

між вимогами, що висуваються до рівня професійної кваліфікації працівників організаційно-методичних відділів, а функціями, які вони мають виконувати: згідно вказаним нормативним документам вважається, що для розробки проектів законів України, аналізу слідчої практики та внесення пропозицій щодо вдосконалення діяльності слідчих підрозділів достатньо трьох років стажу практичної роботи в слідчих підрозділах та організаційських здібностей. Не дивно, що ситуація, яка склалася у сфері впровадження позитивного досвіду у діяльність слідчих, є далекою від досконалості. Так, аналізуючи зміст збірника "Слідча практика", метою видання якого є розповсюдження позитивного слідчого досвіду, необхідно констатувати, що дана мета здебільшого не може бути досягнутою, оскільки саме особливості використання певних прийомів, засобів, способів слідчої роботи, що призвели до позитивних результатів, у публікаціях даного збірника відсутні. Значна кількість повідомлень має наступний зміст: "Оперативним та слідчим методами встановлено всі комерційні структури, через які здійснювалася реалізація викраденого вугілля, що надало можливість своєчасно накласти арешт на майно та вилучити крадене" [2, с.44] (без пояснення, що саме уявляв собою "слідчий метод"); "в результаті наполегливих пошуків і копіткої роботи працівників слідчо-оперативної групи систему злочинних махінацій було розкрито", "завдяки майстерності членів оперативно-слідчої групи слідство було закінчено в стислі строки" [2, с.32-34] (без роз'яснення, що складало зміст тієї "копіткої роботи", у чому знайшла свій вияв "майстерність"). І таких прикладів можна навести ще багато.

Оскільки від діяльності працівників організаційно-методичних управлінь, відділів, відділень Головного слід-

чого управління МВС України, слідчих управлінь (відділів) ГУМВС, УМВС, УМВСТ у значній мірі залежить оперативне визначення "слабких місць" у діяльності відповідних слідчих підрозділів, науково обгрунтоване визначення причин існуючих недоліків, своєчасне виявлення, системний аналіз та узагальнення передового досвіду, розробка раціональних форм впровадження останнього у діяльність слідчих, можна дійти висновку, що вказана діяльність потребує володіння широким арсеналом форм та методів наукового пошуку, широкого наукового кругозору, глибини та системності мислення, вміння формулювати докази, підкріплюючи їх науково достовірними обгрунтуваннями тощо. У зв'язку з цим вважаємо, що для підвищення якості аналітичної роботи у слідчому апараті доцільно комплектувати посади працівників організаційно-методичних управлінь, відділів, відділень Головного слідчого управління МВС України, слідчих управлінь (відділів) ГУМВС, УМВС, УМВСТ працівниками, які, по-перше, мають стаж роботи у підрозділах досудового слідства не менш ніж 5 років; по-друге, мають достатній для аналітичної роботи фаховий рівень, що підтверджується наявністю вченого ступеня "кандидат" або "доктор юридичних наук"

ЛІТЕРАТУРА

1. Наказ МВС України "Про вдосконалення організації діяльності органів досудового слідства МВС України" від 31.10.2002 р., № 1100.

2. Слідча практика. -К.: РВВ МВС України, 2000. -146 с.

Надійшла до редколегії 29.11.2004

ГАМАЛЬ Е.В. ОБ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАУЧНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ РАБОТЫ СЛЕДСТВЕННЫХ ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ УКРАИНЫ
Анализируются недостатки современного нормативно-правового обеспечения организации деятельности аппарата досудебного следствия и предлагаются пути его усовершенствованию.

GAMAL' O.V. CONCERNING IMPROVEMENT OF NORMATIVE-LEGAL MAINTENANCE OF THE SCIENTIFIC ORGANIZATION WORK OF INVESTIGATORY LAW-ENFORCEMENT ORGANS OF UKRAINE

Lacks of modern normative-legal maintenance of the organization of activity of the device of pre-judicial investigation are analyzed and ways are offered its improvement.

УДК [336.225.673+347.431](477)

В.Ю. ГАРУСТ

Національний університет внутрішніх справ

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА СПРАВЛІННЯМ ПОДАТКІВ ТА ІНШИХ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ: МОЖЛИВІСТЬ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ¹

Розглянуто зарубіжний досвід здійснення контрольних повноважень у сфері оподаткування.

