

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

**Проблеми удосконалення
законодавства та практики
протидії податковим злочинам**

МОНОГРАФІЯ

**Ірпінь
2013**

УДК 343.13 (477)
ББК 67.312
П 78

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Національного університету державної податкової служби України
(Протокол №8 від 01 березня 2013 року)*

Рецензенти:

Савченко Л.А. доктор юридичних наук, професор, Заслужений діяч науки і техніки України, проректор з наукової роботи Київського міжнародного університету

Цимбал П.В., доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України, ректор Ірпінської фінансово-юридичної академії

Проблеми удосконалення законодавства та практики протидії податковим злочинам: [монографія] / А.В. Головач [та ін.] - Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2013. – 200 с.

ISBN 978-966-337-317-1

Монографія є колективною науковою працею професорсько-викладацького складу кафедри організації оперативно-розшукової діяльності Національного університету ДПС України, а також практичних працівників правоохоронних органів. Вона поєднує в собі теоретичні напрацювання з конкретними алгоритмами діяльності підрозділів податкової міліції щодо протидії податковим злочинам, а також схеми вчинення означених злочинів.

Для науковців, викладачів, аспірантів, практичних працівників правоохоронних органів, юристів-практиків, курсантів та студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів та усіх тих, хто цікавиться проблемами протидії протидії податковим злочинам.

Інформація, викладена у монографії є актуальною станом на 1 січня 2013 року.

АВТОРСЬКИЙ КОЛЕКТИВ

Атаманчук О.В. к.е.н. – Розділ IV (у співавторстві).

Бірюков Г.М. к.ю.н., доцент - Розділ V.

Головач А.В. д.ю.н., доцент - Розділ I (підрозділ 1.1.) (у співавторстві).

Гречанюк С.К. д.ю.н., доцент – Розділ I (підрозділи 1.1., 1.3.) (у співавторстві).

Давидюк В.М. к.ю.н. – Розділ III (у співавторстві).

Забарний Б.Г. - Розділ I (у співавторстві) (підрозділ 1.1.).

Колосовський Є.Ю. - Розділ IV (у співавторстві).

Мазуренко М.С. к.ю.н. - Розділ I (підрозділ 1.2.) (у співавторстві).

Мулявка Д.Г. к.ю.н., доцент - Розділ I (підрозділи 1.1., 1.3.); Розділ II (підрозділ 2.2.) (у співавторстві).

Литвин О.В. к.ю.н., доцент - Розділ III (у співавторстві) (підрозділ 3.2.).

Розум О.М. - Розділ II (підрозділ 2.3.) (у співавторстві).

Рекуненко Т.О. - Розділ II (підрозділи 2.1., 2.2., 2.4.) (у співавторстві).

Резнік О.М. - Розділ I (підрозділ 1.2.) (у співавторстві).

Супруненко А.М. - Розділ I (підрозділ 1.2.) (у співавторстві).

Фещенко Л.О. к.ю.н., доцент - Розділ I (підрозділ 1.3.) (у співавторстві).

© Національний університет ДПС України, 2013
ISBN 978-966-337-317-1

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ I. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДРОЗДІЛІВ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ У БОРОТЬБИ З ПОДАТКОВИМИ ЗЛОЧИНАМИ.....	6
1.1. Правове забезпечення діяльності підрозділів податкової міліції України та їх функції.....	6
1.2. Теоретичні аспекти організації роботи оперативних підрозділів податкової міліції у боротьбі зі злочинністю у податковій сфері.....	23
1.3. Організаційні та правові засади організації спільної діяльності ДПС України з іншими правоохоронними та контролюючими органами.....	35
РОЗДІЛ II. ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВИМ ЗЛОЧИНАМ.....	65
2.1. Загальна характеристика інформаційно-аналітичного забезпечення органів ДПС України.....	65
2.2. Структура та завдання оперативно-аналітичних підрозділів ДПС.....	69
2.3. Організація діяльності оперативно-аналітичних підрозділів у протидії податковим правопорушенням.....	75
2.4. Інформаційно-аналітична діяльність податкової міліції у контексті міжнародної взаємодії.....	81
РОЗДІЛ III. ПРОТИДІЯ ПОДАТКОВІЙ ЗЛОЧИННОСТІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ СФЕРИ.....	89
3.1. Криміналізація зовнішньоекономічної сфери як загроза економічній безпеці держави.....	89
3.2. Міжнародний досвід діяльності правоохоронних органів у сфері боротьби із податковою злочинністю.....	100
3.3. Характерні схеми ухилення від сплати податків при здійсненні зовнішньоекономічних операцій.....	108
РОЗДІЛ IV. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВІЙ ЗЛОЧИННОСТІ У ПАЛИВНО-ЕНЕРГЕТИЧНОМУ КОМПЛЕКСІ.....	130
4.1. Загальні характеристики паливно-енергетичного комплексу України як об'єкту правової охорони.....	130
4.2. Оперативна характеристика злочинів, що вчиняються у паливно-енергетичному комплексі.....	137
4.3. Особливості проведення оперативно-розшукових заходів щодо протидії податковим злочинам на підприємствах сфери ПЕК.....	148

РОЗДІЛ V. ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ ТА ОСНОВНІ РИСИ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ (ВІДМИВАННЯ) ДОХОДІВ, ОДЕРЖАНИХ ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ.....	154
5.1. Історія виникнення поняття легалізація (відмивання) «брудних» коштів.....	154
5.2. Визначення поняття легалізація (відмивання) «брудних» коштів у міжнародних та національних нормативних актах.....	158
5.3. Проблеми трактування дефініції легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, у дослідженнях вчених.....	166
5.4. Детермінанти виникнення та існування феномена легалізації (відмивання) брудних доходів.....	170
5.5. Виявлення легалізації (відмивання) доходів одержаних злочинним шляхом. Основні заходи протидії.....	175
ВИСНОВКИ.....	184
ЛІТЕРАТУРА.....	188

ПЕРЕДМОВА

Подальший розвиток багатьох сфер життєдіяльності держави, спрямування її до Європейських стандартів вимагає утвердження принципів ринкової економіки, підвищення рівня життя народу, прийняття законів, що відповідали б міжнародним стандартам, формування державного апарату, який забезпечував би належну реалізацію державної політики у різних сферах. Особливої актуальності в таких умовах набуває функціонування органів державної податкової служби, які безпосередньо виконують державну функцію з реалізації державної політики у сфері оподаткування.

В умовах економічної кризи, в якій перебуває Україна і більша частина Світу, важливим призначенням держави є захистити державні інтереси від протиправних посягань на господарську та податкову сферу.

Сьогодні податкова міліція є невід'ємною складовою податкових органів, здійснює реальний вплив на стан боротьби з економічною злочинністю у взаємодії з іншими правоохоронними та контрольними органами. Лише організована, скоординована у просторі та часі діяльність оперативних і слідчих підрозділів податкової міліції у співпраці з ревізорським апаратом податкової служби є основою як протидії злочинним ухиленням від оподаткування, так і належного адміністрування податків.

Концептуальним напрямом підвищення ефективності діяльності податкової міліції є курс на поглиблення і розширення їхньої взаємодії з населенням. Будь-які напрями цих відносин базуються на такій обов'язковій формі прояву професіоналізму працівників міліції, як завоювання ними міцного і стабільного авторитету серед громадян, який є своєрідною стимуляцією, енергетичною основою закріплення професійних навичок, майстерності і знань, кваліфікованої реалізації спеціальних функцій.

На сьогодні перед податковими органами, з одного боку, стоїть завдання забезпечити повне та своєчасне надходження коштів до бюджетів для нормального функціонування державних інститутів захисту соціальних інтересів суспільства. З іншого – вони повинні не заважати підприємцям робити свою справу, а стимулювати їхню ділову активність, спонукуючи водночас до чесної сплати податків.

Нині працівникам податкової міліції необхідно наполегливо і кваліфіковано працювати над тим, щоб викоринити підґрунтя для розвитку тіньової економіки, підтримувати формування прозорого конкурентного середовища легальному бізнесу та зміцнювати економічний базис держави.

Представлена колективна наукова робота буде корисною під час вивчення курсів «Оперативно-розшукова діяльність», «Спеціальна тактика підрозділів податкових міліції», та інших спецкурсів, що розкривають особливості діяльності податкової міліції у протидії податковим злочинам.

РОЗДІЛ І. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДРОЗДІЛІВ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ У БОРОТБІ З ПОДАТКОВИМИ ЗЛОЧИНАМИ

1.1. Правове забезпечення діяльності підрозділів податкової міліції ДПС України та їх функції

Ефективне функціонування усіх державних систем прямо пов'язане з економічним розвитком, адже саме вплив економічних важелів на інші суспільні сфери (соціальну, зокрема) формують передумови їх розвитку. Без нормально розвинутої економіки держави неможливий її розвиток і виконання стратегічних завдань.

Податкова міліція в Україні виступає фактором утримання від поширення глобальних процесів криміналізації економічної сфери через те, що нові форми вчинення протиправних діянь розвиваються стрімко паралельно, а інколи швидше ніж виникнення нових форм здійснення підприємницької діяльності. Забезпечення стійких бюджетних доходів держави прямо пов'язане з дотриманням податкової дисципліни як умови якісного виконання платниками податків зобов'язань перед державою. Т.В. Сараскіна зазначає, що особлива роль у проведенні цих та інших заходів, направлених на легалізацію тіньового сектору прихованої економіки, подолання інших проявів криміналізації економічної діяльності, боротьбу з порушеннями законодавства у сфері оподаткування відводиться податковій міліції¹.

Однак доводиться констатувати той факт, що з розвитком податкових правовідносин отримала широке поширення практика як легальної оптимізації податкових платежів в рамках податкового планування, так і нелегального ухилення від виконання обов'язку зі сплати податків. Пережиті кризові часи свідчать про те, що процеси економічних перетворень прийняли затяжний і вкрай складний характер, загострили проблеми у фінансовій сфері.

Практика свідчить, що, незважаючи на існування розгалуженої системи органів, які реалізують повноваження у сфері оподаткування, широкого поширення набули факти порушення податкового законодавства. Перебудова системи державних органів влади, а також правоохоронної системи вимагає удосконалення адміністративно-правового забезпечення діяльності податкової міліції, тому постають актуальні питання наукового обґрунтування даної проблеми.

¹ Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Т.В. Сараскіна. – Університет внутрішніх справ МВС України. – Харків, 2000. – 189 [25–26] с. [24]

В умовах формування ефективного механізму діяльності правоохоронних органів, проведення правової реформи велике значення приділяється чіткому визначенню засад правового регулювання суспільних відносин.

Для повноцінного та об'єктивного визначення статусу податкової міліції необхідно приділити увагу правовому регулюванню її діяльності, а для цього необхідно проаналізувати загальні теоретичні положення правового регулювання взагалі та адміністративно-правового регулювання зокрема.

У теорії права під правовим регулюванням розуміється дія права на суспільні відносини за допомогою певних юридичних засобів, насамперед норм права². Правове регулювання – по-перше, за своєю природою є специфічним різновидом соціального регулювання, націленим на досягнення певних результатів у житті суспільства; по-друге, здійснюється за допомогою цілісної системи засобів, що реально виражають саму матерію права як нормативного інституційного утворення – регулятора³.

Правове регулювання державної служби в органах податкової міліції – це здійснюваний в інтересах суспільства за допомогою норм права і актів реалізації права вплив на поведінку суб'єктів і об'єктів управління правоохоронною діяльністю в сфері оподаткування населення з метою впорядкування організації і функціонування служб, структур, підрозділів податкової міліції та їх особового складу⁴.

Отже, загальне призначення правового регулювання суспільних відносин полягає в тому, що за його допомогою досягається встановлення і організація процесу реалізації прав і юридичних обов'язків різними суб'єктами суспільних відносин. Таким чином правове регулювання надає суспільним відносинам визначеності і стійкості, оскільки встановлене правило, з одного боку, вказує оптимальну поведінку суб'єктів за обставинами, що склалися, а з іншого – це правило гарантується підтримкою і охороною держави з метою досягнення результату у врегульованих правом суспільних відносинах⁵.

Зважаючи на зазначене, в загальному вигляді правову основу складає система правових норм, які регулюють відносини у сфері державного управління. Відповідно, правову основу діяльності податкової міліції та її структурних підрозділів, складають норми Законів України «Про міліцію», «Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними

² Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М.: Статут, 1999. – 712 [217] с. [25]

³ Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М.: Статут, 1999. – 712 [217] с. [25]

⁴ Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівника податкової міліції: дис. ... на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право». – Національний університет внутрішніх справ, Україна. – Харків, 2003. – 177 [62] с. [26]

⁵ Зливко С.В. Правові та організаційні засади діяльності Державної кримінально-виконавчої служби України в сучасних умовах: дис. ... на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С. В. Зливко. – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2010. – 212 [78] с. [27]

органами держави», Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів, які визначають її правове положення.

Повноваження податкової міліції під час проведення реалізації функцій визначені такими законодавчими актами – Кримінально-процесуальним кодексом України, Кодексом України про адміністративні правопорушення, Законами України «Про оперативно-розшукову діяльність», «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» тощо.

До підзаконних нормативно-правових актів щодо діяльності податкової міліції можна віднести: укази Президента України; постанови Кабінету Міністрів України; відомчі та міжвідомчі підзаконні нормативно-правові акти.

До останнього положення слід віднести в першу чергу накази та інструкції Державної податкової служби України, що регламентують різні сфери діяльності цієї служби і підрозділів податкової міліції зокрема. Крім того, необхідно зазначити, що перебудова моделі податкової служби у контексті співпраці з міжнародними правоохоронними органами вимагає дотримання відповідних міжнародних нормативно-правових актів правоохоронної сфери.

Первинним елементом правового регулювання є правова норма. Згадані вище нормативно-правові акти в цілому є статусними і визначають правове положення, повноваження, завдання, функції. Натомість прийняття та запровадження в практичну діяльність Податкового кодексу України, який також включив окремі заборонні та регулюючі норми щодо функціонування податкової міліції, що нашоє вухе на висновок про подвійність правового регулювання (з одного боку – адміністративно-правове, з іншого – податково-правове регулювання).

Податковий кодекс України у статті 349 передбачає, що до складу податкової міліції належать:

- головні управління (управління, відділи, сектори) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику;
- управління (відділи, сектори) податкової міліції відповідних державних податкових служб в Автономній Республіці Крим, областях, округах (на два і більше регіони), містах Києві та Севастополі;
- головні відділи (відділи, сектори) податкової міліції відповідних державних податкових інспекцій у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонних, об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекцій.

У складі податкової міліції діє спеціальний підрозділ, який здійснює роботу по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Податкову міліцію очолює перший заступник керівника центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику – начальник податкової міліції.

Податкову міліцію в державних податкових службах в Автономній Республіці Крим, областях, округах (на два і більше регіони), містах Києві та Севастополі очолюють начальники управлінь податкової міліції – перші заступники голів відповідних державних податкових служб⁶.

Перераховані органи податкової міліції діють не розрізнено, а спільно, знаходяться в тісному взаємозв'язку, взаємодії та взаємозалежності і складають єдину систему.

Єдність системи органів податкової міліції відображає єдність їх сутності як правоохоронних органів та органів виконавчої влади, що знаходяться в адміністративному підпорядкуванні. Ця єдність органів обумовлена спільністю їх завдань і функцій, які вони покликані здійснювати. Для всіх органів податкової міліції встановлюється єдиний правовий режим їхньої діяльності, і вони націлені на досягнення загальної головної мети – забезпечення законності та правопорядку у податковій сфері.

Відповідно до положень додатка 3 наказу ДПС України від 29.11.2011 р. № 185 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру» податкова міліція складається з таких підрозділів:

Головне управління податкової міліції:

1. Відділ діловодства та захисту інформації.
2. Штаб: відділ оперативного реагування; відділ зонального контролю; відділ обліку; відділення інформаційного забезпечення.
3. Управління оперативного супроводження адміністрування ПДВ: відділ оперативного моніторингу; відділ міжрегіональних розробок; відділ проведення практичних заходів.
4. Відділ протидії податковим злочинам із використанням новітніх технологій.
5. Оперативно-аналітичне управління: інформаційний відділ; аналітичний відділ; відділ „Промінь”.
6. Відділ зовнішніх відносин.
7. Відділ організації оперативно-розшукової діяльності.
8. Управління організації викриття податкових злочинів: відділ протидії злочинам у базових галузях економіки; відділ протидії фіктивному підприємництву.
9. Управління оперативного супроводження великих платників податків: галузевий відділ; відділ оперативного обслуговування фінансово-промислових груп.
10. Відділ боротьби з фіктивним банкрутством та організації оперативних заходів із скорочення податкового боргу.
11. Відділ організації боротьби із розкраданням бюджетних коштів та їх легалізації.

⁶ Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112[29]

12. Управління із особливо важливих справ: перший відділ; другий відділ; третій відділ; сектор вибору об'єкта.

13. Оперативно-технічне управління: перший відділ; другий відділ.

14. Управління оперативного документування: перший відділ; другий відділ; третій відділ (стратегічна розвідка); режимно-секретний сектор.

15. Управління протидії незаконному обігу підакцизних товарів: відділ методології; відділ проведення практичних заходів.

16. Управління фізичного захисту: відділ активних заходів; відділ забезпечення діяльності.

17. Відділ військово-технічного забезпечення.

18. Відділення оперативного забезпечення.

19. Управління внутрішньої безпеки: відділ організації захисту та безпеки державної податкової служби; відділ оперативних та профілактичних заходів; відділ перевірок та розслідувань; відділ організаційно-аналітичного забезпечення; сектор діловодства та захисту інформації.

20. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в АР Крим: сектор організації захисту та безпеки.

21. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Вінницькій області.

22. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Волинській області.

23. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Дніпропетровській області: сектор організації захисту та безпеки.

24. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Донецькій області: сектор організації захисту та безпеки.

25. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Житомирській області.

26. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Закарпатській області.

27. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Запорізькій області: сектор організації захисту та безпеки.

28. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Івано-Франківській області.

29. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Київській області: сектор організації захисту та безпеки.

30. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Кіровоградській області.

31. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Луганській області: сектор організації захисту та безпеки.

32. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Львівській області: сектор організації захисту та безпеки.

33. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Миколаївській області.

34. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Одеській області: сектор організації захисту та безпеки.

35. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Полтавській області.

36. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Рівненській області.

37. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Сумській області.

38. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Тернопільській області.

39. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Харківській області: сектор організації захисту та безпеки.

40. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Херсонській області.

41. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Хмельницькій області.

42. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у Черкаській області.

43. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Чернівецькій області.

44. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС в Чернігівській області.

45. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у м. Києві: сектор організації захисту та безпеки.

46. Відділ внутрішньої безпеки при ДПС у м. Севастополі.

47. Головне слідче управління:

управління організації досудового слідства (контрольно-методичний відділ; інформаційний відділ);

управління розслідування особливо важливих справ (перший та другий відділ)⁷.

Крім того, у Департаменті персоналу функціонує управління організації проходження служби в податковій міліції, яке складається з відділу проходження служби в податковій міліції та відділ інспекції по особовому складу.

Для комплексного уявлення про діяльність, яку здійснює податкова міліція, необхідно проаналізувати її функції, що визначені для підрозділів центрального рівня. Слід зазначити, що протягом останніх років відбулася уніфікація функціонального забезпечення діяльності підрозділів усієї ДПС України, зокрема і податкової міліції.

Аналіз положень наказу ДПС України від 29. 11. 2011 р. № 185 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру»⁸ дозволяє зробити розподілення функцій:

1. Додаткові (допоміжні) функції:

1.1. Організаційні (управлінські) функції: організація роботи структурного підрозділу відповідно до Регламенту ДПС України та положення про підрозділ; організація роботи структурного підрозділу щодо виконання рішень Колегії, доручень керівництва ДПС України; складання плану роботи структурного підрозділу та контроль за виконанням; організація проведення засідань Колегії ДПС України та контроль за організацією проведення колегій регіональних ДПС; загальне діловодство; адміністративно-господарська діяльність; розгляд звернень громадян та надання відповідей на них; забезпечення роботи з органами державної влади; забезпечення співпраці з інститутами громадянського

⁷ Наказ ДПС України від 29. 11. 2011 р. № 185 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру». [28]

⁸ Наказ ДПС України від 29. 11. 2011 р. № 185 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру». [28]

суспільства, участі громадськості в реалізації державної політики у податковій сфері тощо.

1.2. Кадрова функція (робота з підбору, розстановки, професійної підготовки, перепідготовки кадрів для органів ДПС): підготовка документів для погодження із Міністром фінансів України та головами відповідних місцевих державних адміністрацій призначення керівників територіальних органів, підготовка документів для погодження із Міністром фінансів України призначення заступників керівників територіальних органів; розгляд звернень працівників органів ДПС України, керівників підприємств, установ, організацій; організація інспекції з особового складу підрозділів податкової міліції тощо.

1.3. Інформаційна функція: надання податкових консультацій та інформаційно-довідкових послуг платникам податків з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на органи ДПС; надання публічної інформації тощо.

1.4. Правозастосовна функція: проведення роботи щодо перегляду нормативно-правових актів з питань оподаткування та діяльності органів ДПС з метою приведення відповідно до норм чинного законодавства України; проведення роз'яснювальної роботи щодо порядку застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів з питань оподаткування тощо.

1.5. Функція безпеки: запобігання протиправному втручання у діяльність органів ДПС представників органів виконавчої влади та правоохоронних органів; проведення підрозділами податкової міліції у взаємодії з іншими правоохоронними органами спеціальних операцій із звільнення працівників податкової служби та членів їх сімей, захоплених у заручники, а також звільнення захоплених будівель, приміщень, цінностей, документів; супроводження товарно-матеріальних цінностей, службових документів, що належать ДПС України, або вилучених у ході розслідування кримінальних справ, їх охорона у місцях тимчасового зберігання тощо⁹.

2. Основні (правоохоронні) функції:

2.1. Організація виявлення, перевірки і розслідування злочинів, пов'язаних з відмиванням, легалізацією, розкраданням коштів та іншими незаконними фінансовими операціями: здійснення заходів щодо запобігання та протидії розкраданню бюджетних коштів та їх легалізації (відмиванню), пошук, арешт та конфіскація доходів (коштів, майна, майнових прав та інших матеріальних цінностей), одержаних злочинним шляхом; організація оперативно-розшукових заходів щодо виявлення фактів відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом; відпрацювання суб'єктів господарювання щодо виявлення сумнівних фінансових операцій, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, із використанням накопичених масивів інформації;

⁹ Наказ ДПС України від 29. 11. 2011 р. № 185 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру». [28]

організація роботи підвідомчих підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, та аналіз ефективності їх роботи; внесення пропозицій щодо включення до плану-графіка перевірок платників, які проводять сумнівні фінансові операції, пов'язані з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом; співпраця із слідчими підрозділами податкової міліції, прокуратури, іншими правоохоронними органами з питань розслідування кримінальних справ, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та супроводження на міжрегіональному рівні кримінальних справ, порушених за ст. 209 КК України за матеріалами підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом; участь у слідчо-оперативних групах з розслідування кримінальних справ щодо легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом; надання методичної та практичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції.

2.2. Організація реєстрації інформації про злочини і правопорушення, віднесені до компетенції податкової міліції: приймання інформації про злочини і правопорушення, яка надходить засобами телефонного зв'язку до штабу ГУПМ ДПС України; аналіз прийнятої інформації та її передача за територіальністю регіональним управлінням податкової міліції, черговому по Управлінню внутрішньої безпеки ДПС України або за підслідністю іншим правоохоронним органам, якщо прийнята інформація не відноситься до компетенції податкової міліції; інформування керівництва ДПС України щодо прийнятої резонансної інформації; здійснення контролю за дотриманням підвідомчими підрозділами податкової міліції встановленого порядку реєстрації інформації про злочини і правопорушення; надання методичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції з питань реєстрації інформації про злочини і правопорушення, віднесені до компетенції податкової міліції.

2.3. Розшук платників податків, які ухиляються від сплати податків, інших платежів, встановлення місцезнаходження платника податків: організація роботи з розшуку платників податків, які ухиляються від сплати податків, та їх посадових осіб; контроль за веденням оперативно-розшукових справ щодо розшуку платників податків, які ухиляються від сплати податків; надання практичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції з організації розшуку обвинувачених та підсудних; забезпечення взаємодії з Національним бюро Інтерполу в Україні та іншими правоохоронними органами зарубіжних країн з питань розшуку осіб, що переховуються від слідства та суду; організація та контроль за оперативно-розшуковою роботою щодо затриманих та заарештованих в ізоляторах тимчасового тримання та слідчих ізоляторах за підозрою у скоєнні злочинів та інших правопорушень, віднесених законом до компетенції податкової міліції; організація взаємодії підрозділів податкової міліції для встановлення місцезнаходження платника податків з іншими структурними підрозділами органів ДПС.

2.4. Організація провадження оперативно-розшукової діяльності: організація роботи з негласним апаратом; ведення справ оперативного обліку; організація, координація та здійснення оперативно-технічних заходів та заходів з оперативного документування; забезпечення контролю за використанням коштів за спеціальним кодом кошторису ДПС України; виконання письмових доручень слідчих, вказівок прокурора, ухвал суду про проведення оперативно-розшукових заходів; організація оперативно-розшукової діяльності та контроль за її станом у підвідомчих підрозділах податкової міліції; підготовка і внесення керівництву податкової міліції пропозицій щодо оцінки ефективності та удосконалення оперативно-розшукової роботи підвідомчих підрозділів податкової міліції; надання методичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції з питань провадження оперативно-розшукової діяльності; організація взаємодії зі слідчими підрозділами податкової міліції, іншими правоохоронними органами при провадженні оперативно-розшукової діяльності.

2.5. Організація викриття злочинів, що вчинені посадовими особами великих платників податків та інших підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп: організація роботи та контроль за діяльністю підвідомчих підрозділів податкової міліції щодо запобігання злочинам та іншим правопорушенням серед великих платників податків та інших підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп; організація оперативно-розшукової діяльності щодо виявлення та припинення діяльності організованих злочинних угруповань, які розробляють та впроваджують злочинні схеми ухилення підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп та великих платників податків від сплати податків, мінімізації податкових платежів до бюджету, оперативне супроводження розслідування кримінальних справ; надання методичної та практичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції у викритті та припиненні правопорушень, пов'язаних з великими платниками податків та іншими підприємствами, які входять до складу фінансово-промислових груп, внесення пропозицій про усунення причин та умов, які сприяють їх появі; збір та узагальнення інформації про проведену підвідомчими підрозділами податкової міліції роботу, розробка і впровадження заходів щодо поліпшення ефективності їх діяльності; надання методичної та практичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції з питань викриття злочинів, вчинених великими платниками податків.

2.6. Організація боротьби з незаконним обігом підакцизних та інших товарів: організація проведення оперативно-розшукових заходів щодо виявлення і припинення фактів незаконного обігу підакцизних та інших товарів; організація роботи оперативних підрозділів податкової міліції щодо виявлення і знешкодження злочинних схем обігу підакцизних та інших товарів; організація виявлення та відпрацювання товарних потоків, місць зберігання оптових партій підакцизних товарів та товарів, незаконно ввезених на територію

України; організація встановлення та відпрацювання суб'єктів господарювання, які займаються незаконним виготовленням, постачанням і збутом товарів; організація здійснення заходів щодо вилучення із незаконного обігу підакцизних та інших товарів; участь у розробці пропозицій щодо основних напрямів державної політики у сфері боротьби з незаконним обігом підакцизних товарів; проведення нарад, семінарів, навчання працівників підвідомчих підрозділів податкової міліції з питань боротьби з незаконним обігом підакцизних та інших товарів.

2.7. Боротьба з фіктивним підприємництвом та конвертаційними центрами, мінімізаторами податкових зобов'язань: організація роботи оперативних підрозділів податкової міліції щодо виявлення і знешкодження злочинних схем створення або використання суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності та конвертаційних центрів; координація роботи підвідомчих структурних підрозділів ДПС України щодо виявлення та припинення діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, проведення заходів щодо відшкодування збитків, нанесених державі в результаті незаконних операцій таких суб'єктів господарювання та їх контрагентів; організація оперативно-розшукових заходів щодо виявлення організованих злочинних угруповань, які утворюють суб'єкти господарювання з ознаками фіктивності та здійснюють незаконну конвертацію коштів, мінімізують податкові зобов'язання; накопичення та систематизація інформації щодо існуючих суб'єктів господарювання, що користуються послугами підприємств з ознаками фіктивності; збір, аналіз та оцінка інформації щодо виявлених суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності шляхом відпрацювання масиву даних автоматизованої інформаційної системи реєстру платників податків; організація відпрацювання та притягнення до відповідальності організаторів та учасників схем ухилення від сплати податків, незаконного відшкодування ПДВ з бюджету та незаконної конвертації коштів, в яких використовуються суб'єкти господарювання з ознаками фіктивності; надання методичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції з питань організації боротьби з фіктивним підприємництвом, конвертаційними центрами, мінімізаторами податкових зобов'язань.

2.8. Протидія незаконному відшкодуванню ПДВ: організація заходів щодо виявлення і припинення фактів незаконного відшкодування ПДВ, штучного формування податкового кредиту, мінімізації податкових зобов'язань тощо; організація оперативно-розшукових заходів щодо виявлення організованих злочинних угруповань, які проводять незаконне відшкодування ПДВ; накопичення та опрацювання інформації про платників, які заявляють про відшкодування ПДВ, використовуючи схеми ухилення від оподаткування; виявлення та опрацювання схем ухилення від оподаткування, у яких задіяні фіктивні підприємства; організація взаємодії підвідомчих підрозділів податкової міліції з іншими контролюючими та правоохоронними органами при здійсненні

контролю за надходженням і відшкодуванням ПДВ при здійсненні платниками податку експортно-імпортних операцій; координація дій підвідомчих підрозділів органів ДПС щодо відпрацювання інформації про декларування суб'єктами господарювання експортних операцій, які підпадають під критерії ризику; формування інформаційного масиву про товари, які використовуються в схемах незаконного формування від'ємного значення ПДВ, та суб'єктів господарювання – учасників схем; опрацювання реєстрів платників ПДВ про відшкодування ПДВ; встановлення причин та умов, що сприяють вчиненню злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ. надання методичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції з питань протидії незаконному відшкодуванню ПДВ; організація взаємодії з іншими структурними підрозділами ДПС з питань боротьби з незаконним відшкодуванням ПДВ.

2.9. Організація оперативних заходів із погашення податкового боргу: організація викриття злочинів, пов'язаних з податковим боргом підприємств-боржників, виявлення фактів фіктивного банкрутства; організація взаємодії із слідчими підрозділами щодо забезпечення відшкодування збитків у кримінальних справах стосовно посадових осіб підприємств-боржників, виявлення додаткових рахунків, прихованого майна, коштів тощо; організація виявлення схем ухилення від оподаткування підприємств-боржників, усунення причин і умов, що сприяють їх появи, підготовка пропозицій щодо змін і доповнень до чинного законодавства; організація роботи із встановлення місцезнаходження суб'єктів господарювання, які мають податковий борг, ухиляються від його сплати і місце перебування яких невідоме; організація оперативного супроводження адміністративного арешту майна, застосованого за ініціативою підрозділів податкової міліції; організація взаємодії з правоохоронними та контролюючими органами, органами місцевої влади та державної виконавчої служби з питань скорочення податкового боргу, виявлення порушень чинного законодавства скоєного службовими особами суб'єктів господарювання-боржників; контроль за своєчасністю і якістю проведення підвідомчими підрозділами податкової міліції відпрацювання суб'єктів господарювання, які мають значний податковий борг; розробка та проведення заходів щодо запобігання фіктивному банкрутству платоспроможних підприємств; надання методичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції з питань скорочення податкового боргу.

2.10. Організація, координація та здійснення контролю за оперативно-службовою діяльністю підрозділів оперативного документування податкової міліції (зміст цієї функції визначається окремими наказами ДПС України і має таємний характер, а відповідно, бути розкритим в межах цього дослідження не може).

2.11. Організація, координація та здійснення оперативно-технічних заходів (зміст цієї функції визначається окремими наказами ДПС України і має таємний характер, а відповідно, бути розкритим в межах цього дослідження не може).

2.12. Оперативний аналіз: прогнозування криміногенної ситуації у сфері оподаткування та визначення основних напрямів діяльності податкової міліції; виявлення причин і умов, що привели до вчинення злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування; збір, узагальнення, аналіз інформації про тенденції злочинності у сфері оподаткування, фактори її розповсюдження. Розробка і надання на їх основі керівництву ДПС України та органам державної влади пропозицій правового, соціального, економічного та організаційного характеру, спрямованих на запобігання та припинення злочинів; розробка методичних рекомендацій щодо форм і методів боротьби зі злочинністю у сфері оподаткування; організація і координація впровадження у діяльність податкової міліції позитивного досвіду, наукових і технічних досягнень у боротьбі з економічною злочинністю; участь у проведенні наукових, кримінологічних і економічних досліджень з питань боротьби зі злочинністю у сфері оподаткування, розробках на їх основі державних програм, інших заходів щодо їх подолання; моніторинг відкритих і відомчих інформаційних джерел та масивів з метою встановлення суб'єктів господарювання, причетних до кримінальних процесів та мінімізації сплати податків.

2.13. Запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх виявлення, розкриття та припинення: розробка заходів щодо запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції; виявлення причин і умов, що призвели до вчинення злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вжиття заходів щодо їх усунення; збір, аналіз та узагальнення інформації щодо порушень податкового законодавства, прогнозування розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням; організація та здійснення профілактики правопорушень; здійснення в установленому порядку перевірки інформації про злочини та правопорушення і прийняття щодо неї передбачених законом рішень; застосування форм і методів оперативно-розшукової діяльності, здійснення провадження за протокольною формою досудової підготовки матеріалів, а також проведення дізнання в межах компетенції; надання методичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції щодо запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції; організація взаємодії зі слідчими підрозділами податкової міліції, іншими правоохоронними органами з питань боротьби зі злочинами у сфері оподаткування.

2.14. Організація виявлення, аналізу та перевірки на предмет відповідності законодавству фінансових операцій, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму: участь у реалізації та вдосконаленні комплексної системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму; виявлення фактів одержання доходів, злочинним

шляхом та їх легалізації (відмивання); здійснення заходів щодо запобігання легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом; проведення аналізу ефективності роботи підвідомчих підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом; здійснення моніторингу чинного законодавства України з питань запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом; користування в установленому порядку інформаційними ресурсами баз даних органів ДПС; участь у формуванні інформаційних масивів ДПС України та їх використання при організації відпрацювання сумнівних фінансових операцій; організація відпрацювання підвідомчими підрозділами напрацьованих аналітичних матеріалів; участь у вдосконаленні та функціонуванні Єдиної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму; організація проведення фінансових розслідувань діяльності СГД, щодо яких є мотивовані підозри у проведенні ними сумнівних фінансових операцій.

