

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ТА ПЕРСПЕКТИВИ СПІВРОБІТНИЦТВА В СФЕРІ БОРОТЬБИ З ПОРУШЕННЯМИ ЗАКОНОДАВСТВА У ГАЛУЗІ ОПОДАТКУВАННЯ

Розвинуті країни, що мають більший ніж Україна досвід регулювання податкових відносин при ринковій економіці виробили свої моделі побудови системи оподаткування, спеціальних контрольних органів, встановили певний інститут відповідальності за порушення вимог законодавства у галузі оподаткування.

В умовах, коли злочинність в сфері фінансів та оподаткування не зникається в межах однієї країни, надзвичайно цікавим та корисним є дослідження і запозичення зарубіжного досвіду діяльності податкових органів, що утворені в різних країнах для боротьби з податковими правопорушеннями.

Контроль в Сполучених Штатах Америки за сплатою податків здійснює Служба внутрішніх доходів, яка організаційно входить до Міністерства фінансів. Особливістю цієї фіскальної служби є її подвійна природа, що впливає із виконання різних функцій – управління державними фінансами та правоохоронної функції.

В складі Служби внутрішніх доходів діє слідчий департамент, до компетенції якого належить розслідування податкових правопорушень та злочинів, а також всіх порушень закону про банківську таємницю.

В Сполучених Штатах Америки відсутні структурно відокремлені правоохоронні органи в сфері оподаткування. Здійсненням поліцейських функцій в центральному апараті Служби внутрішніх доходів займається відділ розшуку.

Відділи фінансового розшуку являють собою спеціалізовані поліцейські служби, укомплектовані фахівцями високої кваліфікації, що мають поліцейську підготовку та певний рівень знань бухгалтерської справи. Спеціальні агенти використовують при проведенні розслідувань такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків з оточення підозрюваної особи, перлюстрацію поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів. Співробітники фінансового розшуку нерідко проводять розслідування негласно, використовуючи документи різних урядових і навіть приватних організацій [1, с. 61; 2, с. 5].

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, походження яких не підтверджено документами, а також якщо у податковій декларації не вказано джерело доходу. Діє принцип: платник податку на вимогу податкових органів повинен документально підтвердити законне надходження всіх коштів, які він має і мав у минулому [3, с. 123].

За ухилення від сплати податків в США передбачається ув'язнення до 5 років та штраф у розмірі 100 тисяч доларів (для корпорацій – до 500 тис. дол.).

Кримінальне переслідування осіб, що скоїли податкові злочини в Німеччині здійснюють фінансові органи, які мають статус правоохоронних і володіють тими самими повноваженнями, що й прокуратура. У будь-який момент фінансові органи можуть передати кримінальну справу до прокуратури. Існують відомчі розпорядження, згідно з якими справи, порушені за фактом заниження податку на суму більше 300 тис. марок, розслідуються податковим відділом прокуратури відповідної землі.

В окремих землях ФРН для кримінального і адміністративного переслідування порушників податкового законодавства у складі фінансових органів створені спеціальні підрозділи – відділи з кримінальних справ і штрафних санкцій.

Однак провідну роль у боротьбі з податковою злочинністю відіграє спеціалізована правоохоронна структура – податкова поліція або служба податкового розшуку, яка належить до системи міністерства фінансів. Підрозділи податкового розшуку – «Штойфа» було утворено в Німеччині ще в 1934 р. Її працівники, перебуваючи на службі у фінансових органах, одночасно є позаштатними співробітниками прокуратури.

На підрозділи «Штойфа» покладється виконання трьох основних завдань:

- 1) розслідування податкових злочинів і порушень порядку стягнення податків;
- 2) визначення бази оподаткування у зв'язку з податковими злочинами і порушеннями порядку стягнення та сплати податків;
- 3) викриття та розслідування невідомих податкових злочинів, тобто злочинів, в яких нез'ясованим є викуватець або обставини справи [4, с. 30].

Серед європейських країн ФРН виділяється особливою суворістю покарань за порушення податкового законодавства: штрафи, повторні штрафи, позбавлення волі на строк до 10 років.

В Італії розкриттям і розслідуванням злочинів у галузі оподаткування поряд з поліцією та Корпусом карабінерів, займається Фінансова гвардія, що структурно знаходиться в Міністерстві фінансів. Фінансова гвардія виконує одночасно функції податкової поліції, податкової інспекції, митних та прикордонних органів. В Італії розкриттям і розслідуванням злочинів у галузі оподаткування поряд з поліцією та Корпусом карабінерів, займається Фінансова гвардія, що структурно знаходиться в Міністерстві фінансів. Фінансова гвардія виконує одночасно функції податкової поліції, податкової інспекції, митних та прикордонних органів.