Контроль справляння податків та інших обов'язкових

платежів є невід'ємною частиною податкової політики держави та безпосередньо пов'язаний із появою перших податків. Податки у тій формі, в якій вони існують сьогодні, сформувались відносно недавно, хоча тенденція до

¹ Первинна рекомендація з напрямку досліджень: докт. юрид. наук Венедіктов В.С. (НУВС).

виникнення певних механізмів їх справляння спостерігалась ще в давнину. Отже, обов'язкові платежі, які були обов'язковими не за назвою, а за своєю суттю, мають глибоке історичне коріння.

Зарубіжний досвід здійснення контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів був предметом досліджень багатьох вчених, зокрема, П.Т. Гері, Є.В. Калюги, А.М. Куліша, Я.В. Литвиненка, В.М. Опаріна, Н.Ю. Пришви, Г.О. П'ятченка, Ю.О. Самури та інших. Однак, приймаючи до уваги складність досліджуваної проблеми, вона ще залишається дуже актуальною.

На відміну від українського законодавства в ряді країн Європи та Америки питання встановлення і справляння обов'язкових платежів врегульовані на рівні конституційних норм. Наприклад, в ст.103 Конституції *Португалії* зазначається, що закон встановлює податки, мито, фіскальні доходи і гарантії платникам [1, с.780]. Ще більш категорична вимога міститься в ст.15 Конституції Республіки *Албанія* - мито, податки, національні і місцеві фінансові зобов'язання, зниження або звільнення від їх сплати певних категорій платників, а також спосіб їх утримання визначаються законом [1, с.212]. В Конституції Федеративної Республіки *Бразилії* цьому питанню присвячено спеціальний розділ. До обов'язкових платежів, які в ній отримали назву - вилучення обов'язкового характеру, віднесено: а) ст.145 - "податки (impostos)"; б) ст.145 - "збори (taxas), які справляються для здійснення повноважень поліції або ефективного чи можливого використання спеціальних, окремо існуючих (dinisiveis) публічних служб, що працюють з платниками податків або доступні їм"; в) ст.145 - "вилучення для покращення публічних робіт"; г) ст.148 - "обов'язкові позики"; д) ст.149 - "вилучення, які сплачуються платниками для фінансування на їх користь системи соціального страхування і соціальної допомоги" [2, с.486-487].

Слід зазначити і те, що контрольні повноваження в сфері оподаткування встановлюються нормами, які входять до податкового законодавства. У США, наприклад, на рівні федерації здійснення податкового контролю регулюється Кодексом внутрішніх державних доходів 1954 р., у Франції - Загальним кодексом про податки 1950 р., у Німеччині - Положенням про податки 1977 р., а у Великобританії та Італії окремими спеціальними законодавчими актами про податки [3, с.120].

У розвинених зарубіжних країнах, наприклад *США*, приховання доходів від оподаткування є злочином, а мінімізація податків, тобто намагання зменшити їх суму, за оцінками західних фахівців, є цілком законною справою і забезпечує роботу великої кількості спеціалістів у галузі податкового законодавства та бухгалтерського обліку. Консультації громадян та приватних компаній з питань мінімізації податків перетворились на самостійну галузь з мільярдним обігом капіталу, який охоплює сотні компаній та тисячі експертів, що займаються приватною практикою, їм протидіє велика кількість податкових інспекторів, які прикладають зусилля, щоб встановити той делікатний момент, коли операції з податкового планування перетнуть межу, яка відділяє мінімізацію від ухилення від сплати. Отже, обидві сторони докладають багато зусиль щодо з'ясування норм податкового законодавства і правил контролю за їх додержанням.

