявлення і припинення порушень податкового законодавства та створення умов для безпечної роботи працівників податкової служби. Це стало початком створення спеціальних підрозділів із боротьби з податковими правопорушенням, але обмежена компетентність та нераціональна функціональна належність підрозділів податкових розслідувань не змогла забезпечити виконання завдань, пов'язаних із боротьбою з податковими злочинами, та, відповідно, бути ефективним процесуально самостійним правоохоронним органом.

Постановою Кабінету Міністрів України від 05.10.1992 № 559 передбачалось прикомандирування осіб начальницького складу органів внутрішніх справ до підрозділів податкових розслідувань. У зв'язку з необхідністю дотримання законодавства під час прикомандирування працівників міліції до державних податкових інспекцій для виконання завдань із боротьби з податковою злочинністю постало питання нормативного закріплення статусу осіб начальницького складу органів внутрішніх справ із метою забезпечення дотримання прав і свобод людини і громадянина, а також юридичних осіб.

Законом України від 30 червня 1993 року «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» [4] органи державної податкової служби віднесено до державних органів, які беруть участь у боротьбі з організованою злочинністю. Прийняття цього законодавчого акта підсилило правові засади взаємодії органів внутрішніх справ та податкової служби під час здійсненні ними наданих законом повноважень.

Розпочато пошук моделі дієвого правоохоронного органу, який би міг реально протидіяти кримінальним проявам у сфері оподаткування та усувати їх наслідки. Із цією метою створено експериментальні підрозділи в управліннях внутрішніх справ м. Києва, Полтавської та Київської областей.

Наприклад, у Полтавській області розпорядженням Представника Президента України в Полтавській області від 16.12.1992 № 449 створено спеціальний структурний підрозділ із боротьби із правопорушеннями у сфері оподаткування при УВС Полтавської області. Цей нормативний акт запровадив пілотний проєкт у Полтавській області, спрямований на забезпечення повного і своєчасного стягнення податків, інших

обов'язкових платежів до бюджету та позабюджетних фондів, здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства підприємствами, установами, організаціями і громадянами. При цьому 30 відсотків додатково вилучених коштів у відповідні місцеві бюджети за порушення податкового законодавства, виявлені працівниками новоствореного спецпідрозділу спільно з податковою інспекцією, спрямовувались на розвиток цих органів та фінансове забезпечення їх працівників [13].

Аналогічна робота проводилася і в місті Києві та Київській області.

Експеримент вдався. Результати роботи спеціальних підрозділів із боротьби із кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування підтвердили доцільність їх створення та функціонування, тому наприкінці 1994 року у структурі МВС України створено Управління з боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування, першочерговим завданням якого було нормативне забезпечення створення та організація діяльності відповідних підрозділів на місцях.

Із цією метою МВС України видано наказ від 01.12.1994 № 652 «Про організаційно-штатні питання», яким нормативно урегульовано правовий статус самостійних управлінь (відділів, груп) із боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування, які створено у структурі апаратів регіональних підрозділів МВС України. Розпочався процес комплектування цих підрозділів із числа кваліфікованих фахівців необхідного рівня, забезпечення їх матеріально-технічними ресурсами. Крім цього, розпочався перший освітній процес із підготовки працівників для новостворених підрозділів на базі Харківського інституту внутрішніх справ та училища професійної підготовки працівників міліції УМВС України у Львівській області [12].

Проте правові засади боротьби з податковою злочинністю все ще не були досконалими, оскільки протидія кримінальним проявам в оподаткуванні здійснювалась (хоча і у взаємодії між собою) двома різними державними органами: Державною податковою інспекцією, яка проводила документальні перевірки суб'єктів господарювання, та Міністерством внутрішніх справ, до якого передавались матеріали таких перевірок із сумами донарахованих податків, розмір яких підпадав під об'єкт посягання на кримінальний злочин.

У пошуках ефективнішої правової моделі органу із протидії податковим злочинам у березні 1996 року до США відряджено делегацію із числа керівників підрозділів із боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування МВС України та підрозділів податкових розслідувань Головної державної податкової інспекції України. Отриманий передовий досвід роботи Служби внутрішніх доходів (IRS) США дозволив прийняти рішучі кроки в юридичному формуванні нової концепції створення підрозділів із боротьби з податковими злочинами.