2.15. Здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх здійсненням в апараті ДПС України, органів ДПС, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління: здійснення оперативно-розшукової діяльності з питань запобігання, виявлення та припинення злочинів у сфері службової діяльності, що готуються або вчинені працівниками органів ДПС, а також у ході розслідування кримінальних справ, порушених іншими правоохоронними органами за матеріалами Управління внутрішньої безпеки ДПС України; здійснення адміністративного провадження у справах про корупційні правопорушення; складання протоколів про вчинення корупційних правопорушень; винесення офіційних застережень працівникам ДПС України та їх керівникам у разі виявлення ознак корупційних правопорушень або злочинів; вжиття заходів для мінімізації збитків, пов'язаних із вчиненням працівниками органів ДПС злочинів у сфері службової діяльності, корупційних правопорушень, у тому числі ініціювання перевірок з питань дотримання податкового законодавства суб'єктами господарювання, щодо яких є відомості про сприяння їхній діяльності з боку працівників податкової служби, та здійснення контролю за їх проведенням; організація та проведення профілактичної роботи серед працівників органів ДПС з метою попередження вчинення ними злочинів у сфері службової діяльності, корупційних правопорушень, а також порушень вимог чинного законодавства та актів ДПС України; організація та здійснення спеціальної перевірки щодо осіб, які претендують на заняття посад в органах податкової служби; накопичення та систематизація інформації, що отримується у ході здійснення оперативно-службової діяльності, ведення відповідного обліку і картотек; збір, систематизація та аналіз інформації про факти правопорушень і дій з ознаками злочинів серед працівників органів ДПС, виявлення причин та умов, що сприяють їх вчиненню; проведення інформаційно-аналітичної роботи, аналіз

результатів діяльності та узагальнення практики роботи Управління внутрішньої безпеки, розробка і внесення керівництву ДПС України пропозицій щодо її удосконалення, підготовка практичних рекомендацій регіональним підрозділам внутрішньої безпеки; розгляд та перевірка звернень платників податків та інших осіб щодо протиправних діянь працівників органів ДПС, у тому числі які містять ознаки корупційних правопорушень та можливі ознаки злочинів у сфері службової діяльності, виявлення та аналіз причин, що призвели до скарг, підготовка пропозицій щодо притягнення до відповідальності працівників, дії чи бездіяльність яких призвели до надходження обґрунтованих скарг; оцінка повноти дотримання посадовими особами органів ДПС вимог чинного законодавства та власних нормативно-правових актів для надання керівництву органів ДПС пропозицій щодо прийняття кадрових рішень; організація, проведення (участь у проведенні) службових перевірок та розслідувань стосовно працівників органів ДПС; контроль за усуненням недоліків, виявлених Управлінням внутрішньої безпеки під час перевірок органів ДПС; інформування громадськості про результати діяльності Управління внутрішньої безпеки шляхом розміщення у встановленому порядку інформації у ЗМІ, на веб-сайті ДПС України; здійснення у межах компетенції взаємодії щодо обміну інформацією, планування та проведення спільних заходів з іншими правоохоронними органами України.

2.16. Контроль та організація проведення досудового слідства: зональний і лінійний контроль за веденням досудового слідства підвідомчими слідчими підрозділами податкової міліції; організація і проведення перевірок слідчих підрозділів податкової міліції регіональних ДПС; розгляд обґрунтованості клопотань слідчих підрозділів податкової міліції регіональних ДПС про продовження по кримінальних справах строків слідства та утримання обвинувачених під вартою понад 6 місяців; підготовка матеріалів для внесення на розгляд Генерального прокурора України та його заступників клопотань щодо продовження строків слідства по кримінальних справах та утримання обвинувачених під вартою понад 6 місяців; контроль за своєчасністю дій слідчих щодо розкриття і запобігання злочинам; підготовка і направлення підвідомчим слідчим підрозділам податкової міліції обов'язкових для виконання вказівок щодо конкретних кримінальних справ; контроль за використанням слідчими криміналістичної техніки; взаємодія з науково-дослідними установами щодо розробки методик розслідування злочинів, підслідних слідчим податкової міліції; контроль за дотриманням законності під час порушення кримінальних справ і проведення дізнання по них, а також провадження за протокольною формою досудової підготовки матеріалів; контроль за розслідуванням складних кримінальних справ, які набули широкого громадського резонансу; проведення нарад, науково-практичних конференцій, семінарів та інших заходів щодо підвищення кваліфікації слідчих податкової міліції; проведення перевірок, службових розслідувань за фактами порушень особами начальницького складу

слідчих підрозділів податкової міліції норм кримінально-процесуального законодавства, підготовка висновків та пропозицій; координація проведення експертних досліджень у кримінальних справах, досудове слідство у яких здійснюється слідчими податкової міліції; організація, координація та контроль за діяльністю підвідомчих слідчих підрозділів податкової міліції щодо екстрадиції в Україну осіб, які розшукуються для притягнення до кримінальної відповідальності, та взаємодія з цього питання з іншими правоохоронними органами; організація та координація роботи щодо перевірки заяв та повідомлень про забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві, прийняття рішень за результатами таких перевірок і організація взаємодії щодо виконання цих рішень із органами, які здійснюють відповідні заходи безпеки; організація розшуку осіб, які ухиляються від слідства; надання методичної та практичної допомоги підвідомчим слідчим підрозділам податкової міліції; надання методичної допомоги оперативним підрозділам податкової міліції щодо виявлення та документування злочинів, віднесених до компетенції податкової міліції.

2.17. Здійснення досудового слідства в особливо важливих кримінальних справах: ведення наглядових справ із резонансних та складних кримінальних справ; координація слідчої роботи щодо кримінальних справ, які мають міжрегіональний характер; надання практичної допомоги у розслідуванні кримінальних справ, що мають міжрегіональний характер; організація взаємодії слідчих податкової міліції у ході розслідування кримінальних справ, що мають міжрегіональний характер, з оперативними підрозділами податкової міліції; взаємодія з прокуратурою, судом, іншими правоохоронними органами з питань розслідування та розкриття резонансних злочинів, віднесених законом до компетенції податкової міліції; здійснення досудового слідства в особливо важливих кримінальних справах про підслідні злочини та злочини, розслідування яких доручено прокурором у порядку, передбаченому кримінально-процесуальним законодавством; створення слідчо-оперативних груп при розслідуванні особливо важливих кримінальних справ; встановлення причин і умов, що призводять до вчинення резонансних злочинів, підслідних слідчим податкової міліції, та направлення до відповідного державного органу, громадської організації або посадової особи подання про вжиття заходів для їх усунення; методично-криміналістичне забезпечення провадження у особливо важливих кримінальних справах; здійснення контролю за своєчасністю дій слідчих щодо розкриття і запобігання резонансним злочинам; вжиття заходів для всебічного і об'єктивного провадження досудового слідства у особливо важливих кримінальних справах; перевірка особливо важливих кримінальних справ; надання вказівок слідчим про провадження досудового слідства, притягнення як обвинуваченого, кваліфікацію злочину та обсяг обвинувачення, направлення справи, провадження окремих слідчих дій при розслідуванні особливо важливих

кримінальних справ; передача справи від одного слідчого іншому, доручення розслідування справи кільком слідчим при розслідуванні особливо важливих кримінальних справ; координація призначення і проведення документальних позапланових перевірок платників податків, що проводяться на виконання постанов слідчих податкової міліції, винесених ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх провадженні; координація підготовки до позовної роботи з представлення у судах інтересів держави щодо визнання недійсними угод та стягнення до бюджету всього отриманого за такими угодами на підставі матеріалів та доказів, зібраних слідчими податкової міліції під час розслідування кримінальних справ; підготовка в порядку, передбаченому Кримінально-процесуальним кодексом України, офіційних запитів про встановлення на території іншої держави та видачу (екстрадиція) в Україну осіб, які розшукуються для притягнення до кримінальної відповідальності.

2.18. Організація діяльності слідчих підрозділів, аналітичної і методичної роботи та збору статистичних даних: збір та накопичення аналітичної і методичної інформації; вивчення, аналіз і узагальнення інформації щодо провадження досудового слідства; вивчення слідчої практики; формування прогнозних показників щодо розслідування кримінальних справ; підготовка довідок, доповідей, проектів рішень і наказів, аналітичних матеріалів; отримання, аналіз і узагальнення інформації та звітів підвідомчих слідчих підрозділів податкової міліції; ведення обліку та звітності, передбачених нормативно-правовими актами; складання і передача звітів до Генеральної прокуратури України; взаємодія з відповідними структурними підрозділами ДПС України; підготовка і надання звітів, інформаційних та аналітичних матеріалів на вимогу керівництва податкової міліції та ДПС України; підготовка і направлення підвідомчим слідчим підрозділам податкової міліції розпоряджень, вказівок, методичних рекомендацій щодо вдосконалення слідчої роботи; підготовка пропозицій щодо удосконалення чинного законодавства та нормативної бази з питань діяльності слідчих підрозділів податкової міліції. Проведення експертизи законодавчих та нормативних актів з питань кримінально-процесуальної діяльності і кримінальної відповідальності за вчинення злочинів, підслідних слідчим податкової міліції, та інших законодавчих чи нормативних актів за дорученням керівництва ДПС України; вивчення, узагальнення та розповсюдження провідного досвіду і наукових методів розслідування злочинів, підслідних податковій міліції; організація разом з іншими підрозділами податкової міліції ДПС України заходів щодо усунення причин та умов, що сприяють вчиненню злочинів; направлення подань (з дотриманням вимог статті 23-1 КПК України) до відповідних міністерств та відомств з цих питань; підготовка необхідної інформації для органів державної влади і ЗМІ; проведення зустрічей з трудовими колективами установ, підприємств і відомств з метою профілактики злочинів; участь у доборі особового складу слідчих підрозділів

податкової міліції, підготовка матеріалів та внесення пропозицій керівництву ДПС України про призначення, звільнення та переміщення осіб начальницького складу та працівників слідчих підрозділів податкової міліції, посади яких віднесено до номенклатури посад ДПС України; підготовка та внесення пропозицій керівництву ДПС України щодо заохочення працівників слідчих підрозділів податкової міліції.

2.19. Забезпечення взаємодії із правоохоронними органами України та інших країн: взаємодія з органами внутрішніх справ, прокуратури, суду та іншими правоохоронними органами з питань розкриття злочинів і розслідування кримінальних справ; підготовка та передача звернень (клопотань) про правову допомогу у кримінальних справах до правоохоронних органів інших держав; організація виконання прохань правоохоронних органів інших країн про надання правової допомоги на території України; узгодження кандидатур слідчих податкової міліції та розпорядчих документів щодо створення спільних слідчо-оперативних груп за участю працівників інших правоохоронних органів; забезпечення взаємодії з податковими та правоохоронними органами інших держав, офіцерами зв'язку при дипломатичних представництвах, міжнародними правоохоронними організаціями та місіями, зокрема Інтерполом, Координаційною радою керівників органів податкових (фінансових) розслідувань держав-учасниць СНД, Місією Європейського Союзу з прикордонної допомоги Молдові та Україні та ін.; узагальнення досвіду роботи правоохоронних служб у складі фіскальних органів іноземних держав, міжнародних правоохоронних організацій, підготовка та внесення на розгляд керівництва ДПС України відповідних пропозицій щодо поліпшення роботи підрозділів податкової міліції та застосування перспективних методів її організації; надання допомоги працівникам підрозділів податкової міліції під час їх перебування у закордонних відрядженнях, щодо встановлення контактів з правоохоронними службами іноземних держав та забезпечення обміну інформацією за запитами податкової міліції ДПС України; встановлення прямих контактів з правоохоронними органами іноземних держав, у т.ч. за допомогою посольств України, необхідних для належного співробітництва компетентних служб іноземних держав у рамках чинних договорів з оподаткування, протидії злочинності та перспективних напрямів співпраці; опрацювання запитів підрозділів податкової міліції щодо надання інформації податковими та правоохоронними органами іноземних держав, запитів (у межах компетенції) податкових та правоохоронних органів іноземних держав, опрацювання та підготовка відповідей на такі запити; забезпечення інших форм допомоги, передбачених міжнародними договорами.

Таким чином, податкова міліція в Україні є спеціальною службою, невід'ємною частиною державного управління, наділеною правоохоронними функціями. Податкова міліція, поряд з іншими підрозділами «блоку економічної безпеки» (підрозділами Державної служби України з питань боротьби з

економічною злочинністю МВС України, Державної митної служби України, Служби безпеки України тощо), є частиною сил, що забезпечують засади законності та правопорядок в економічній сфері держави.

Нині, на наш погляд, пріоритетним напрямом організаційно-штатної політики органів податкової міліції є зміцнення підрозділів, які безпосередньо здійснюють діяльність з виявлення, документування та розслідування податкових та інших злочинів і правопорушень, а також виконують інші основні завдання, віднесені чинним законодавством до компетенції органів податкової міліції.

Разом з тим, аналіз ситуації, що склалася у сфері економіки і податковій сфері, зокрема, свідчить, що нині податкові злочини і правопорушення за своїми соціальними та економічними наслідками, за їх взаємозв'язком з іншими економічними злочинами представляють собою реальну загрозу економічній безпеці держави. Досвід роботи податкової міліції доводить, що без належної взаємодії як правоохоронних органів, так і органів законодавчої і виконавчої влади проблеми забезпечення економічної безпеки не вирішити. Зусилля, які сьогодні докладають правоохоронні органи, вимагають також законодавчої та фінансової підтримки й термінової розробки і затвердження довгострокової цільової програми забезпечення економічної безпеки. Також стає очевидним, що в сучасних умовах підлягає доопрацюванню і вдосконаленню нормативна правова база, яка регламентує організацію діяльності податкової міліції.

1.2. Теоретичні аспекти організації роботи оперативних підрозділів податкової міліції у боротьбі з податковою злочинністю

На сучасному етапі розвитку Україна проходить відповідальний період формування незалежної правової держави з високорозвиненою економікою, шляхи переходу до якої виявилися дуже важкими. Нігілізм щодо усталених правових форм господарювання, запозичення економічних моделей розвинених країн сприяли появі та розвитку деструктивних економічних і соціальних процесів. Кризовими явищами охоплені елементи паливно-енергетичного, аграрно-промислового комплексів, кредитно-банківської та фінансової сфер, інші галузі, внаслідок чого виникли спад виробництва, скорочення економічного потенціалу держави, спостерігається соціальне розшарування. Докорінна зміна соціально-економічних основ суспільства, загострення протиріч між людськими потребами і можливостями їх задоволення поступово призводять до морального переродження самого суспільства, погіршення криміногенної ситуації, створення сприятливих умов для зростання питомої ваги економічних злочинів.

Одним з найбільш поширених податкових злочинів в Україні є ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, суспільна небезпека якого у тому, що цим створюється економічний базис організованої злочинності.

Несплата податків досягає таких масштабів, коли вона із економіко-соціальної проблеми поступово перетворюється в проблему економічної безпеки держави.

Аналіз негативного впливу дестабілізуючих чинників на стан економічної безпеки України сьогодні, на жаль, дозволяє зробити висновок про ряд проблемних питань, серед яких основними залишаються: тінізація економіки, розширення протиправної діяльності суб'єктів підприємництва, включаючи масове ухилення від сплати податків, криміналізація українського суспільства в цілому та низька ефективність боротьби правоохоронних органів із цими проявами.

Зростаючий вплив злочинності на рішення соціальних, економічних та інших завдань країни, проведення ринкових реформ та демократизацію в суспільстві висуває проблему боротьби на одне з перших місць.

Успішна боротьба зі злочинністю, у першу чергу, передбачає глибоке вивчення злочинів різних категорій з розкриттям їх рівня, структури, динаміки, причин і умов їх скоєння та розробку на цій основі програми ефективних заходів профілактики.

У сучасних умовах, коли послідовно вирішуються завдання докорінного поліпшення роботи органів податкової міліції, особливо важливе значення має реальне підвищення ефективності оперативно-розшукової діяльності. Грамотне, вміле, засноване на законі застосування оперативними працівниками оперативно-розшукових засобів, гласних і негласних оперативних заходів і методів дозволить своєчасно виявляти, повніше перевіряти й належно оцінювати події, факти і осіб, які становлять оперативний інтерес; більш оперативно і цілеспрямовано втручатися в хід подій, направлених на запобігання злочинам, що готуються і вчинюються; по «гарячих слідах» виявляти і затримувати злочинців; виявляти, вилучати і зберігати речові докази, що мають значення для розслідування кримінальних справ.

Податкова міліція України – це спеціальні підрозділи, які займаються боротьбою з податковими правопорушеннями. Податкова міліція діє у складі відповідних органів державної податкової служби і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства України.

У розрізі організаційної структури, затвердженої наказом ДПС України від 29.11.2011 р. № 185 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру» до складу податкової міліції входять: Головне управління податкової міліції ДПС України, Головне слідче управління та Управління внутрішньої безпеки в органах ДПС України¹⁰.

Система органів податкової міліції складається з трьох ланок:

– оперативні підрозділи головних відділів податкової міліції державних податкових інспекцій у містах та районах;

¹⁰ Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру: Наказ ДПС України від 29.11.2011 р. № 185. [30]

– оперативні підрозділи управлінь податкової міліції державних податкових служб в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, спеціальних ДПІ з обслуговування великих платників податків ДПС;

– оперативні підрозділи Головного управління податкової міліції ДПС України.