За сплатою (внесенням) обов'язкових платежів, у ряді

зарубіжних країн стежать податкові інспекції. Так, в США така інспекція носить назву Служба внутрішніх доходів, а її представників американські громадяни бояться більше, ніж поліцейських, агентів ФБР, ЦРУ, інших спецслужб. Навряд чи яка інша державна установа в США може зрівнятися з податковою інспекцією за широтою наданих повноважень [3, с.122]. Відповідно до федерального законодавства США вищі адміністративні повноваження в сфері оподаткування надані міністру фінансів. Але практичну діяльність щодо контролю за збором податків здійснює фінансова служба внутрішніх доходів, яка організаційно входить до складу Міністерства фінансів. Ця служба нараховує більш ніж 100 тис. службовців, які проводять початкову обробку податкової декларації. Крім цього, вони перевіряють податкові звіти корпорацій. Приблизно 1 % декларацій щорічно підлягає ревізії, причому, чим більше доход особи, тим більше у нього шансів зазнати перевірки.

Фінансова служба внутрішніх доходів існує на кошти платників податків, тобто є незалежною від держави. Це покликано максимально забезпечити чесність і неупередженість усіх її працівників. Матеріальна незалежність та надійність тих, хто має справу з виконанням контрольних функцій, забезпечується ще й їх високою заробітною платою: річна заробітна плата службовця податкового відомства становить 35-42 тисяч доларів [4]. Попередній витік інформації про намічену перевірку податковою інспекцією цілком виключено. Пояснюється це випадковим вибором комп'ютера (за принципом лото), який опрацьовує всі податкові надходження і намічає суб'єкта для наступних вибіркової перевірок. Комп'ютер видає прізвища та адреси тих, хто зовсім не надіслав податки, або тих, у кого вони підозріло малі. Протягом року перевіряється не менш як 2,5 мільйони формулярів, що надійшли до податкових органів [3, с.122].

Важливе місце у здійсненні податкового контролю займають позаштатні співробітники Служби внутрішніх доходів. Так, якщо інспектор має достатні підстави підозрювати платника податків у шахрайстві, то він навіть може вдатися до послуг платних інформаторів, щоб викрити злісного порушника податкового законодавства. При цьому добровільному помічникові виплачується до 15 % від донарахованої суми.

У США інспектор-контролер покликаний не тільки займатися викриттям порушників закону, але й всіляко допомагати платникам податків правильно оформити відповідну анкету. У податкового інспектора для кожного типу перевірки є докладна настанова, щодо того, що і в якій послідовності треба перевіряти. Для кожної галузі економіки і практично для кожної професії є спеціально розроблені інструкції. Дії податкового інспектора можуть бути опротестовані в судовому порядку. Але якщо платник податку програв таку справу, то за ухилення від сплати податків він карається тюремним ув'язненням до 4 років і штрафом у 50 тис. дол. У випадках систематичного ухилення від сплати податків покарання може бути значно жорсткішим - аж до довічного ув'язнення [4, с.231].

В американському суді доказами свідомої несплати податків вважаються: підrobка фінансових документів, відмова їх пред'явлення, заняття трудовою або підприємницькою діяльністю за підrobленими документами або від імені підставних осіб, наявність значних сум, похо-

дження яких не підтверджено, а також якщо у податковій декларації не вказано джерело доходу [3, с.123].

Приховування з року в рік від оподаткування великих сум доходу викликало занепокоєність федеральної влади США. Борючись з таким явищем, держава постійно розширювала повноваження Служби внутрішніх доходів, що призвело до невдоволення значної частини населення-платників податків. Враховуючи це, конгрес США в кінці 1988 р. прийняв закон, який отримав неофіційну назву "Білль про права платників податків", відповідно до якого під час перевірки (ревізії) податкової декларації інспектори Служби внутрішніх доходів зобов'язані надавати платнику податків письмовий документ із викладенням його прав і обов'язків. Платники податків мають право при попередньому повідомленні працівників Служби внутрішніх доходів робити магнітофонний запис усіх переговорів із офіційними представниками податкового відомства в ході такої ревізії. Крім того, платник податків може доручити ведення цих переговорів адвокату.

У Німеччині податкова служба виконує функції фінансового правоохоронного органу. Місцеві податкові органи мають добре підготовлені слідчі відділи з відповідними повноваженнями, а також апаратуру підслуховування і звукозапису, лабораторії, де проводиться аналіз достовірності документів, поданих платниками податків, почеркознавчі, хімічні та інші криміналістичні експертизи. Інформацію на осіб, які ухиляються від сплати податків, податкові органи Німеччини отримують від поліції, прокуратури, служби безпеки, а також громадян. Внутрішньою інструкцією таким інформаторам передбачається виплата винагороди до 10 % від суми, нарахованої за несплату податків неустойки. Під час здійснення податкового контролю податкові служби Німеччини мають право: вилучати фінансові документи з банків, страхових компаній; застосовувати конфіскацію ділової документації; проводити розслідування по звинуваченню адвокатів і консультантів з питань ухилення від податків [5, с.223].