Основними функціями Фінансової гвардії є попередження, викриття та розслідування фінансових злочинів. Підрозділи Фінансової гвардії певною мірою діють автономно. Однак фактично координація з відповідними структурами поліції в рамках здійснення оперативних і слідчих заходів з боротьби з економічними злочинами має характер підпорядкованості їм, оскільки здійснюється реалізація поліцейської функції.

Головна відмінна особливість правоохоронної діяльності в Італії в сфері боротьби з економічною злочинністю – це винятково широка компетенція Фінансової гвардії. Офіцери Фінансової гвардії наділені фіскальними та контрольними функціями податкових інспекцій і правами поліції в частині здійснення оперативних заходів та кримінального розслідування. В оперативній роботі офіцери керуються тими ж законами, що й державна поліція.

Кримінальними злочинами у сфері оподаткування в Італії визнаються: незаповнення декларації та прострочення термінів її подання; заниження розміру доходу; виписка та використання фіктивних рахунків-фактур. Кримінальне покарання за вчинення вказаних злочинів не перевищує трьох років, широко застосовуються штрафи.

Надзвичайно цікавий досвід боротьби з ухиленням від оподаткування, що існує в Швеції, де при існуванні дуже високого рівня податкових ставок, здавалося б як результат цього – значного рівня злочинності у даній сфері, не існує окремої служби податкової поліції, її функції виконують підрозділи Головного поліцейського управління.

Розслідування податкових правопорушень та злочинів – сфера компетенції Служби фінансової розвідки у складі Головного поліцейського управління. Службу фінансової розвідки було утворено в 1993 році за ініціативою шведських банків, що були дуже зацікавлені в попередженні проникнення організованої злочинності в фінансове життя країни.

Поліцейські Служби фінансової розвідки спочатку проводять оперативні заходи для викриття фінансових зфер переважно з участю концернів, іноземного капіталу та ін. (в країні традиційно високий рівень податкової культури та податкової дисципліни, законслухняності громадян, для ліквідації незначних правопорушень частіш за все достатньо провести профілактичну бесіду з порушником). Зібрані матеріали подаються прокурору, після чого, якщо вони визнані переконливими, поліцейським надається право провадження попереднього слідства в повному правовому та оперативному обсязі [5, с. 15].

В Іспанії діє достатньо помірна система оподаткування, що приваблює велику кількість закордонних компаній для заняття підприємницькою діяльністю на території Іспанії. Компенсується певний «лібералізм» фінансового та господарського законодавства функціонуванням високо професіонального податкового органу та застосуванням неймовірних розмірів штрафних санкцій (від 50 до 600 відсотків) за його порушення.

В 1992 р. на базі податкового управління Міністерства економіки та фінансів утворено Податкове агентство, основною функцією якого є планування діяльності податкових органів та проведення загальнодержавних заходів по контролю за законодавством у галузі оподаткування, а також здійснення адміністративного управління та матеріально-технічного забезпечення регіональних, провінційних і муніципальних податкових управлінь.

У складі Податкового агентства утворені підрозділи по боротьбі з податковим шахрайством. З січня 1995 р. вони діють на національному та регіональних рівнях. Найбільша кількість справ, що розслідуються такими:

підрозділами, пов'язана з шахрайством з податком на додану вартість. Серед них – оформлення фальшивих рахунків при відсутності реального факту купівлі-продажу; продаж за готівку (прихована реалізація); технічне приховування та зниження бази оподаткування; фальсифікація бухгалтерських документів. За такі порушення законодавством Іспанії передбачено кримінальну відповідальність до 6 років ув'язнення, а також 600-відсоткові штрафні санкції.

На підставі вивчення зарубіжного досвіду діяльності спеціальних органів, що здійснюють контроль за сплатою обов'язкових платежів та притягають до відповідальності за ухилення від їх сплати та інші порушення законодавства у галузі оподаткування, можна зробити ряд висновків:

1. Податкова система має безпосередній вплив на стан економіки та прогресію порушень законодавства (в тому числі і країни кримінальних) у галузі оподаткування. Значний податковий тягар викликає зростання вказаних порушень (за винятком окремих країн з високою культурою платників податків, що заснована на традиціях поваги до будь-якого закону, наприклад, Швеція).