Оперативним підрозділам для виконання завдань оперативно-розшукової діяльності надається право:

1) опитувати осіб за їх згодою, використовувати їх добровільну допомогу;

2) проводити контрольовану поставку та контрольовану і оперативну закупку товарів, предметів та речовин, у тому числі заборонених для обігу, у фізичних та юридичних осіб незалежно від форми власності з метою виявлення та документування фактів протиправних діянь. Проведення контрольованої поставки, контрольованої та оперативної закупок здійснюється згідно з положеннями статті 271 Кримінального процесуального кодексу України у порядку, визначеному нормативно-правовими актами Міністерства внутрішніх справ України, податкової міліції Державної податкової служби України, Служби безпеки України, Державної митної служби України, погодженими з Генеральною прокуратурою України та зареєстрованими у Міністерстві юстиції України;

3) порушувати в установленому законом порядку питання про проведення перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та осіб, які займаються підприємницькою діяльністю або іншими видами господарської діяльності індивідуально, та брати участь у їх проведенні;

4) ознайомлюватися з документами та даними, що характеризують діяльність підприємств, установ та організацій, вивчати їх, за рахунок коштів, що виділяються на утримання підрозділів, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, виготовляти копії з таких документів, на вимогу керівників підприємств, установ та організацій – виключно на території таких підприємств, установ та організацій, а з дозволу слідчого судді в порядку, передбаченому Кримінальним процесуальним кодексом України, – витребувати документи та дані, що характеризують діяльність підприємств, установ, організацій, а також спосіб життя окремих осіб, підозрюваних у підготовці або вчиненні злочину, джерело та розміри їх доходів, із залишенням копій таких документів та опису вилучених документів особам, у яких вони витребувані, та забезпеченням їх збереження і повернення в установленому порядку. Вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських документів забороняється, крім випадків, передбачених Кримінальним процесуальним кодексом України;

5) проводити операції із захоплення злочинців, припинення злочинів, розвідувально-підривної діяльності спецслужб іноземних держав, організацій та окремих осіб;

6) відвідувати жилі та інші приміщення за згодою їх власників або мешканців для з'ясування обставин злочину, що готується, а також збирати відомості про протиправну діяльність осіб, щодо яких проводиться перевірка;

7) негласно виявляти та фіксувати сліди тяжкого або особливо тяжкого злочину, документи та інші предмети, що можуть бути доказами підготовки або вчинення такого злочину, чи одержувати розвідувальну інформацію, у тому числі шляхом проникнення та обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи згідно з положеннями статті 267 Кримінального процесуального кодексу України;

8) виконувати спеціальне завдання з розкриття злочинної діяльності організованої групи чи злочинної організації згідно з положеннями статті 272 Кримінального процесуального кодексу України;

9) здійснювати аудіо-, відеоконтроль особи, зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж, електронних інформаційних мереж згідно з положеннями статей 260, 263–265 Кримінального процесуального кодексу України;

10) накладати арешт на кореспонденцію, здійснювати її огляд та виїмку згідно з положеннями статей 261, 262 Кримінального процесуального кодексу України;

11) здійснювати спостереження за особою, речю або місцем, а також аудіо-, відеоконтроль місця згідно з положеннями статей 269, 270 Кримінального процесуального кодексу України;

12) здійснювати установлення місцезнаходження радіоелектронного засобу згідно з положеннями статті 268 Кримінального процесуального кодексу України;

13) мати гласних і негласних штатних та позаштатних працівників;

14) використовувати конфіденційне співробітництво згідно з положеннями статті 275 Кримінального процесуального кодексу України;

15) отримувати від юридичних чи фізичних осіб безкоштовно або за винагороду інформацію про злочини, що готуються або вчинені, та про загрозу безпеці суспільства і держави;

16) використовувати за згодою адміністрації службові приміщення, транспортні засоби та інше майно підприємств, установ, організацій, за згодою осіб – житло, інші приміщення, транспортні засоби і майно, які їм належать;

17) створювати та використовувати заздалегідь ідентифіковані (помічені) або несправжні (імітаційні) засоби згідно з положеннями статті 273 Кримінального процесуального кодексу України;

18) створювати і застосовувати автоматизовані інформаційні системи;

19) застосовувати засоби фізичного впливу, спеціальні засоби та вогнепальну зброю на підставах і в порядку, встановлених законами про міліцію, Службу безпеки України, Державну прикордонну службу України, державну

охорону органів державної влади України та посадових осіб, Митним кодексом України;

20) звертатися у межах своїх повноважень із запитами до правоохоронних органів інших держав та міжнародних правоохоронних організацій відповідно до законодавства України, міжнародних договорів України, а також установчих актів та правил міжнародних правоохоронних організацій, членом яких є Україна¹¹.

Податкова міліція органів ДПС України має такі повноваження:

– приймає та реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесені до її компетенції, здійснює в установленому порядку їх перевірку і приймає щодо них передбачені законом рішення;

– здійснює досудову підготовку матеріалів за протокольною формою, проводить дізнання та попереднє слідство у межах своєї компетенції;

– порушує кримінальні справи, у встановленому процесуальним законом порядку, за фактом вчинення злочинів, підслідних податковій міліції;

– виявляє причини та умови, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вживає заходів щодо їх усунення;

– аналізує стан податкової злочинності, чинників, що її обумовлюють, прогноз криміногенної ситуації; розробляє та вносить пропозиції керівництву ГУПМ ДПС України щодо організації діяльності оперативних підрозділів податкової міліції;

– проводить аналіз ефективності використання сил, засобів та оперативно-пошукових обліків у боротьбі зі злочинністю, визначає основні напрями і тактику оперативно-розшукової діяльності, пов'язаної з виявленням злочинів у сфері оподаткування, та виробляє на цій основі пропозиції керівництву ГУПМ ДПС України щодо підвищення ефективності оперативно-розшукової діяльності; безпосередня робота з джерелами оперативної інформації та за оперативно-розшуковими справами.

– забезпечує безпеку працівників органів державної податкової служби та їх захист від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків;

– запобігає корупції та іншим службовим порушенням серед працівників державної податкової служби;

– збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень податкового законодавства, прогнозує тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням;

– організовує взаємодію з підрозділами ДПС України, іншими правоохоронними та контролюючими органами, у вирішенні питань боротьби зі злочинністю у податковій сфері;

¹¹ Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України. – К., 2012. [32]

- здійснює поточне та перспективне планування оперативно-службової діяльності оперативних підрозділів податкової міліції, узагальнює позитивний досвід у сфері протидії податковій злочинності;
- розробляє та реалізує програми комплексних і цільових оперативно-профілактичних операцій, спрямованих на активізацію протидії злочинності на визначених пріоритетних напрямках;
- уживає заходів, спрямованих на встановлення майна та матеріальних цінностей, здобутих злочинним шляхом, щодо яких судом може бути прийнято рішення про стягнення їх для відшкодування завданих злочинами збитків;
- організовує роботи з протидії злочинам у податковій сфері та руйнування злочинних схем;
- організовує та здійснює оперативно-розшукову діяльність, спрямовану на виявлення та припинення злочинів у сфері оподаткування, а також комплексне використання джерел оперативної інформації, можливостей оперативних підрозділів та застосування оперативно-технічних засобів під час провадження в оперативно-розшукових справах;
- організовує та здійснює діловодство, у тому числі за матеріалами негласних заходів оперативно-розшукової діяльності¹².

Структурні оперативні підрозділи податкової міліції працюють переважно за галузевим (об'єктовим) принципом роботи: тобто працівники закріплюються за галузями господарювання та напрямками економічної діяльності.

До першочергових завдань оперативних підрозділів податкової міліції сьогодні відносять: боротьбу зі злочинами у фінансово-кредитній системі, паливно-енергетичному та агропромисловому комплексах, у сфері зовнішньоекономічної діяльності, сфері обігу підакцизних товарів, протидію легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом, боротьбі з фіктивними суб'єктами підприємницької діяльності, незаконному відшкодуванню ПДВ та боротьбу з корупцією в ДПС. Пріоритетом у діяльності податкової міліції є виявлення фактів скоєння податкових злочинів з використанням фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності тощо.

Відомчими і міжвідомчими нормативними актами перед підрозділами податкової міліції можуть ставитися завдання щодо посилення боротьби з окремими видами злочинів або зі злочинами на окремих територіях.

Виходячи з правового положення оперативних підрозділів податкової міліції щодо їх компетенції при здійсненні боротьби з податковими злочинами (злочинами у сфері господарської діяльності), можна виділити три напрями:

1) адміністративно-правова діяльність – будучи представниками влади, працівники цих підрозділів користуються наданими міліції правами – можуть затримувати осіб, які чинять адміністративні правопорушення, та готувати відповідні документи до суду про притягнення останніх до адміністративної

¹² Кримінальний процесуальний кодекс України. – К., 2012. – Ст. 348. [31]

відповідальності, оформляти відповідні протоколи, витребувати у посадових осіб необхідні документи і т.д.;

2) оперативно-розшукова діяльність – оперативні підрозділи наділені правом у повному обсязі здійснювати оперативно-розшукову діяльність із метою виявлення, попередження і розкриття злочинів, віднесених до їхньої компетенції: заводити на осіб, обґрунтовано підозрюваних у вчиненні злочинів, оперативно-розшукові справи, застосовувати спеціальні технічні засоби, використовувати можливості інших оперативних підрозділів, залучати до конфіденційного співробітництва громадян, проводити різноманітні оперативно-розшукові заходи і виконувати інші функції, передбачені Законом України «Про оперативно-пошукову діяльність»¹³.

3) кримінально-процесуальна діяльність – виступаючи як орган дізнання, працівники оперативних підрозділів податкової міліції мають право порушувати кримінальні справи по злочинах, віднесених до їхньої компетенції, здійснювати певні слідчі дії по кримінальних справах до передачі матеріалів у суд, а по злочинах, по яким обов'язкове проведення досудового слідства, – самостійно проводити початкові слідчі дії, а згодом – виконувати доручення слідчого процесуального характеру.

У класичному варіанті діяльність оперативних підрозділів податкової міліції являє собою ряд взаємопогоджених напрямів:

1. Оперативне обслуговування економічних об'єктів суб'єктів господарської діяльності та напрямів роботи. У процесі цієї діяльності добувається інформація про оперативну обстановку та здійснюється спостереження за її станом.

2. Пошукова робота, спрямованість якої визначається результатами діяльності по оперативному обслуговуванню. У процесі пошукової роботи виявляються особи і факти, які становлять інтерес для оперативного підрозділу податкової міліції.

3. Попередження злочинів. Первинна інформація, що отримана та перевірена у процесі пошукової роботи про умови, що сприяють вчиненню злочинів, та осіб, які потребують профілактичного впливу, реалізується за допомогою попереджувальних заходів, що включають загальну й індивідуальну профілактику, а також запобігання злочинам, що готуються.

4. Розкриття злочинів оперативним шляхом. Якщо під час повторного огляду первинної інформації вбачаються ознаки вчинення тяжких злочинів, але розкрити ці злочини слідчим шляхом важко, у рамках оперативно-розшукової справи проводяться комплексні заходи щодо документування злочинних дій осіб, які обґрунтовано підозрюються у вчиненні злочинів.

У процесі реалізації оперативно-розшукових функцій працівники оперативних підрозділів податкової міліції виконують визначені дії в матеріальній

¹³ Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України. – К., 2012. [32]

та інтелектуальній сферах. Ці дії можна умовно розділити на основні і допоміжні. Переважна їхня більшість має на меті – боротьбу зі злочинами у сфері оподаткування. З визначеної сукупності різноманітних дій і складається діяльність оперативного працівника податкової міліції. Слід зазначити, що дані дії не повинні бути звичайним набором заходів, а підпорядковуватися визначеним правилам і ґрунтуватися на встановлених, закономірностях. Основною ціллю проведення всіх дій є процес пізнання, що стосовно до сфери ОРД здійснюється насамперед у формі сприйняття і уявлень, що дозволяє досягти визначеного рівня знань. При цьому процес пізнання не може обмежуватися тільки емпіричним рівнем знань. Він припускає як обов'язковий елемент рішення раціональних прийомів пізнання і як слідство цього – досягнення більш високого (найчастіше абстрактного) логічного рівня знань із властивим йому складним вивідним характером.

Структурно діяльність співробітника оперативних підрозділів податкової міліції складають заходи організаційного і тактичного характеру. Самий же процес діяльності складається з таких основних послідовних стадій, як:

- узагальнення, аналіз і оцінка наявної інформації;
- прогнозування оперативно-тактичної ситуації;
- планування своїх дій (на основі прогнозу);
- моделювання результатів запланованої роботи;
- матеріально-технічне забезпечення запланованих заходів;
- реалізація (виконання) запланованих заходів;
- аналіз та оцінка результатів виконаної роботи.

Слід зазначити, що ці стадії є основними, що обов'язково входять у процес діяльності. Можуть бути і додаткові (не завжди обов'язкові) стадії, наприклад, при недостатності інформації для аналізу може бути здійснений її додатковий збір тощо.

Викладене дозволяє визначити діяльність оперативного працівника як сукупність послідовних організаційно-тактичних дій розумового і прикладного характеру, спрямованих на формування конкретного завдання і виконання її найбільш оптимальними засобами для досягнення поставлених цілей, одержання нових знань, умінь і практичних навичок.

Одним із основних чинників належної організації роботи оперативних підрозділів податкової міліції у боротьбі зі злочинністю у сфері господарської діяльності є планування. Його можна розглядати як управлінську діяльність, що складається в узгодженні цілей і завдань на майбутній період і виробленні найбільш раціональних шляхів і засобів для їх досягнення з урахуванням особливостей оперативної обстановки на території, що обслуговують, або об'єкті, ресурсних можливостей підрозділу, а також ймовірних (прогнозованих) змін оперативної обстановки.

Базою планування служать результати інформаційно-аналітичної роботи. Вироблені в її процесі управлінські рішення відбиваються у проектах письмових планів, що у встановленому порядку повинні пройти своє узгодження і затвердження.

Письмові плани являють собою заздалегідь намічену систему організаційних, оперативно-пошукових, профілактичних, слідчих заходів і дій, спрямованих на боротьбу зі злочинністю, у якій вказується послідовність і терміни проведення, а також особи, відповідальні за їх виконання. Після відповідного узгодження і затвердження плани набувають нормативної сили і стають обов'язковими до виконання.

Крім того, працівники підрозділів податкової міліції, займаючись оперативно-розшуковою діяльністю, удаються до планування при проведенні окремих складних оперативно-розшукових заходів, при доборі, перевірці і вивченні кандидатів до конфіденційного співробітництва, а також у процесі здійснення оперативної перевірки.

Однією із важливих форм ОРД оперативних підрозділів податкової міліції є оперативно-розшукова профілактика, яка є різновидом профілактики як такої і являє собою систему оперативно-розшукових заходів, спрямованих на повторний огляд первинної інформації про осіб і факти, які становлять оперативний інтерес, усунення причин і умов, сприятливих вчиненню злочинів, а також здійснення профілактичного впливу на осіб, від яких можна очікувати скоєння злочинів.

Діяльність щодо профілактики можна умовно розділити на два етапи:

- виявлення причин і умов вчинення податкових злочинів;
- розробка і здійснення заходів, спрямованих на усунення цих причин та умов.

Перший етап ґрунтується на зборі інформації про стан економічної ситуації, фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, стан збору податків та інших обов'язкових платежів. З метою одержання необхідної інформації вивчаються необхідні документи, статистичні та звітні матеріали, використовується негласний апарат та проводиться аналіз наявних інформаційних масивів.

Коли інформація про причини й умови податкових злочинів здобуває конкретний характер, оперативні підрозділи переходять до розробки і здійснення заходів щодо їх усунення.

Основною умовою ефективності профілактичних заходів є комплексний характер їх проведення, використання можливостей різних відомств, служб і організацій. Ефективним профілактичним засобом є проведення разом із працівниками податкової інспекції суцільних перевірок дотримання податкового законодавства на ринках, торговельних майданчиках та в інших місцях концентрації суб'єктів торгівлі.

Виявлення й розкриття злочинів у сфері оподаткування, розшук та викриття осіб, які їх вчинили, є найважливішою складовою діяльністю податкової міліції, покликаної захищати економічні інтереси суспільства і держави від протиправних посягань.

Розкриття злочинів – це визначена законодавством і відомчими нормативними актами комплексна діяльність оперативних підрозділів, органів дізнання і попереднього слідства з метою виявлення ознак злочину, викриття винних і притягнення їх до кримінальної відповідальності.

Робота підрозділів податкової міліції щодо розкриття злочинів провадиться у двох напрямках: по-перше, вжиття оперативно-розшукових заходів з метою виявлення ознак злочину, доказової інформації, збитків, завданих злочинною діяльністю, та викриття винних осіб; по-друге, провадження в межах своєї компетенції дізнання у справах про злочини.

Розгляд цього процесу під кутом зору поступового здійснення певних дій дозволяє виділити у ньому наступні основні етапи:

- виявлення фактів злочинів і осіб, причетних до них;
- реагування на первинну інформацію про вчинене протиправне діяння чи те, що відбувається;
- документування розроблювальних дій і вирішення інших завдань оперативної розробки;
- реалізація даних, отриманих у ході оперативної розробки.

У ході розкриття злочинів працівники оперативних підрозділів ПМ шляхом використання комплексу оперативно-розшукових заходів забезпечують постійне надходження оперативно-значимої інформації. Основу таких заходів становить робота з негласним апаратом, діяльність якого спрямована на виявлення осіб, причетних до вчинення злочинів, та їх оперативну розробку.