У Німеччині ефективним прийомом податкового контролю є щорічне видання "Чорної книги" - збірки 100 найбільших випадків марнотратства у використанні податкових надходжень, яка підготовляється Спільною платників податків або Спільною підприємців. До книги потрапляють приклади зайвого (тобто такого, без якого можна було б обійтись) будівництва, зайвої розкоші обробки державних установ, придбання транспорту, що дорого коштує для керівників різних організацій, завищення оплати соціологічних досліджень, створення невинуватих структур управління, марнотратства в експлуатаційних витратах тощо.

В Італії контролем за надходженням до бюджетів обов'язкових платежів, а отже розкриттям і розслідуванням економічних злочинів у сфері оподаткування, поряд з Державною поліцією та Корпусом карабінерів, займається Генеральне командування фінансової гвардії, яке структурно знаходиться в Міністерстві фінансів. Основними функціями цього відомства є контроль за сплатою податків, попередження, викриття та розслідування фінансових злочинів. Слід відмітити і те, що офіцери Генерального командування фінансової гвардії наділені фіскальними функціями податкових інспекцій і правами поліції в частині здійснення контрольних, зокрема, й оперативних заходів та кримінального розслідування. Вони мають пра-

во доступу на підприємства, фірми, в банки та до будь-яких документів у зв'язку з необхідністю перевірки об'єктів оподаткування і здійснення податкового контролю без отримання дозволу суду на такі дії.

Законодавством ряду країн Європи передбачено право делегувати повноваження в сфері податкової діяльності місцевим органам влади. Так, в ст.46 Закону Іспанії від 18.12.1979 р. "Про Статут про автономію Каталонії" зазначається, що керівництво податковою системою, збором державних податків, їх ліквідація і контроль за сплатою державних податків, що справляються в Каталонії, входять до компетенції податкової адміністрації держави. При цьому названі повноваження можуть бути делеговані Генеральному Правлінню Каталонії, яке буде їх здійснювати, координуючи свою діяльність з центральними органами податкової служби [6, с.126].

В окремих країнах функції в сфері податкової діяльності віднесено до компетенції фінансових органів. Зокрема, в Мексиці в Законі від 22.12.1976 р. "Про Федеральну публічну адміністрацію Мексики" до компетенції Міністерства фінансів і державного кредиту законодавець відносить вирішення таких питань, як: справляння федеральних податків, зборів, натуральних і прибуткових податків; визначення критеріїв та загальних розмірів податкових пільг; керівництво митною та інспекційною службами, податковою поліцією; інспектування і проведення ревізій з метою виконання податкових розпоряджень [6, с.129].

У Греції систему фіскальних органів очолює Міністерство економіки, якому підпорядковуються дві незалежні одна від одної структури - Державна економічна служба з завданнями нарахування і стягнення податків та інших обов'язкових платежів, розгляду, контролю і візування документів платників, і Служба боротьби з економічними злочинами, що прирівнюється до державної поліції, з завданнями перевірки дотримання платниками норм фіскального законодавства.

Таким чином, аналіз зарубіжного досвіду щодо здійснення контролю за справлянням податків та інших обов'язкових платежів надав змогу зробити висновок про поступовий процес удосконалення податкової політики, що, перш за все, проявляється у пом'якшенні податкового тиску. Так, ми спостерігаємо тенденцію щодо добровільної сплати податків та інших обов'язкових платежів, що зменшує витрати держави на контрольні заходи в сфері оподаткування. У більшості зарубіжних країн здійснення контрольних заходів має випадковий характер, що, у свою чергу, з однієї сторони унеможливує упередженість відносно певних платників податків, і з іншої - забезпечує таємний характер їх проведення, що позитивно відображується на їх ефективності. Позитивним у сфері фіскальних відносин є наявність такого податкового принципу, за якого платник податку на вимогу податкових органів повинен документально підтвердити законне надходження всіх коштів, які він має і мав у минулому.