2. Законодавством більшості країн відповідальність за будь-які порушення у галузі оподаткування встановлюється нормами податкового законодавства (США, Франція, Німеччина, Італія та ін.); введено особливий порядок розслідування та судового розгляду таких справ. Податкові органи констатують порушення та приймають рішення про притягнення до відповідальності, а обов'язок доказування своєї невинуватості лежить на порушникові (презумпція невинуватості при розслідуванні та розгляді в суді податкових правопорушень не спрацьовує). У деяких країнах (США, ФРН, Японія та ін.) податкові спори розглядаються інститутом податкових судів, такі спори, як правило, виключені із розряду майнових.

3. В більшості країн розслідування податкових злочинів віднесено до компетенції спеціальних підрозділів, що входять до системи Міністерства фінансів та до складу податкових органів. (Служба внутрішніх доходів США в системі Міністерства фінансів та слідчий департамент і підрозділи фінансового розшуку в її складі; Податкова поліція ФРН «Штойфа» Міністерства фінансів; Фінансова гвардія Італії; Підрозділи по боротьбі з податковим шахрайством Податкового агентства Іспанії). Але в ряді країн не створено спеціальних підрозділів, що розслідують податкові злочини у складі податкових органів, такими повноваженнями наділені поліцейські органи (Швеція) або самостійні структури (Росія), в деяких країнах поряд зі спеціальними підрозділами Міністерства фінансів право виявлення та розслідування податкових злочинів надається також поліції або прокуратурі (Італія, Німеччина).

4. Санкції за вчинення податкових злочинів в багатьох країнах передбачають поряд зі стягненням штрафів, що постають у дуже широкому спектрі (навіть до 600% в Іспанії), позбавлення волі на строки в середньому до 5–7 років, в окремих країнах до 10 (ФРН).

5. Міжурядові Угоди, укладені Україною з іншими державами, в сфері боротьби зі злочинами в сфері економіки, як правило обмежуються зага-

пільною домовленістю про співробітництво і взаємну допомогу з питань подержання податкового законодавства, попередження ухилень від сплати податків на доходи та майно, що в першу чергу стосується лише фізичних осіб. Таких Угод досягнуто з Вірменією, Хорватією, Іраном, Туреччиною, Китаєм, В'єтнамом та іншими державами.

На нашу думку, більш плідними в подоланні негативного явища ухилення від сплати податків мають бути міждержавні угоди про співробітництво в обміні інформацією та взаємодопомогу в галузі боротьби з порушенням податкового законодавства, та розроблені на їх підставі договори і угоди про співпрацю підрозділів податкової міліції Державної податкової адміністрації в Україні з аналогічними службами податкової поліції зарубіжних країн.

Список літератури:

1. Кушнарєва Т.Е., Кучеряєнко М.П. Система податкових органів України. Х., 2000.
2. Проневич А. Полицейская деятельность налоговой службы США: современность // Преступление и наказание. № 12. 24 марта 2000.
3. Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні. К., 1997.
4. Дудоров О. Кримінальне переслідування податкових злочинів (за законодавством Федеративної Республіки Німеччини). Предпринимательство, хозяйство и право. 1999. № 2.
5. Налоговая полиция. 1999. № 11.

Надійшла до редакції 20.09.2000

О.О. Житий, вихл. Ун-ту внутр. справ

ПРО МОЖЛИВІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОГО ЗАОХОЧЕННЯ ЯК ЗАСОБУ БОРЬБИ З КОНТРАБАНДОЮ НАРКОТИЧНИХ ЗАСОБІВ І ПСИХОТРОПНИХ РЕЧОВИН

Як відомо, зміст норм Особливої частини кримінального права не вичерпується формулюванням кримінально-правових заборон і санкцій за їх порушення. Предмет кримінально-правового регулювання цих норм дещо ширший. Окремі норми Особливої частини формулюють законодавчі умови звільнення від кримінальної відповідальності за умов позитивної післязлочинної поведінки такої особи. Як правило, це спеціально обумовлені випадки діяльного каяття, які законодавець розглядає як підстави звільнення від кримінальної відповідальності навіть в разі вчинення особою тяжких злочинів (наприклад, згідно з ч. 2 ст. 56 Кримінального кодексу України (далі – КК) за певних умов звільняється від кримінальної відповідальності особа, яка вчинила державну зраду). Вказані норми, що звільняють від кримінальної відповідальності у зв'язку з діяльним каяттям, відносяться до так званих заохочувальних (стимулюючих) норм кримінального права, які спонукають особу, яка вчинила злочин, з'явитися з повиннюю, допомогти правоохоронним органам в викритті злочинців, усунути заподіяну злочинном шкоду (наприклад, за ч. 3 ст. 170 КК України звільняється від кримінальної відповідальності хабародавець, якщо після дачі хабара він добровільно заявив про це органам влади до порушення кримінальної справи щодо нього).