У той же час податкова міліція не стоїть осторонь соціально-економічних процесів, які проходять сьогодні в суспільстві. «Податкова служба впевнено йде шляхом перетворення із суворого і прискіпливого контролера в партнера вітчизняного бізнесу, змінюючи філософію його відносин з державою, – зазначив у своєму виступі на оперативній нараді перший заступник голови Державної податкової служби України, начальник податкової міліції України А.В. Головач, де були підведені підсумки роботи податкової міліції у першому півріччі 2012 року. – Податкова міліція в цьому процесі відіграє важливу роль. Ми прагнемо звести до мінімуму спілкування з сумлінними платниками податків. Об'єкт уваги податкової міліції – тіньовий сектор і злочинні афери з мінімізації податкових зобов'язань». Податкова міліція України й надалі в рамках повноважень робитиме все для забезпечення економічної безпеки держави, наповнення держбюджету, підвищення добробуту суспільства. «Головне – не кількість порушених

кримінальних справ, а забезпечення повного відшкодування завданих державі збитків»¹⁴.

Податкова міліція також має намір перевіряти законність існування систем електронних грошей в Україні. «Одним з її пріоритетів є боротьба зі злочинами, які пов'язані з використанням сучасних технологій. У цьому контексті ми будемо розглядати питання законності, навіть існування електронних грошей в Україні. Тому що дійсно у нас є певна проблематика, яку ми узагальнюємо сьогодні і вивчаємо разом з НБУ, те ж питання законності існування окремих грошових систем», – зазначає А. Головач. Уже сьогодні розробляються конкретні механізми щодо виявлення кіберзлочинців за допомогою посилення контролю над ринками електронних грошей і платіжних систем, інтернет-провайдерами та інтернет-торгівлею¹⁵.

На сучасному етапі податкова міліція відмовилася від практики виявлення дрібних порушень та перевірок підприємств з незначним валовим оборотом. З кожним роком кількість перевірок, порівняно з аналогічними періодами попередніх років, суттєво скорочується. За основу організації діяльності податкової міліції взято комплексне аналітичне відпрацювання інформації про злочини міжрегіонального характеру, що призводять до втрат бюджету у десятки мільйонів гривень.

Сьогодні потрібно чітко розуміти, що приховування доходів від оподаткування є лише зовнішнім проявом більш глибоких криміногенних процесів перерозподілу національного доходу на користь тіньової економіки.

Податкова міліція – це особливий спеціалізований орган, у якому працюють кваліфіковані фахівці, які проводять розшукові, слідчі заходи з метою виявлення та розслідування злочинів. Своїм основним завданням її діяльності є ліквідація можливостей і бази для тіньових процесів, вихід у легальний оборот тіньової економіки.

Перш за все, це протидія незаконному формуванню відшкодування податку на додану вартість. Це найбільш криміналізований податок, причому не тільки в Україні, але і в інших країнах Європи. Наявність ряду інструментів, таких як електронна звітність та додаток до декларацій з ПДВ, дозволяє фактично в режимі он-лайн проводити моніторинг операцій, пов'язаних із цим податком.

Важливим аспектом є відпрацювання контрагентів конвертаційних центрів, за допомогою яких підприємства реального сектору економіки мінімізують податкові зобов'язання. І саме тут доцільно відзначити належну організацію роботи оперативних підрозділів податкової міліції, основний тягар якої покладено на плечі її оперативних працівників.

Пріоритетом діяльності податкової міліції є також протидія незаконному обігу підакцизних товарів. У цьому напрямі працює ціла система контролю над

¹⁴ <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/2682>. [33]

¹⁵ <http://www.banksinfo.kiev.ua/analytics?id=3424>[34]

виготовленням і переміщенням спирту та алкогольних напоїв на внутрішньому ринку. Підрозділами податкової міліції виявляються факти незаконного ввезення товарів на митну територію України та ліквідуються схеми (у тому числі і міжрегіональні) їх незаконного обігу.

Особлива увага приділяється запобіганню фактів ухилення від сплати податків з використанням процедури прискороного фіктивного банкрутства. Не менш важлива і протидія розкраданню бюджетних коштів, у тому числі під час проведення тендерних закупівель та їх подальшої легалізації.

Як результат, у 2011 році завдяки роботі податкової міліції у взаємодії з іншими підрозділами податкової служби до бюджету загалом було направлено понад 4,2 млрд грн, попереджено незаконне відшкодування ПДВ на суму понад 3,4 млрд грн, з незаконного обігу вилучено товарів на суму близько 954 млн грн. Виявлено 4,4 тис. злочинів у сфері оподаткування, до суду направлено кримінальних справ за 2,6 тис. злочинів.

Регіональними підрозділами податкової міліції вже сьогодні вживаються заходи, спрямовані на виявлення та руйнування тіньових схем, створених фінансово-промисловими групами. Перед регіональними відділеннями податкової міліції України насамперед поставлено завдання розібратися зі схемами ухилення від податків великих фінансово-промислових груп. Від регіональних відділень необхідні рішучі дії, які мають дати конкретні результати. При цьому слід ґрунтуватися на системному аналізі діяльності фінансово-промислових груп, який допоможе виявити та зруйнувати тіньові схеми, що використовуються підприємствами, які входять до їх складу. У першому кварталі 2012 року податковою міліцією викрито 1 400 злочинів, дев'ять з десяти яких – тяжкі та особливо тяжкі.

У той же час, головне в діяльності податкової міліції – не кількість порушених кримінальних справ, а реальний економічний ефект у вигляді податкових надходжень від задіяних у злочинних схемах підприємств реального сектору економіки¹⁶. «Головне у роботі податкової міліції – це мінімізація втрат бюджету, а не ув'язнення злочинців. Ті, хто порушує закон, змушені будуть повернути державі все до копійки. І заплатити при цьому справедливі штрафи, – зазначає А. Головач. Загалом на сьогодні по всіх кримінальних справах, що порушено та розслідуються за матеріалами податкової міліції, відшкодовано до бюджету майже півмільярда гривень. За січень–березень 2012 року до суду з обвинувальними висновками скеровано кримінальні справи по 631 злочину, які було порушено за матеріалами податкової міліції, з них більше 70 відсотків – тяжких та особливо тяжких. Діяльність податкової міліції скерована на активну співпрацю з працівниками митної служби задля більш ефективної протидії схемам

¹⁶ <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/2682>. [33]

незаконного формування та відшкодування податку на додану вартість під час експортно-імпортних операцій¹⁷.

Одним із пріоритетних напрямів роботи податкової міліції у цьому році стане виявлення ухилень від сплати податків при проведенні експортно-імпортних операцій з використанням офшорних компаній [36]. Саме такі завдання на сучасному етапі поставлені керівництвом ДПС України перед оперативними підрозділами податкової міліції щодо стабільної податкової політики.

Висновок.

Сучасний етап політичного та соціально-економічного розвитку України поряд із прийняттям нового Кримінального процесуального кодексу свідчить про миттєве реагування на ці процеси кримінальних структур. Зростання цін на продовольчі та промислові товари, різке підняття курсу валют, спад виробництва, реформування податкової системи, масові кадрові переміщення, зменшення заробітної платні тощо є сприятливими чинниками для «розквіту» криміногенного середовища, мінімізації бази оподаткування, резонансним ухиленням від сплати податків, незаконній конвертації грошових коштів та виведенню їх за кордон, збільшенню корупційних проявів та фактів хабарництва з боку посадових осіб. Ділками тіньового бізнесу із залученням висококваліфікованих фахівців розробляються новітні злочинні технології ухилень від сплати податків та відмивання доходів.

Вищезазначені та інші факти свідчать про необхідність створення високого рівня організації роботи правоохоронних органів, у тому числі податкової міліції, як суб'єкта оперативно-розшукової діяльності, кадровому забезпеченні її структурних оперативних підрозділів висококваліфікованими працівниками, не формальній, а дієвій підготовці та перепідготовці фахівців на базі Національного університету ДПС України.

1.3. Організаційні та правові засади організації спільної діяльності ДПС України з іншими правоохоронними та контролюючими органами

Ефективність та результативність будь-якої діяльності передбачає наявність певних передумов. Ми вважаємо всю сукупність факторів, які тією чи іншою мірою визначають необхідність, можливість та якість здійснення взаємодії органів податкової служби з правоохоронними органами, можливо поділити на:

- 1) системні;
- 2) організаційно-тактичні;
- 3) кримінологічні;
- 4) правові.

¹⁷ <http://lviv.unian.net/ukr/detail/193650>[35]

1. Взаємодія елементів правоохоронної системи базується на основних системних положеннях, таких як:

- єдність цілей усіх елементів системи;
- сумісність елементів.

Тепер розглянемо детальніше системні фактори. Єдність цілей елементів правоохоронної системи полягає у наступному. Одне з центральних місць у різноманітній та багатоплановій діяльності держави належить виконанню завдань щодо захисту прав і свобод людини, охорони прав та законних інтересів державних і недержавних організацій, боротьби із злочинами та іншими правопорушеннями. Так, ст. 3 Основного Закону зазначає, що права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод є головним обов'язком держави. Завдяки практичній діяльності органів державної влади відбувається вплив держави на цю сферу суспільних відносин. Органи податкової служби – це державні органи, наділені правоохоронними і контролюючими повноваженнями, які входять до системи органів виконавчої влади. Кожен компонент, кожна частина системи виконують у системі специфічні функції, спрямовані на її збереження і розвиток, на досягнення системного результату. Публічною, соціально значущою метою діяльності як органів державної податкової служби, так і інших правоохоронних, є задоволення загальних потреб суспільства, реалізація положень Конституції та вимог Законів України. Крім того, єдність цілей передбачає також несуперечність інтересів (загальних та відомчих) при виконанні взаємопов'язаних дій, спрямованих на вирішення завдань, які стоять перед правоохоронною системою.

Під сумісністю розуміється така спільність об'єктів в окремих властивостях або по суті, яка забезпечує можливість їх взаємодії¹⁸. Елементи сумісні, якщо властивості одного з них дозволяють реалізовувати функції іншого та навпаки. Йдеться про наявність спільності по визначених, необхідних для їх успішного спільного функціонування властивостям. Такими властивостями, характерними для податкової служби та інших правоохоронних органів, наприклад, є:

а) функціональний принцип побудови організаційної структури системи ДПС, у зв'язку з чим у структурі створюються відповідні підрозділи, що спеціалізуються на виконанні однієї чи декількох споріднених функцій;

б) територіальний принцип побудови системи ДПС та, наприклад, ОВС, тобто ці органи розташовані і функціонують у межах тих самих адміністративно-територіальних одиниць України;

в) виконання кола обов'язків щодо здійснення нагляду за виконанням посадовими особами та громадянами вимог законів та підзаконних нормативних актів;

¹⁸ Словарь иностранных слов. – М.: Русский язык, 1989. – С. 29. [37]

г) правомочність певних категорій співробітників даних органів застосовувати засоби державного (адміністративного та кримінального) примусу;

д) наявність повноважень щодо здійснення дізнання і досудового слідства (ОВС, податкова міліція, СБУ);

е) одноманітність заходів оперативно-розшукової діяльності, повноваження щодо якої мають оперативні підрозділи МВС і органи ДПС – оперативні підрозділи податкової міліції (ст. 5 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність»¹⁹);

є) можливість застосування до правопорушників спеціальних засобів впливу, включаючи вогнепальну зброю (ст. 12–15 прим. Закону України «Про міліцію»²⁰);

ж) окремим правоохоронним органам (ОВС, податкова міліція, СБУ, тощо) властива певна воєнізованість: близький до армійського порядок проходження служби, присвоєння співробітникам спеціальних звань, військова дисципліна, прийняття присяги.

Зрозуміло, що різні правоохоронні органи не можуть співпадати за всіма властивостями, однак чим більше буде точок дотику, тим більш якісною буде взаємодія.

2. До організаційно-тактичних факторів, які обумовлюють необхідність взаємодії ДПС з правоохоронними органами, на нашу думку, слід віднести:

- належність до правоохоронних органів, наслідком якої є спільність завдань щодо забезпечення законності та правопорядку та певна спорідненість форм, методів діяльності;

- різний обсяг повноважень;

- особливість призначення сил і засобів, що застосовуються для вирішення відповідних завдань.

- взаємозалежність кінцевих результатів;

- позитивний досвід такої взаємодії в Україні та аналогічних органів за кордоном.

Фактором, який обумовлює необхідність досліджуваної взаємодії, є також спільність завдань щодо забезпечення законності та правопорядку, зокрема в економічній сфері, та певна тотожність форм, методів діяльності, що є наслідком належності до правоохоронних органів. Наявність у системі податкової служби двох груп органів: 1) податкові адміністрації та інспекції; 2) спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями – податкова міліція певним чином ускладнює вирішення питання про належність органів ДПС до правоохоронних чи контролюючих (органів фінансового контролю).

¹⁹ Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18 лютого 1992 року № 2135-ХІІ // Відомості Верховної Ради. – 1992. – № 22. – Ст. 304. [38]

²⁰ Про міліцію: Закон України від 20 грудня 1990 року № 565-ХІІ // Відомості Верховної Ради. – 1991. – № 4. – Ст. 20. [39]

Відомо, що правоохоронні органи спеціально створюються для виконання однієї чи кількох головних правоохоронних функцій, у зв'язку з чим потребують специфічного матеріально-технічного та іншого забезпечення. До працівників правоохоронного органу законодавством пред'являються спеціальні вимоги і вони з метою ефективного виконання своїх обов'язків, згідно із законодавством, наділяються специфічними правами, мають відповідні пільги та зовнішні ознаки приналежності до правоохоронних органів, підлягають підвищеному правовому захисту²¹. Аналізуючи Закон України «Про державну податкову службу в Україні» на предмет відповідності органів ДПС названим вище ознакам правоохоронних органів, можемо зробити висновок про належність податкових органів до правоохоронних з широким колом контролюючих повноважень. Таку нашу позицію підтримують інші науковці²².

Правоохоронні органи у межах своєї компетенції відповідними засобами та методами здійснюють збір необхідної інформації про ситуацію в економіці, стан дотримання положень нормативно-правових актів, які регулюють суспільні відносини в економічній сфері, проводять їх аналіз, так чи інакше реагують на виявлені правопорушення. Однак, крім специфічних, для цих органів є характерними і деякі спільні форми та методи діяльності. Так, згідно із ст. 5 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність», право здійснювати оперативно-розшукові заходи мають і оперативні підрозділи Міністерства внутрішніх справ, і оперативні підрозділи податкової міліції. Критерієм розмежування тут буде слугувати різна підслідність: оперативні апарати органів внутрішніх справ мають право здійснювати оперативно-розшукові заходи та на підставі отриманих результатів порушувати кримінальні справи, підслідні слідчим органам внутрішніх справ, а органи податкової міліції уповноважені вживати оперативні заходи з метою виявлення тільки податкових злочинів. Виявлення при цьому ознак інших злочинів передбачає передачу відповідної інформації тим правоохоронним органам, до компетенції якої вони належать.

Розглянемо значення різного обсягу повноважень як необхідного фактора, який створює умови для реалізації взаємодії в правоохоронній сфері. Повноваження – це права та обов'язки державних органів, адміністративно-правовою формою яких є компетенція органу. Повноваження визначають права та обов'язки органу для реалізації окреслених компетенцією цілей і завдань. Зауважимо, що повноваження тісно пов'язані з функціями органів виконавчої влади.

Для здійснення функцій правоохоронні органи наділяються компетенцією. Як правильно зазначає В.С. Куренний, кожен орган повинен мати власну компетенцію, бо інакше не було б потреби в існуванні такого органу²³. Встановлення державою виключних повноважень податкової служби та інших

²¹ Бондаренко І. В. Органи внутрішніх справ в системах правоохоронних органів України, Російської федерації та інших зарубіжних країн: теоретичний аспект: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: спец. 12.00.01 / І. В. Бондаренко. – НАВСУ. – К., 2004. – С.9. [40]

²² Бандурка О.О. Організаційно-правовий статус податкової міліції України / О.О. Бандурка. – Х.: вид-во НУВС, 2004. – С. 221. [41]

²³ Куренной В. С. Компетенция и форма деятельности исполнительных комитетов городских советов народных депутатов: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / В. С. Куренной. – М., 1973. – С. 20. [42]

державних органів має на меті гарантувати оперативне та кваліфіковане вирішення конкретних завдань, покладених на ці органи, які складаються з фахівців своєї справи. Через чітке визначення та розподіл функцій та завдань, а також розмежування компетенції створюються організаційні передумови, по-перше, для зосередження співробітників ОВС, СБУ, ДПС, ДМС на виконанні власних завдань і, по-друге, для їхньої узгодженої діяльності. Встановлюючи за допомогою правових норм компетенцію своїх органів, держава здійснює „розподіл праці” між ними і в той же час юридично забезпечує узгодження їх зусиль²⁴.

Як для ДПС, так і для СБУ, ОВС характерні специфічні особливості, перед ними стоять власні конкретні завдання, діяльність кожного органу регулюється окремими правовими нормами, їх робота оцінюється за різними критеріями. Втім, ефективна реалізація функцій можлива лише за умови, що всі вони разом та кожна окремо організаційно забезпечені²⁵. Одним з таких дієвих чинників організаційного забезпечення реалізації функцій та виконання завдань, поставлених Конституцією та законами України перед відповідними правоохоронними органами, є їх взаємодія. Спеціалізовані служби та підрозділи в повсякденній діяльності об’єктивно зобов’язані, в першу чергу, виконувати власне функціональне навантаження і тому керуються, насамперед, власними відомчими інтересами. Саме для нейтралізації певних негативних явищ, що породжується спеціалізацією (відомча зацікавленість, неможливість через недостачу сил та засобів вирішувати складні завдання самостійно, інформаційне перевантаження, необхідність реалізації спільних, загальних завдань правоохоронної системи) і покликана служити організація їх взаємодії.