У ході реформування податкової системи Указом Президента України від 22 серпня 1996 року № 760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» підрозділи МВС України з боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування підпорядковано Державній податковій адміністрації України [11]. Це стало правовими підставами формування нових підрозділів із боротьби з податковою злочинністю у складі ДПА України та відповідних державних податкових адміністрацій на місцях.

До законодавчого врегулювання статусу державних податкових адміністрацій та підрозділів із боротьби з податковою злочинністю, зокрема, Президентом України прийнято низку указів щодо їх організаційного забезпечення діяльності.

Так, Указом Президента України від 30 жовтня 1996 року № 1013/96 «Питання державних податкових адміністрацій» визначено деякі юридичні норми на відповідний перехідний період. Зокрема, за працівниками підрозділів із боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування, які передаються МВС України до ДПА України, збережено повноваження, правовий та соціальний захист, встановлені законодавством для працівників міліції. Кабінету Міністрів України доручено утворити у структурі ДПА України Головне управління податкової поліції та вирішити питання щодо передачі Міністерством внутрішніх справ України Державній податковій адміністрації України 4700 штатних одиниць підрозділів із боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування для створення підрозділів податкової поліції з відповідною передачею асигнувань на їх утримання та матеріально-технічної бази [10].

Урядом проведено першочергові заходи з нормативного закріплення за податковою поліцією матеріально-ресурсної бази, яка повинна була забезпечити достатні правові умови для здійснення діяльності новостворених підрозділів, а також передбачити додаткове фінансування податкової поліції з метою забезпечення здійснення оперативно-розшукової, кримінально-процесуальної та адміністративної діяльності, підвищення кваліфікації працівників податкової поліції та їх медичного обслуговування.

Так, згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 15 листопада 1996 року № 1385 «Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України» передбачено передачу Міністерством внутрішніх справ України Державній податковій адміністрації України майна, відокремлених приміщень, озброєння, технічних засобів, оргтехніки, засобів зв'язку та транспорту, які були закріплені за підрозділами з боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування. Крім цього, передбачено визначення додаткового обсягу видатків на утримання підрозділів податкової поліції, а її працівникам удвічі підвищено посадові оклади. Підготовку фахівців із боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від

оподаткування вирішено здійснювати на базі Української академії внутрішніх справ, створивши відповідний факультет [7].

Постало питання юридичного врегулювання питання проходження служби в податковій поліції. До врегулювання в установленому порядку цього питання Урядом прийнято рішення поширити на працівників податкової поліції дію Положення про проходження служби рядовим і начальницьким складом органів внутрішніх справ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів УРСР від 29 липня 1991 року № 114. Із цією метою прийнято постанову Кабінету Міністрів України від 11.12.1996 № 1486 «Про деякі питання проходження служби в податковій поліції», якою, зокрема, Голові Державної податкової адміністрації України надано права Міністра внутрішніх справ [6].

У зв'язку з тим, що постановою Кабінету Міністрів України від 15.11.96 № 1385 Державній податковій адміністрації України передано Український фінансово-економічний інститут (м. Ірпінь) для забезпечення податкових органів кваліфікованими кадрами, виникла правова доцільність здійснювати підготовку на базі цього вищого навчального закладу фахівців для податкової поліції. Тому 30 травня 1997 року Кабінетом Міністрів України прийнято постанову № 518 «Про підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції», якою у структурі Українського фінансово-економічного інституту (м. Ірпінь Київської області) створено факультет підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової поліції з метою якісної підготовки та виховання фахівців, необхідних для виконання завдань, покладених на податкову поліцію [8].

Усе ж прийняті нормативно-правові акти щодо діяльності податкової поліції були тимчасовими рішеннями в умовах перехідного періоду. Діяльність нової правоохоронної структури потребувала законодавчого закріплення, і робота над цим тривала з моменту створення Державної податкової адміністрації України. Підготовлені пропозиції ДПА України з урахуванням позиції Міністерства фінансів України передано на розгляд Кабінету Міністрів України для внесення в установленому порядку до Верховної Ради України для розгляду та прийняття рішення.