Доцільним буде впровадження у вітчизняну податкову практику того, що мінімізація податків, тобто намагання зменшити їх суму за допомогою певних фахівців, є цілком законною справою. Позитивний досвід використання під час здійснення контрольних заходів, як позаштатних співробітників (агентів), так і значної частини законотворчого населення зарубіжних країн є, на нашу думку, невідкладним завданням щодо його запровадження в податко-

ву практику податківців України. Адже, уже давно визнаним є те, що рішучі заходи, спрямовані на боротьбу з правопорушеннями, зокрема, податковими, не призведуть до кардинального поліпшення ситуації доти, доки зусилля правоохоронних та податкових структур не отримають широкої підтримки з боку населення. Еталоном для впровадження в податкову практику України має стати матеріальна незалежність та надійність посадових осіб, які виконують контрольні функції, що забезпечується високою заробітною платою останніх.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституції держав Європи /Под общ. ред. Л.А. Окунькова. -М.: Изд-во НОРМА, 2001. -Т.2. -816 с.
2. Конституция Федеративной Республики Бразилии

от 5 октября 1988 // Конституции зарубежных государств: Учебное пособие /Сост. В.В. Маклаков. -М.: Изд-во БЕК, 2001. -645 с.

3. Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні. -К.: ЮРІНКОН, 1997. -143 с.

4. Соединенные Штаты Америки: Конституция и законодательные акты /Под ред. О.А. Жидкова. -М.: Изд. группа «Прогресс», «Универс», 1993. -349 с.

5. Арним Г.Г., Бартльшпергер Р., Бетге Г. и др. Государственное право Германии: В 7-ми т. -М.: Ин-т государства и права РАН, 1994. -Т.2. -311 с.

6. Гуреев В.И. Налоговое право. -М.: Экономика, 1995. -320 с.

Надійшла до редколегії 04.02.2005

ГАРУСТ В.Ю. ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ КОНТРОЛЯ ЗА ОСУЩЕСТВЛЕНИЕМ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ: ВОЗМОЖНОСТЬ ЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В УКРАИНЕ

Рассмотрен зарубежный опыт осуществления контрольных полномочий в сфере налогообложения.

GARUST V.JU. FOREIGN EXPERIENCE CONTROL OF REALIZATION TAXES AND OTHER OBLIGATORY PAYMENTS: AN OPPORTUNITY OF ITS USE IN UKRAINE

Foreign experience of realization of control powers in sphere of the taxation is considered.



С. Ф. ДЕНИСЮК

УМВС України в Харківській області

УДК 34.028-057.36

ВІДКРИТІСТЬ, ДОСТУПНІСТЬ, ЗВІТНІСТЬ У ПОВСЯКДЕННІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ

Розглянуті основні принципи діяльності правоохоронних органів як критерії демократичного контролю.

Загальні положення Конституції України та базових законів з питань демократичного цивільного контролю над правоохоронними органами та їх діяльністю конкретизовані у ряді нормативно-правових актах. Їх узагальнення дає можливість вичленити головні, законодавчо встановлені принципи діяльності правоохоронних органів, які є не тільки такими показниками, що характеризують діяльність правоохоронних органів, але й – критеріями демократичного цивільного контролю.

Такими принципами є: *відповідність діяльності правоохоронних органів принципам верховенства права та законності; повага до прав і свобод людини і громадянина; позапартійність і деполітизація; демократична підзвітність; прозорість діяльності; доступність.* Дотримання принципів підзвітності, прозорості діяльності та

доступності і є об'єктом, і необхідною умовою встановлення демократичного цивільного контролю над правоохоронними органами.

Саме ці поняття - відкритість, доступність, звітність останнім часом є головними чинниками, через які громадськістю оцінюється діяльність правоохоронних органів. Без них навіть найрішучіші заходи правоохоронних органів кардинально не вплинуть на ситуацію, якщо дії їх працівників не отримають широкої підтримки з боку головного носія суверенітету і єдиного джерела влади – українського народу.

Новизна статті полягає у тому, що принципи відкритості, прозорості та звітності стосовно діяльності правоохоронних органів до сьогодні не були предметом наукових досліджень.