Так, для працівника органу внутрішніх справ характерне поєднання адміністративних, процесуальних та інших функцій. Майже аналогічні права і обов’язки має співробітник податкової міліції. Проте перший не має права, наприклад, самостійно провести перевірку (ревізію) і на основі ним же сформульованих висновків порушити кримінальну справу, провести дізнання та слідство. Співробітник же податкової міліції виступає і як податковий інспектор, тобто спеціаліст з проведення документальних ревізій та іншого роду перевірок, і як особа, що проводить дізнання та слідство. Такий підхід зафіксований у чинному законодавстві.

До організаційно-тактичних факторів, які обумовлюють необхідність взаємодії ДПС із правоохоронними органами, належить особливість призначення їх сил та засобів, що застосовуються для вирішення відповідних завдань. Так, податкові інспекції та спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями можуть виявляти випадки кримінальної діяльності, не

²⁴ Яценко Ф. П. Районний відділ внутрішніх справ та місцеві органи влади: проблеми взаємодії та шляхи їх вирішення / Ф. П. Яценко // Вісник національного університету внутрішніх справ. – Харків, – Вип. 26. – С. 119. [43]

²⁵ Весельї В. З. Закон необходимого разнообразия и принципы функционально-структурного построения органов внутренних дел / В.З. Весельї // Вопросы теории и практики управления органами внутренних дел: труды Академии МВД СССР. – М., 1985. – С. 34. [44]

пов'язаної з податками, які не входять до їх компетенції, тому вони повинні передати цю інформацію ОВС. Податкові злочини, що заподіюють значний збиток державі, нерідко пов'язані зі здійсненням інших посягань (підробка документів, штампів, печаток). Крім того, специфіка розслідування кримінальних справ про злочини, що віднесені до компетенції податкової міліції, часто вимагає від слідчих проводити експертизи по справі. У системі державної податкової служби не має експертно-криміналістичних підрозділів, тому вони вимушені звертатись за допомогою до експертно-криміналістичної служби МВС чи експертних установ Міністерства юстиції. Деколи при розслідуванні податкових злочинів виникає необхідність перевірки осіб та предметів за криміналістичними обліками, які функціонують у системі МВС, а значна їх частина знаходиться в експертно-криміналістичній службі²⁶. Органи внутрішніх справ при перевірці будь-якого суб'єкта господарської діяльності в разі необхідності можуть звертатись до підрозділів податкової служби з клопотанням провести ревізію.

Наступний важливий аспект організаційно-тактичного характеру – взаємозалежність результатів діяльності ДПС та інших правоохоронних органів. Держава створена для того, щоб задовольняти інтереси суспільства. Одним з найважливіших інтересів суспільства є реалізація положень Конституції та законів України, підтримання правопорядку, забезпечення прав, свобод і законних інтересів приватних осіб. Для належного функціонування правоохоронних органів, які переважно і забезпечують все вищезгадане, необхідне достатнє їх фінансування з державного бюджету, який формується за рахунок обов'язкових платежів. Вагому роль у цьому відіграє ДПС, на яку Законом України «Про державну податкову службу в Україні» серед інших покладено завдання здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків та зборів (обов'язкових платежів). Неухильне, точне виконання завдань, які поставлені перед ДПС, буде сприяти наповненню державного бюджету, покращанню фінансування та матеріально-технічного оснащення правоохоронних органів, і в кінцевому підсумку, ефективному виконанню ними правоохоронних функцій. У свою чергу, діяльність, наприклад, органів внутрішніх справ сприяє реалізації органами податкової служби власних завдань, адже нерідко під час виконання своїх службових обов'язків працівники органів внутрішніх справ виявляють факти порушення податкового законодавства. Така спільна діяльність по боротьбі із порушеннями законодавства в економічній сфері сприяє стабілізації економіки, знижує соціальну напругу в суспільстві, покращує криміногенну ситуацію в країні.

На нашу думку, вітчизняний та зарубіжний досвід функціонування органів податкової служби в режимі взаємодії з іншими правоохоронними органами є

²⁶ Марчук Р. Сучасний стан і покращання взаємодії працівників податкової міліції та експертно-криміналістичної служби МВС при розслідуванні податкових злочинів / Р. Марчук // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2002. – № 4 (18). – С. 299. [45]

передумовою для налагодження більш ефективної узгодженої діяльності цих органів. Адже досвід приводить до фундаментальних відкриттів, а їх результати застосовують у нових ситуаціях²⁷.

3. До кримінологічних факторів, що обумовлюють необхідність взаємодії ДПС з правоохоронними органами, належить економічна злочинність, подолання якої не можливе без їх спільної узгодженої діяльності.

Останнім часом у юридичній науці питання економічної злочинності та протидії їй розглядається як велика соціальна проблема, яку необхідно негайно вирішувати з метою утримання контролю над соціально-економічними і політичними процесами в країні. В умовах відсутності активної протидії корислива злочинна діяльність (у тому числі і в організованих формах) швидко досягла таких масштабів, які стали загрожувати економічній безпеці держави. Це вид сучасної злочинності, який на відміну від традиційної є масовим видом кримінального ураження економіки, завдає їй суттєвої економічної шкоди²⁸. Економічна злочинність не є предметом нашого дослідження, але ми вважаємо за необхідне в загальних рисах окреслити цей напрям протиправної поведінки, тому що «передумови співпраці пов'язані із суспільною небезпекою, характером та поширеністю певних злочинів»²⁹. Адже цілком логічно, що існування в суспільстві такого явища, як економічна злочинність, вимагає взаємодії правоохоронних органів в цьому напрямі і надає широкі можливості для їх узгодженої діяльності.

Об'єктивно це зумовлено тим, що діяльність окремих комерційних структур або підприємців супроводжується здійсненням ряду злочинів, що належать як до компетенції органів податкової міліції, так і органів внутрішніх справ. Злочини у сфері економіки, як правило, мають податкову направленість. Органи внутрішніх справ при проведенні оперативно-розшукових заходів і розслідуванні кримінальних справ про злочини, віднесені до їх підслідності, часто встановлюють ознаки скоєння податкових злочинів, але із-за відсутності достатньої слідчо-оперативної практики, навичок виявлення і збору доказів вони залишаються без потрібного опрацювання.

Аналіз сучасного українського права показав, що на сьогодні на законодавчому рівні не існує такого поняття, як економічний злочин, злочин у сфері економічної діяльності чи економічна злочинність. Український законодавець при створенні нового Кримінального кодексу України уникнув використання цих понять. Але злочини економічної спрямованості охоплюють значне коло кримінальних посягань. До них віднесено розділ VII КК України «Злочини у сфері господарської діяльності», норми статей якого передбачають відповідальність за контрабанду (ст. 201), незаконний обіг дисків для лазерних систем зчитування, матриць, обладнання та сировини для їх виробництва (ст. 203-

²⁷ Кунц Г. Управление: системный и ситуационный анализ управленческих функций / Г. Кунц, С. О'Доннел; пер. с англ. – М.: Прогресс, 1981. – Т. 1. – С. 57. [46]

²⁸ Тіньова економіка та організована економічна злочинність: навч. посіб. – К.: НАВСУ, 1999. – С. 20. [47]

²⁹ Степаненко К. Взаємодія міліції з поліцейськими організаціями іноземних країн / К. Степаненко // Право України. – 2003. – № 3. – С. 115. [48]

1), зайняття гральним бізнесом (ст. 203-2), незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204), фіктивне підприємництво (ст. 205), легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинних шляхом (ст. 209), умисне порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму (ст. 209-1), ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (ст. 212), незаконну приватизацію державного, приватного майна (ст. 233) та інші злочини у сфері економічних відносин, відповідальність за які передбачена в розділі VI КК «Злочини проти власності».

Відсутність чіткого нормативного закріплення поняття економічного злочину та різне його тлумачення в науковій літературі вносить дезорганізацію в роботу інформаційно-довідкових та аналітичних підрозділів правоохоронних органів. Крім того, на загальнодержавному рівні через таку невизначеність неможливо об'єктивно оцінити масштаби економічної злочинності, завдані нею збитки та ефективні заходи протидії їй.

Стрімкий розвиток економічної системи призвів до розширення кола суб'єктів, здатних експлуатувати в кримінальних цілях легальні економічні інститути. Як правило, сучасній економічній злочинності притаманний організований характер. Таким чином, традиційний підхід до визначення злочину в сфері економіки вже не відповідає реаліям сьогодення. Ми підтримуємо позицію В.В. Коваленка, відповідно до якої економічні злочини – це кримінально карані винні і суспільно небезпечні діяння, при вчиненні яких для одержання матеріальної вигоди використовуються легальні економічні інститути (правила, форми, процедури, механізми економічної діяльності) і які мають відповідати хоча б одному з наступних критеріїв:

- вчинюються у процесі і під прикриттям законної економічної діяльності, у тому числі професійної;
- вчинюються у процесі і під прикриттям фінансової діяльності держави і органів місцевого самоврядування по акумуляції, розподілу і перерозподілу бюджетних коштів;
- вчинюються у сфері комп'ютерної інформації в процесі і під прикриттям професійної економічної діяльності чи фінансової діяльності держави³⁰.

Це визначення економічного злочину потребує уточнення. При визначенні того чи іншого виду злочинів слід притримуватись положень чинного кримінального законодавства, згідно з яким злочин – це не кримінально каране, а передбачене КК України діяння (ст. 11 КК України), а економічний злочин – це похідне від нього.

³⁰ Коваленко В.В. Організація профілактики економічної злочинності в Україні: автореф. дис...д-ра юрид. наук: спец. 12.00.07 / НУВС. – Х., 2004. – С. 12. [49]

Відповідно, економічна злочинність – це сукупність економічних злочинів, якій притаманні системні ознаки. Подолання економічної злочинності вимагає докладання зусиль усіх правоохоронних органів, застосування широкого кола узгоджених заходів, насамперед, такими суб'єктами правоохоронної діяльності, як прокуратура, ОВС та ДПС.

Слід визнати, що застосування до сучасної економічної злочинності технологій протидії, які притаманні традиційним формам боротьби, малоефективне³¹. Тому суб'єкти управління повинні бути зорієнтовані на консолідацію зусиль, організацію взаємодії і координацію діяльності правоохоронних та контролюючих органів держави для вирішення проблеми подолання економічної злочинності.

Незважаючи на специфіку діяльності, різний обсяг повноважень та інші фактори, що ускладнюють їх узгоджену діяльність, необхідність взаємодії у ДПС з правоохоронними органами зумовлена тією обставиною, що відповідно до ст. 112 Кримінально-процесуального кодексу України до компетенції і слідчих ОВС, і слідчих податкової міліції віднесено наступні статті Кримінального кодексу України. Для підтвердження даного факту наведемо таблицю.

Таблиця 1.1

Підслідність окремих статей КК України

№ статті у КК України	Віднесено ст.112 КПК України до компетенції слідчих			
	ОВС	податкової міліції	прокуратури	СБУ
200	+	(+)		
204	+	+		
205	+(ч.2)	(+)		
209	+	+	+	+
213	+	(+)		
219	+	+		
222	+	(+)		
358	+	(+)		

умовні позначення:

+ – повна підслідність;

(+) – слідство провадиться в разі, коли ці злочини вчинені за сумісництвом з такими, що кваліфікуються за ст. 204, 209, частина 2, 3, 4 статті 212, 216 КК України.

Отже, у табл.1.1. продемонстровано, що 8 статей КК України належать до компетенції і органів внутрішніх справ, і відповідних підрозділів державної податкової служби. Стаття 209 КК України входить до підслідності ОВС, СБУ,

³¹ Предборський В. Сучасні засоби управління як фактор підвищення ефективності боротьби з економічною злочинністю / В. Предборський // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 10. – С. 51. [50]

прокуратури та ДПС. Такий стан речей вимагає взаємодії ДПС із слідчими підрозділами інших правоохоронних органів, яка може відбуватись у формі обміну досвідом, методичної, консультативної допомоги в питаннях розслідування таких видів злочинів.

Зауважимо, що деякі розглянуті нами фактори мають двояке значення. З одного боку, вони перетворюють взаємодію органів внутрішніх справ з державною податковою службою в об'єктивно необхідну умову ефективної діяльності правоохоронної системи. З іншого проаналізовані фактори є обставиною, яка ускладнює досягнення правоохоронними органами позитивних результатів у своїй діяльності. Це виражається в існуванні протиріччя між комплексним характером об'єкта впливу (наприклад, комплексним характером економічної злочинності) та структурною відокремленістю підрозділів ОВС та ДПС. Крім того, не можна заперечувати і наявності недоліків організаційного та психологічного характеру, притаманних вузькогалузевому підходу і як наслідок – неможливість сприйняття проблеми в цілому, покладання на власні сили та досвід. Певні проблеми створює також неможливість власними силами та засобами ефективно вирішити проблеми, що стоять перед окремими підрозділами органів внутрішніх справ та державної податкової служби.

Здійснення в Україні правоохоронної діяльності уповноваженими органами держави на сьогодні не можна вважати задовільним. Криміногенна обстановка, стан захисту економічних інтересів країни та її громадян викликає незадоволення населення і є реальною загрозою національній безпеці та процесу реформ, які проводяться в нашій державі. Серед основних причин слід назвати відсутність належно організованої та ефективної взаємодії у діяльності правоохоронних органів. У спеціальній літературі наголошується, що процеси інтеграції злочинних елементів поки що випереджають інтеграційні процеси в державних правоохоронних органах³².

Правоохоронна практика свідчить, що підрозділи податкової служби та інші правоохоронні органи взаємодіють тільки в межах реалізації поодиноких рішень спільних колегій, при здійсненні спільних оперативно-профілактичних операцій щодо профілактики та викриття певних видів правопорушень або під час роботи спільних оперативно-розшукових чи слідчо-оперативних груп. Можна констатувати, що у сфері взаємодії існують невирішені проблеми теоретичного, організаційного і юридичного характеру, стан взаємодії по багатьох напрямках потребує змін на краще. Усе вищезазначене впливає на рівень та ефективність правоохоронної діяльності, особливо при здійсненні протидії найбільш небезпечному виду правопорушень – злочинам. Тому робота з удосконалення

³² Дятленко Н. М. Консолідація зусиль органів внутрішніх справ та податкової міліції – необхідна умова успішної боротьби з економічною злочинністю / Н. М. Дятленко // Науковий вісник ДЮІ МВС України. – Донецьк, 2001. – № 2(5). – С. 266–273. [51]

взаємодії повинна розглядатися як одне з пріоритетних завдань державних органів у даний час і на перспективу³³.

До аналізу проблеми взаємодії в правоохоронній діяльності слід підходити насамперед з позицій розгляду всієї сукупності правоохоронних органів як системи. Обов'язковою умовою ефективного функціонування кожної соціальної системи, як і системи правоохоронних органів, зокрема, є об'єднання та консолідація зусиль і можливостей її складових частин для досягнення спільних для системи цілей. Тобто взаємодія є одним із основних системоутворюючих чинників. Об'єктивна необхідність взаємодії обумовлюється також спільністю інтересів правоохоронних органів щодо реалізації законів України та забезпечення правопорядку. Державна податкова служба є правоохоронним органом відповідно до ч.1 ст. 2 Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів»³⁴, у якій прямо зазначено, що «правоохоронні органи – це органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, митні органи, органи охорони державного кордону, органи державної податкової служби, органи і установи виконання покарань, ... інші органи, які здійснюють правозастосовчі або правоохоронні функції».

Теорія і практика правоохоронної діяльності потребують насамперед з'ясування суті і змісту поняття «взаємодія» з позиції різних галузей знань, що дасть змогу розробити рекомендації для подальшого вдосконалення механізму взаємодії правоохоронних органів. Існує також нагальна необхідність наукового осмислення існуючої практики взаємодії податкової служби, її методичного та правового забезпечення, ефективної координації діяльності правоохоронних органів, їх структур та підрозділів.

Аналіз сутності поняття взаємодії в правоохоронній діяльності необхідно логічно здійснювати від загального до часткового, тобто від філософського поняття взаємодії як наукової абстракції найвищого порядку до його інтерпретації у сфері правоохоронної діяльності. Загальноприйнятим у науковому середовищі є також положення про те, що при вирішенні спірних та широких за змістом питань необхідно дотримуватися визнаної у теорії права ідеї взаємозалежних підходів – філософського, спеціально-юридичного і соціологічного³⁵.

Аналіз поняття «взаємодія» як філософської категорії дозволяє виділити такі основні його положення:

- взаємодія існує лише за наявності двох і більше співіснуючих явищ;
- взаємодія має місце лише тоді, коли явища існують водночас;
- наявність у взаємодіючих елементів схожих властивостей;

³³ Дудніков А.Л. Проблеми взаємодії правоохоронних і контролюючих органів при розслідуванні злочинів у сфері економічної діяльності / А. Л. Дудніков // Проблеми законності: Республіканський міжвідомчий науковий збірник. – Харків, 2002. – Вип. 52. – С. 136. [52]

³⁴ Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів: Закон України від 23 грудня 1993 р // Відомості Верховної Ради. – 1994. – № 11. – Ст. 50. [53]

³⁵ Кулик В. П. Методология права / В. П. Кулик. – М.: Прогресс, 1978. – С. 27. [54]

- взаємодія явищ, які мають між собою взаємний зв'язок і взаємообумовлені;
- при взаємодії об'єкти змінюються;
- здатність кожного із взаємодіючих об'єктів виступати одночасно і причиною, і наслідком;
- можливість настання позитивних і негативних наслідків взаємодії;
- універсальність форм взаємодії матерії.