5 лютого 1998 року парламентом підтримано пропозиції Уряду та вперше в новітній історії України законодавчо врегульовано діяльність органу із протидії податковим злочинам.

Так, прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», який доповнено новим Розділом V «Податкова міліція». Податкову поліцію перейменовано в податкову міліцію (за аналогією з відповідними підрозділами міліції Міністерства внутрішніх справ України). Визначено, що податкова міліція складається зі спеціальних підрозділів із боротьби з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних органів державної податкової служби, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції. Визначено завдання, структуру, повноваження, права податкової міліції, порядок проходження служби в податковій міліції, відповідальність працівників податкової міліції, їх правовий і соціальний захист та матеріальне і соціально-побутове забезпечення [1].

Крім цього, Верховною Радою України прийнято Закон України «Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції». Цим законом законодавчо врегульовано процесуальний статус слідчих податкової міліції, яких уповноважено розслідувати злочини, передбачені (на той час) статтею 80-1 «Приховування валютної виручки» та частинами 2 і 3 статті 148-2 «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» (у великих та особливо великих розмірах). Крім того, внесено зміни до: Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність», якими податкову міліцію визначено суб'єктом здійснення оперативно-розшукової діяльності, що надало змогу документувати злочинну діяльність осіб із вчинення тяжких та особливо тяжких злочинів у сфері оподаткування; Закону України «Про боротьбу з корупцією», згідно з якими відповідні підрозділи податкової міліції визначено суб'єктом боротьби з корупцією; Закону України «Про пенсійне забезпечення військовослужбовців та осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ», які врегулювали умови, норми і порядок пенсійного забезпечення осіб начальницького складу податкової міліції [2].

**Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі.** Прийняті 5 лютого 1998 року норми з незначними змінами діють вже понад 22 роки та є досить стабільними правовими засадами діяльності податкової міліції як складової частини правоохоронної системи держави, а її створення в системі податкових органів було досить виправданим. У подальшому цей процес став основою для забезпечення фінансової безпеки держави та розбудови партнерських відносин між державними інституціями та легальним бізнесом.

#### Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»: Закон України від 05.02.1998 р. № 83/98-ВР. В редакції від 05.02.1998. *Відомості Верховної Ради України*. 1998. № 29, ст. 190.
2. Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції: Закон України від 05.02.1998 р. № 85/98-ВР. В редакції від 05.02.1998. *Відомості Верховної Ради України*. 1998. № 26, ст. 149.

3. Про державну податкову службу в Україні : Закон України від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ. В редакції від 04.12.1990. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 6 ст. 37.

4. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю : Закон України від 30.06.1993 р. № 3341-ХІІ. В редакції від 30.06.1993. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 35, ст. 358.

5. Питання державної податкової служби в Україні : Постанова Кабінету Міністрів України від 05.10.1992 р. № 559. Дата оновлення: 05.10.1992. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/559-92-п/ed19921005> (дата звернення: 13.04.2020).

6. Про деякі питання проходження служби в податковій поліції : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.1996 р. № 1486. Дата оновлення: 11.12.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1486-96-п/ed19961211> (дата звернення: 13.04.2020).

7. Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.11.1996 р. № 1385. Дата оновлення: 15.11.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1385-96-п/ed19961115> (дата звернення: 13.04.2020).

8. Про підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції : Постанова Кабінету Міністрів України від 30.05.1997 р. № 518. Дата оновлення: 15.11.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/518-97-п/ed19970530> (дата звернення: 13.04.2020).

9. Про створення державної податкової служби в Українській РСР : Постанова Ради Міністрів УРСР від 12.04.1990 р. № 74. Дата оновлення: 01.01.1992. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74-90-п> (дата звернення: 13.04.2020).

10. Питання державних податкових адміністрацій : Указ Президента України від 30.10.1996 р. № 1013/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1013/96> (дата звернення: 13.04.2020).

11. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента України від 22.08.1996 р. № 760/96. Дата оновлення: 28.08.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/760/96/ed19960822> (дата звернення: 13.04.2020).

12. Про організаційно-штатні питання : Наказ МВС України від 01.12.1994 р. № 652.

13. Про посилення контролю за дотриманням податкового законодавства : Розпорядження Представника Президента України у Полтавській області від 16.12.1992 р. № 449.