Конкретизує філософське розуміння категорії взаємодії теорія управління. Кожна соціальна система є сукупністю частин та елементів, між якими існують певні зв'язки. Чим складніші та різноманітніші завдання, які стоять перед тією чи іншою системою, тим більш вона роздрібнена на частини та елементи, тим більш складним є управління такою системою.

Постійний розвиток соціальних систем, необхідність вирішення ними все більш кваліфікованих завдань з необхідністю викликає подальший розподіл праці, поглиблення спеціалізації і пов'язаний з цими об'єктивними явищами процес поділу існуючих та появу нових функцій управління. Усе це може супроводжуватись виникненням суперечностей, конфліктів, антагонізмом інтересів різних частин системи. Однак, незважаючи на інтенсивність усіх вище названих процесів, дії кожного елементу системи повинні бути підкорені досягненню головної мети, заради якої і була створена дана соціальна система. Суспільству притаманний, наприклад, розподіл праці між його членами. Розподіл праці, відмінність людей у системі суспільного виробництва складають важливу передумову зв'язку людей один з одним, взаємного обміну їх своєю діяльністю і об'єднання тим самим у цілісну суспільну систему. У зв'язку з цим виникає важлива проблема управління, яка постійно ускладнюється у процесі розвитку системи: забезпечення узгодженої діяльності елементів системи, оскільки «тільки правильно організована взаємодія забезпечить повне використання сил та можливостей органів управління»³⁶.

Таким чином, в основу управлінського тлумачення поняття взаємодії покладено форму зв'язків елементів системи, яка забезпечує узгодженість функціонування і діяльності. Очевидно, що теорія управління до філософського тлумачення взаємодії в значенні зв'язку та впливу елементів додає важливе уточнення: взаємодія – це не просто зв'язок, а форма цих зв'язків та впливу. Тобто існуючі зв'язки мають бути певним чином упорядковані, мати формальне вираження. Взаємозв'язок між ланками державного механізму – це важлива закономірність існування держави в цілому.

Зв'язки між правоохоронними органами носять організаційно-функціональний характер залежно від участі суб'єктів у спільній правоохоронній діяльності. Наявність зв'язків – обов'язкова умова взаємодії. У результаті такого зв'язку ці відомства функціонують не як випадково існуючі, відірвані, ізольовані,

³⁶ Старосьцяк Е. Элементы науки управления / Е. Старосьцяк; пер. с польск. – М.: Прогресс, 1965. – С. 115. [55]

незалежні один від одного, а в рамках системи органів, які виконують правоохоронні функції. Налагодження та підтримка зв'язків дозволяє обмінюватись інформацією між взаємодіючими елементами, визначати проблемні питання та шляхи, способи, форми вирішення спільних завдань. Такі зв'язки можуть бути прямі (прямі контакти між керівниками підрозділів МВС та ДПС відповідного рівня, створення тимчасових цільових спільних груп) та непрямі (опосередковані, наприклад, через Раду Національної безпеки та оборони України).

Зауважимо також, що взаємодія в управлінському значенні передбачає не тільки вплив елементів один на одного, але й використання взаємодіючими сторонами можливостей один одного для досягнення як власних цілей, так і єдиної мети. У контексті аналізованої проблеми такою метою є забезпечення виконання вимог Конституції та законів України.

Управлінське розуміння категорії взаємодії наголошує на інтегруючому та консолідуючому значенні взаємодії для системи загалом та полягає у двох взаємопов'язаних аспектах. По-перше, взаємодія виступає як фактор, який характеризує організаційну сторону управління правоохоронними органами; по-друге, сама організаційна структура через взаємодію відображає ступінь своєї раціональності, доцільності та ефективності.

Таким чином, взаємодія як управлінська категорія являє собою форму узгоджених зв'язків окремих елементів системи, яка створює умови для ефективного функціонування всієї системи в цілому. Причому, необхідно мати на увазі, що взаємодія як категорія управління має прояв як у внутрішньоорганізаційній діяльності правоохоронної системи (структурна та системна побудова), так і в зовнішніх її функціях (протидія злочинам та іншим правопорушенням, захист економічних інтересів держави та громадян, тощо).

Розглянувши теоретичні аспекти поняття взаємодії у різних галузях знань, слід перейти до аналізу і з'ясування специфіки змісту поняття взаємодії різних суб'єктів правоохоронної діяльності. Такий аналіз у юридичній літературі зустрічається вкрай рідко, загалом превалює дослідження взаємодії структурних підрозділів одного суб'єкта правоохоронної діяльності, іншими словами, внутрішньої взаємодії. Наприклад, досить детально розроблені аспекти взаємодії різних підрозділів державної податкової служби³⁷.

Слід зазначити, що взаємодія між структурними підрозділами кожного окремого суб'єкта правоохоронної діяльності є важливою і необхідною як сама по собі, так і як передумови для ефективної взаємодії між різними суб'єктами цієї діяльності. Взаємодія підрозділів податкової служби, що характеризується більшою однорідністю зв'язків та процедур діяльності, є, безперечно, необхідною, однак не вимагає стільки зусиль і не породжує стільки проблем, як узгодження

³⁷ Бандурка О. О. Державна податкова служба в Україні: система, правовий статус, модернізація / О. О. Бандурка. – Х.: вид-во НУВС, 2004. – С. 38–43; [56]

діяльності підрозділів ДПС з іншими правоохоронними органами, тобто зовнішня взаємодія. Її значення як форми взаємозв'язку та взаємної підтримки полягає у тому, що правоохоронні органи у взаємодії один з одним досягають значно більших результатів у менші строки із найменшими витратами сил³⁸.

Складнощі розробки проблеми взаємодії між певними суб'єктами, що здійснюють правоохоронну діяльність, обумовлена кількома аспектами. По-перше, ні в законодавстві, ні в юридичній науці чітко не визначено критерії віднесення різних державних органів до правоохоронних. Так, в Законі України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» до цих органів віднесені: суди, органи прокуратури, органи внутрішніх справ, органи Служби безпеки, органи державної митної служби, органи охорони державного кордону, органи державної податкової адміністрації, органи державної контрольно-ревізійної служби в Україні, органи державної лісової охорони, а також інші державні органи, які здійснюють правозахисні і правоохоронні функції. Крім того, поданий у Законі перелік правоохоронних органів не є вичерпним, а критерій належності до правоохоронних органів за ознакою виконання правозахисних та правоохоронних функцій досить розмитий. У широкому розумінні правоохоронними органами слід визнавати державні органи, спеціально уповноважені здійснювати контроль і нагляд за додержанням Конституції, законів та інших нормативно-правових актів, забезпечувати правопорядок, застосовувати заходи державного примусу до правопорушників³⁹.

По-друге, кожен правоохоронний орган виконує завдання, які передбачені відповідними статусними законодавчими актами (Закон України «Про міліцію», Закон України «Про Державну податкову службу в Україні», «Про Службу безпеки України» тощо) в межах наданої компетенції, застосовуючи притаманні їм специфічні форми і методи діяльності. Саме ця специфіка і є фактором, який ускладнює взаємодію названих правоохоронних органів.

Аналіз визначень поняття взаємодії, що використовується в теорії та практиці управління у сфері правоохоронної діяльності, дає підстави виділити найбільш важливі особливості взаємодії:

- наявність не менше двох суб'єктів;
- взаємодія являє собою діяльність;
- ця діяльність спільна;
- узгодженість за метою, місцем, часом, методами;
- наявність нормативного регулювання;
- становище взаємодіючих суб'єктів в ієрархії системи;
- зміст вирішуваних завдань;
- спрямованість діяльності взаємодіючих елементів;

³⁸ Бандурка О.О. Організаційно-правовий статус податкової міліції України / О.О. Бандурка. – Х.: вид-во НУВС, 2004. – С. 221. [41]

³⁹ Юридична енциклопедія в 6-ти томах. – К.: „Укр. енциклопедія” ім. М.П. Бажана, 1998. – Т. 5. – С. 47. [59]

– наявність спільного об'єкта (ним виступає реальний стан дотримання законів);

Перші два компоненти присутні практично у всіх визначеннях взаємодії у сфері правоохоронної діяльності і не викликають заперечень чи суттєвих розбіжностей у їх розумінні різними авторами. Таким чином, для реалізації взаємодії необхідно наявність та діяльність меншою мірою двох об'єктів, функціонування яких взаємно обумовлене.

Щодо розуміння ознаки «спільність» у науковій літературі розглядаються три варіанти взаємодіючих моделей⁴⁰. Розглянемо сутність, переваги та недоліки кожної з них:

1) спільно-індивідуальна діяльність. Кожний елемент виконує свою роботу незалежно один від одного. Так, органи ДПС та митні органи реалізують незалежно один від одного власні функції, виконують паралельно свою роботу, але при цьому кожен з них вирішує одночасно і завдання, які стоять перед правоохоронною системою загалом. Такий підхід видається занадто абстрактним, адже в ньому відсутня обов'язкова ознака взаємодії – взаємозв'язок;

2) спільно-послідовна діяльність. Спільне завдання виконується послідовно кожним елементом. Прикладом такої спільної діяльності може бути виконання певних доручень та запитів, які відповідний орган надсилає іншому. Перевага такої спільної діяльності полягає в постійному об'єднанні і узгодженні паралельно діючих і самостійно функціонуючих суб'єктів взаємодії;

3) спільно-взаємодіюча діяльність. Завдання виконується безпосередньо та одночасно кожним елементом системи. Така діяльність характерна під час проведення спеціальних цільових заходів. У такому випадку суб'єкти взаємодії вирішують загальні завдання одночасно та разом, що створює належні умови для своєчасного коригування їх дій, обміну інформацією і взаємного контролю.

Зауважимо, що спільна участь двох суб'єктів в одному заході зовсім не рівнозначна їх взаємодії. Остання буде наявна за умови, що інтереси одного суб'єкту підкоряються, враховуються або узгоджуються з інтересами іншого, коли у результаті дій одного настає позитивний ефект для іншого.

Узгодженість, як основна, необхідна ознака та умова взаємодії, істотно впливає на спільні дії, об'єднуючи їх в єдине ціле – систему. Виступаючи в значенні певної якості чи стану, узгодженість передбачає ряд відповідних дій, в результаті яких досягається ця якість. Але ознака узгодженості саме за місцем, часом та методами, на нашу думку, не відповідає вимозі універсальності визначення досліджуваного поняття. Акцент на узгодженості за місцем, часом та методами дещо звужує поняття взаємодії, зводить його лише до окремих видів взаємодії, зосереджує увагу на його зовнішній, організаційній, а не внутрішній,

⁴⁰ Уманский Л. И. Методы экспериментального исследования социально-психологических феноменов / Л. И. Уманский // Методология и методы социальной психологии. – М.: Наука, 1977. – С. 54–71. [60]

змістовній, стороні. Крім того, не будь-яка взаємодія вимагає прив'язки до часу (це стосується, насамперед, обміну інформацією).

На практиці зустрічається така взаємодія підрозділів ДПС з іншими державними органами, коли визначається тільки загальне завдання і узгоджуються шляхи його вирішення, а місце та час відповідних дій вибираються самими виконавцями (наприклад, профілактика різних правопорушень). В інших випадках, навпаки, узгоджуються місце або час виконання загальних завдань, а методи та шляхи реалізації обираються суб'єктами взаємодії самостійно. Ми вважаємо, що головним фактором узгодженості є спільна мета, а не час та простір. Така позиція відповідає положенню Т. Котарбинського, що справжня взаємодія наявна тільки тоді, коли є спільна мета⁴¹.

Результати узгодження мети у процесі координаційної діяльності є основою для спільного виконання передбачених заходів у рамках визначеної компетенції, навіть за умови самостійного вибору інших компонентів діяльності (час, місце, форми, методи). Отже, головною та необхідною ознакою ефективної, неформальної взаємодії є наявність спільної мети – передбачуваного корисного результату спільної діяльності органів внутрішніх справ і податкової служби, який відповідає їх спільним інтересам і сприяє реалізації потреб кожного із взаємодіючих органів. При цьому мета виступає і як бажаний результат такої спільної діяльності, і як її спонукальний мотив. Таким чином, взаємодія між органами ДПС та іншими правоохоронними органами виникає там і тоді, де і коли їх взаємозв'язок об'єднаний спільною узгодженою метою.

Взаємодіяти можуть як незалежні, так і підпорядковані один одному елементи. Істотною ознакою взаємодії (на відміну від координації) є те, що питання відносин влади та підпорядкування між суб'єктами мають другорядне значення. При цьому треба погодитись із висловленою в науковій літературі думкою, що правоохоронні органи у правоохоронній системі перебувають на одному рівні і як неподільні елементи є рівними⁴².

Потребує уваги також питання і про необхідність включення до обов'язкових складових взаємодії нормативної урегульованості. На нашу думку, ознака “правове регулювання” не повинна мати статус обов'язкової, оскільки заперечує об'єктивність існування взаємодії, обмежує це поняття, виключає можливість прояву ініціативи, що може негативно вплинути на практику діяльності правоохоронних органів. Однак ми не заперечуємо необхідності нормативного регулювання важливих, конструктивних, фундаментальних елементів взаємодії правоохоронних органів.

На нашу думку, при визначенні поняття взаємодії правоохоронних органів необхідним є поєднання, по-перше, філософського розуміння поняття взаємодії (як наукової абстракції найвищого рівня), по-друге, управлінського підходу і, по-

⁴¹ Котарбинский Т. Трактат о хорошей работе / Т. Котарбинский; пер. с польск. – М.: „Экономика”, 1975. – С. 98. [61]

⁴² Куліш А. Щодо сутності правоохоронної системи / А. Куліш // Право України. – 2005. – № 10. – С. 10–13. [62]

третє, специфіки діяльності і функцій правоохоронних органів. Іншими словами, наше визначення поняття взаємодії правоохоронних органів представляє собою синтез: 1) філософського тлумачення взаємодії в значенні взаємозв'язку, 2) управлінського аспекту узгодженості, 3) функціональної спрямованості правоохоронних органів. Підсумовуючи все вищезазначене, ми пропонуємо наступне визначення поняття. Взаємодія правоохоронних органів – це спільна узгоджена діяльність правоохоронних органів, яка базується на об'єктивно існуючих необхідних взаємних зв'язках між ними та спрямована на ефективну реалізацію і захист прав фізичних і юридичних осіб та виконання вимог законодавства України.

Взаємодія органів ДПС з іншими правоохоронними органами здійснюється більшою мірою в рамках адміністративно-правових інститутів, регламентується нормами адміністративного права та розглядається як категорія адміністративно-правового плану⁴³. Взаємодія цих органів носить функціональний характер, оскільки здійснюється на рівні функцій сторін, що співробітничать. Вона є однією з форм реалізації повноважень відповідних правоохоронних органів по організаційному забезпеченню правоохоронної діяльності.

Якщо говорити про аспекти боротьби зі злочинами, взаємодія – це спільна узгоджена діяльність відповідних підрозділів з використанням сил, засобів і методів, заснована на законах та підзаконних актах, спрямована на розв'язання завдань оперативно-розшукової та кримінально-процесуальної діяльності з попередження, розкриття та розслідування злочинів.

Науковці наголошують, що взаємодія є об'єктивною необхідністю існування системи правоохоронних органів⁴⁴, але, разом з тим, повинна здійснюватися не як самоціль, а як метод для пошуку нових шляхів у вирішенні такого важливого завдання, як поліпшення криміногенної ситуації, захисту прав, свобод і законних інтересів населення України⁴⁵. На нашу думку, така взаємодія є не тільки умовою нормального функціонування правоохоронної системи, засобом підвищення її ефективності, а складає одне з найважливіших завдань організаційної функції управління у сфері правоохоронної діяльності. Вона є чинником оптимізації управління у сфері боротьби із злочинами та іншими правопорушеннями. Взаємодія органів ДПС з іншими правоохоронними органами характеризується такими особливостями:

1) суспільно корисний характер, оскільки їх взаємодія спрямована на досягнення позитивних результатів у сфері захисту прав, свобод та інтересів держави і громадян, протидії економічній злочинності та зміцненні правопорядку;

⁴³ Заброра Д. Г. Поняття взаємодії суб'єктів боротьби з корупцією (адміністративно-правовий аспект) / Д. Г. Заброра // Науковий вісник ДЮО МВС України. – Донецьк, 2001. – № 2(5). – С. 224–230. [63]

⁴⁴ Пчолкин В.Д. Поняття, сутність та завдання взаємодії оперативних підрозділів органів внутрішніх справ / В.Д. Пчолкин // Проблеми взаємодії територіальних і транспортних органів внутрішніх справ у попередженні та розкритті злочинів: матеріали наук.-практ. конф. – Львів: ЛЮО МВС України, 2004. – С. 93. [64]

⁴⁵ Кислиця Н.В. Організаційно-правові основи діяльності криміналістичних підрозділів ОВС України: автореф. дис. ...к-та юрид. наук: спец. 12.00.07 / Н. В. Кислиця; НУВС. – Харків, 2004. – С. 14. [65]

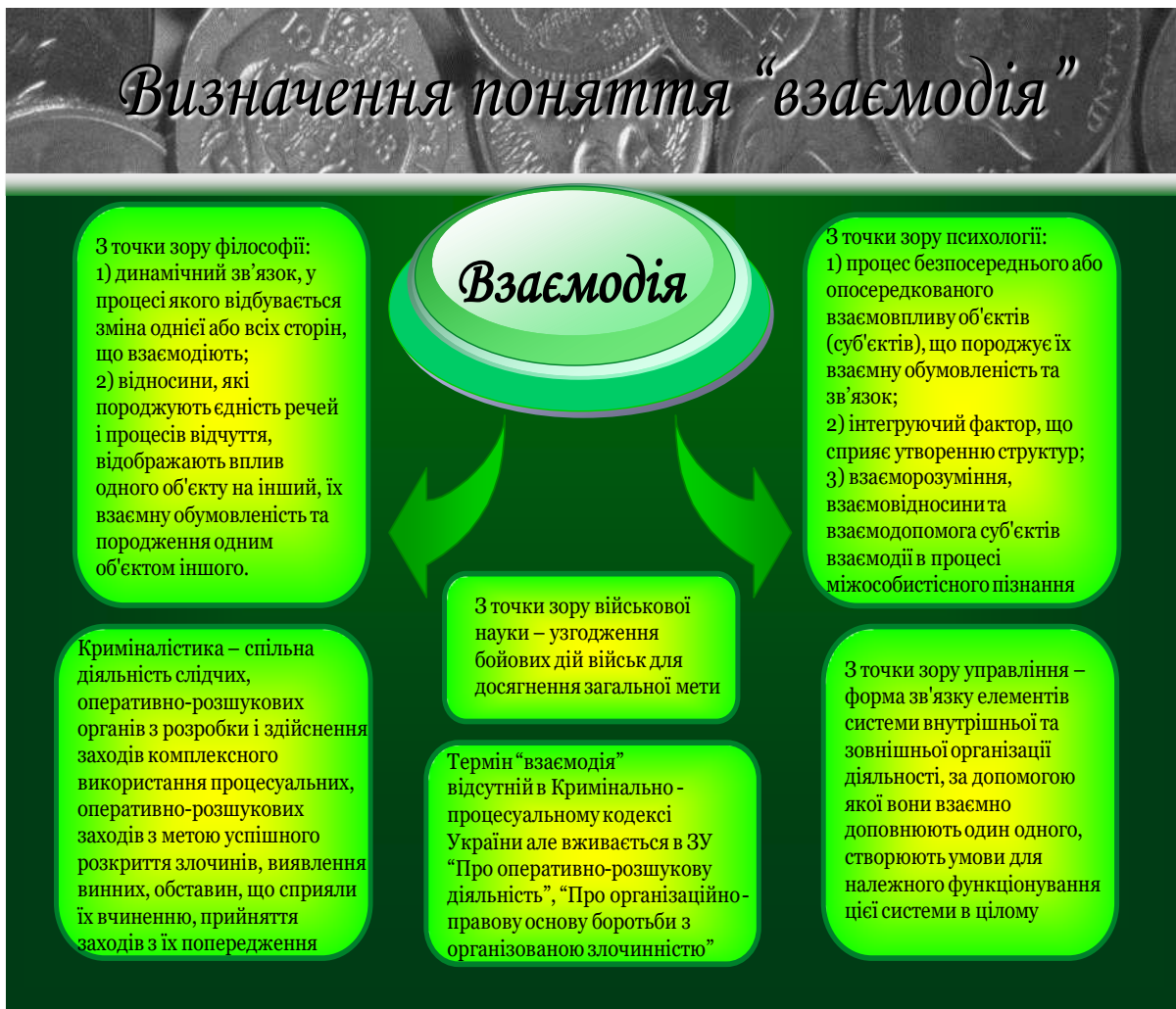
2) метою є вирішення проблем, що являють спільний інтерес для учасників взаємодії, а не задоволення вузькокорпоративних інтересів;

3) може мати як двосторонній, так і багатосторонній характер, відповідно між її учасниками виникають як двосторонні, так і багатосторонні правовідносини.

Таким чином, надійний захист прав і свобод людини, ефективна боротьба із правопорушеннями можлива лише за умови тісної взаємодії різних правоохоронних структур. Взаємодія дозволяє максимально ефективно використовувати функціональні можливості і переваги сторін, поєднувати зусилля взаємодіючих елементів, що забезпечує досягнення ефективного результату правоохоронної діяльності.

Таким чином, узагальнивши різні теоретичні підходи, ми визначаємо взаємодію як спільну узгоджену діяльність відповідних підрозділів з використанням сил, засобів і методів, яка заснована на законах і підзаконних актах, спрямовану на вирішення завдань оперативно-розшукової та кримінально-процесуальної діяльності з метою попередження, розкриття і розслідування податкових злочинів⁴⁶.

⁴⁶ Мулявка Д. Г. Взаємодія податкової міліції з іншими правоохоронними органами при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування / Д. Г. Мулявка // Фінансове право. – 2009. - № 1. [66]



Важливою передумовою здійснення ефективної взаємодії ДПС з іншими правоохоронними органами є наявність необхідних нормативно-правових основ, які регулюють узгоджену діяльність названих правоохоронних органів. Адже право забезпечує управлінську діяльність юридичною силою⁴⁷, надає загальнозначущої юридичної форми засобам управління взаємодією⁴⁸, включаючи засоби її організації. Під правовою основою взаємодії державної податкової служби з правоохоронними органами необхідно розуміти систему нормативно-правових актів органів державної влади законодавчої та виконавчої компетенції, які визначають основні напрями та завдання взаємодії, загальні принципи її здійснення, права та обов'язки взаємодіючих суб'єктів, види та форми узгодженої діяльності правоохоронних органів при реалізації завдань, передбачених чинним законодавством України.

Правову основу взаємодії названих органів складають нормативно-правові акти та їх окремі самостійні частини (глави, параграфи, статті, пункти). Норми права, що визначають організаційно-правові засади досліджуваної взаємодії, приймаються на двох основних рівнях, а саме на рівні закону та підзаконного

⁴⁷ Алексеев С.С. Право и управление в социалистическом обществе: общетеоретические вопросы / С.С. Алексеев // Советское государство и право. – 1970. – № 6. – С. 15. [67]

⁴⁸ Тихомиров Ю.А. Правовые аспекты управления в советском обществе / Ю.А. Тихомиров // Правовые вопросы управления в сфере обеспечения правопорядка. – М.: Академия МВД СССР, 1982. – С. 3. [68]

відомчого нормативного акта. Слушною є позиція радянського адміністративіста О.Ф. Євтихієва, який наголошував, що законодавча влада не має змоги нормувати всю різноманітність життєвих явищ; потреба ж регламентації їх дуже велика⁴⁹. Цілком зрозумілим є те, що закон, навіть досконало розроблений, не може повністю врегулювати всі багатоманітні відносини, які виникають у процесі узгодженої діяльності відповідних правоохоронних органів.

Відомо, що джерелом розвитку права є певні протиріччя між змінними суспільними відносинами з одного боку та діючим правом – з іншого. По мірі ускладнення соціального життя зростає необхідність правового регулювання суспільних відносин. Взаємодія, яка є важливим елементом управління та необхідним чинником стабільності соціальних систем, також потребує правової регламентації. Крім того, взаємодія органічно пов'язана з правовим регулюванням. З одного боку, вона ініціює зміни у правовому регулюванні власного механізму, з іншого – можливість при взаємодії реалізовувати мету залежить від відповідного правового забезпечення та супроводження. Останнє є обов'язковою передумовою ефективної організації взаємодії. Роль права в механізмі взаємодії визначається прямою залежністю рівня ефективності останньої від якісного характеру правової основи досліджуваної взаємодії.

Відомий фахівець у сфері управління Г. Емерсон вказував, що при раціональному управлінні є стандартні писані інструкції, завдяки яким кожен працівник знає, яка його роль і обов'язки у спільній справі. Він наголошував, що підприємство, позбавлене стандартних планових інструкцій, неспроможне до неухильного руху вперед⁵⁰. Правило ведення «писаних стандартних інструкцій» він називав серед 12 принципів правильної організації праці. У правилах та стандартах закладено досвід, здоровий глузд, перевірену практичною діяльністю доцільність. Спільна діяльність неможлива без визначеної організації і системи правил, тому правова регламентація взаємодії податкової служби з іншими органами правоохорони має особливе значення, сприяє зменшенню відхилень від нормального режиму роботи, підвищує ефективність правоохоронної діяльності.

Правовий фактор набуває особливого значення у зв'язку з можливістю усунення виникаючих між взаємодіючими органами суперечностей шляхом нормативного закріплення їх прав та обов'язків, змісту основних принципів, форм та методів вирішення спільних завдань. Правова регламентація дозволяє створити необхідні умови для узгодження та об'єднання зусиль правоохоронних органів, спрямування діяльності взаємодіючих органів у повній відповідності до їх компетенції та цілей правоохоронної системи. Крім того, урегульованість діяльності органів державного управління правовими нормами про компетенцію, реалізація і суворе дотримання їх – одна з вимог дотримання законності.

⁴⁹ Евтихийев А.Ф. Основы советского административного права / А.Ф. Евтихийев // Антологія української юридичної думки. – Том 5: Поліцейське та адміністративне право. – К.: Видавничий дім „Юридична книга”, 2003. – С. 474. [69]

⁵⁰ Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности труда / Г. Эмерсон; пер. с англ. – М.: Экономика, 1972. – С. 185. [70]

Узагальнення юридичної літератури з даної проблеми дозволило нам дійти висновку, що завданнями нормотворчої діяльності по правовому забезпеченню взаємодії органів державної податкової служби з правоохоронними органами є:

- юридичне закріплення існуючої практики взаємодії та її регулювання на основі норм права;
- формування нових відносин, відсутніх у даний момент, але бажаних чи необхідних для виконання перспективних завдань;
- ліквідація конфліктних ситуацій, що гальмують розвиток нових прогресивних тенденцій взаємодії;
- гарантування самостійності суб'єктів взаємодії, стимулювання їх діяльності;
- забезпечення стабільності, системності взаємодії.

Перелічені вище завдання можуть бути реалізовані за умов чіткого закріплення завдань, компетенції кожного взаємодіючого органу, функцій, методів та форм взаємодії в єдиному нормативному акті, розробленому спільно двома суб'єктами узгодженої діяльності.

З іншого боку, очевидно не варто приписувати правовому регулюванню здатності охопити увесь комплекс проблем взаємодії. Претензії права, зокрема адміністративного, на забезпечення управління галузями лише правовими засобами деякою мірою перебільшені⁵¹. Існує цілий ряд напрямів діяльності співробітників у режимі взаємодії правоохоронних органів, що не охоплюються та й не можуть охоплюватись правовим впливом. Це і внутрішнє планування роботи кожного співробітника, і дослідження оперативної, статистичної та іншої інформації, вчинення комплексу допоміжних дій, наприклад, телефонні, поштові чи комп'ютерні комунікації (це не стосується інформації з обмеженим доступом, збір, обробка, зберігання та розповсюдження якої регулюється Законами України «Про державну таємницю», «Про інформацію» та відомчими нормативними документами).

Право виступає посередником між сторонами як у вертикальних суб'єкт – об'єктних, управлінських відносинах, так і в горизонтальних взаємовідносинах суб'єкт – суб'єктного партнерського характеру. У першому випадку правові приписи мають владно-вольовий характер, у другому – договірний, погоджувальний. У ситуації взаємодії ДПС з правоохоронними органами право регулює їх партнерські відносини та співробітництво. Правові норми, які регулюють цей процес взаємодії, різноманітні. Зокрема, до них належать наступні норми права:

- 1) які вказують на суб'єктів взаємодії, визначають їх завдання та повноваження;

⁵¹ Манохин В.М. Концепция программы административного права / В.М. Манохин, Н.М. Конин // Государство и право. – 1993. – № 5. – С. 50. [71]

2) які встановлюють загальні організаційні основи взаємодії суб'єктів правоохоронної діяльності;

3) які регулюють порядок взаємодії між підрозділами ДПС та іншими органами з конкретних питань.

Аналізуючи це правове положення, можемо зробити висновок про те, що законодавець вживає поняття «координувати діяльність» та «взаємодіяти» як синонімічні. Ми вважаємо, це не коректно, оскільки терміни «координація» та «взаємодія» співвідносяться як засіб та мета і не мають смислової однозначності. Науковці зазначають, що питання взаємодії правоохоронних структур на державному рівні ще недостатньо врегульовані⁵². Дослідження законодавства України дозволяє зробити висновок про недосконалість нормативно-правового забезпечення взаємодії правоохоронних органів під час виконання ними поставлених завдань щодо реалізації вимог Конституції та законів України. Так, у п. 5 ст. 7 «Обов'язки підрозділів, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність» Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» зазначається необхідність «здійснювати взаємодію між собою та іншими правоохоронними органами з метою швидкого і повного розкриття злочинів та викриття винних». Ця стаття обмежує застосування взаємодії сферою розкриття злочинів та викриття винних. До уваги не береться сфера попередження (чи «запобігання») злочинам, як це зазначено в законі про кримінальну відповідальність – ст. 1 КК України) та припинення злочинів. Крім того, взаємодія є не лише обов'язком, а й правом відповідного підрозділу ДПС України, який здійснює оперативно-розшукову діяльність, на одержання допомоги в реалізації наміченої мети. Здійснення взаємодії, на наш погляд, слід розглядати як один з принципів оперативно-розшукової діяльності. Тому пропонуємо викласти ст. 4 даного Закону «Принципи оперативно-розшукової діяльності» у такій редакції: «Оперативно-розшукова діяльність ґрунтується на принципах законності, дотримання прав і свобод людини, взаємодії оперативних підрозділів між собою, з органами управління і населенням».

Підставами для здійснення узгоджених дій слідчих, оперативно-розшукових підрозділів органів податкової міліції і органів внутрішніх справ є статті 94, 106, 114, 118 КПК України, п. 5 ст. 7 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність», та стст. 6 і 10 Закону України «Про міліцію», а також відповідних відомчих і міжвідомчих правових актів.

Відповідно до Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» систему органів, які здійснюють боротьбу з організованою злочинністю, становлять:

а) спеціально створені для боротьби з організованою злочинністю державні органи (спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства

⁵² Степаненко К.В. Загальні конституційні принципи взаємодії правоохоронних органів України і країн європейської співдружності // Науковий вісник ДЮІ МВС України. – Донецьк. – 2001. – № 2(5). – С. 188–192. [72]

внутрішніх справ України та спеціальні підрозділи по боротьбі з корупцією та організованою злочинністю Служби безпеки України);

б) державні органи, які беруть участь у боротьбі з організованою злочинністю (органи внутрішніх справ України і Служби безпеки України, крім зазначених вище, органи прокуратури, митні органи і органи Державної прикордонної служби України, органи державної податкової служби та державної контрольно-ревізійної служби та ін.)⁵³.

У Законі визначена взаємодія спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю МВС України з іншими державними органами, зокрема, з Державною податковою службою України. Чинне законодавство України зобов'язує податківців здійснювати взаємодію зі спеціальними підрозділами по боротьбі з організованою злочинністю у таких напрямках:

– при виявленні комерційних структур, що перебувають під впливом організованих злочинних формувань та не сплачують існуючі податки, зобов'язані повідомляти про це відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю;

– за дорученням спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю проводити перевірки комерційних структур на предмет своєчасності подання і правдивості документів, пов'язаних із нарахуванням платежів у бюджет;

– невідкладно повідомляти у відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю про всі випадки перереєстрації підприємств у зв'язку зі зміною його власника;

– обмін оперативною інформацією (мається на увазі податкова міліція).

У ст. 17 згаданого Закону прямо не передбачена взаємодія спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю з органами державної податкової служби. На наш погляд, ця стаття містить деякі суперечності. Згідно із Законом одним із напрямів боротьби з організованою злочинністю є запобігання легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом (ст. 6). Чинним законодавством України передбачена відповідальність за таке діяння в ст. 209 Кримінального кодексу України. Відповідно до Кримінально-процесуального кодексу України (ст. 112 КПК) досудове слідство у справах про злочини, передбачені ст. 209 Кримінального кодексу України, провадиться як слідчими органів внутрішніх справ, так і слідчими податкової міліції. Крім того, відповідно до Податкового кодексу України одним із завдань державної податкової служби є запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення. Таким чином, цілком логічно, що спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю МВС України повинні взаємодіяти з органами державної податкової служби, особливо в

⁵³ Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю: Закон України від 30 червня 1993 року № 3341-XII // Відомості Верховної Ради. – № 35. – Ст. 359. [73]

питаннях боротьби із правопорушеннями, пов'язаними з легалізацією коштів, здобутих злочинним шляхом. Тому пропонуємо ст. 17 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» викласти в такій редакції: «У сфері боротьби з організованою злочинністю Головне управління по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ України і Головне управління по боротьбі з корупцією та організованою злочинністю Служби безпеки України взаємодіють з Національним банком України, Міністерством фінансів України, Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, Державною податковою службою України, Державною митною службою України, Фондом державного майна України, Антимонопольним комітетом України, Адміністрацією Державної прикордонної служби України та іншими міністерствами і відомствами».

Закон України «Про боротьбу з тероризмом» визначає Міністерство внутрішніх справ одним із суб'єктів боротьби з тероризмом. Згідно із Законом до участі у здійсненні заходів, пов'язаних з попередженням, виявленням і припиненням терористичної діяльності, залучається у разі необхідності також, поряд з іншими державними органами, Державна податкова служба України (ст. 4 Закону)⁵⁴.

Потрібно відмітити окремі акти Президента України у питаннях боротьби зі злочинністю, що також передбачають окремі засади організації взаємодії. Зокрема, необхідно відзначити Указ Президента України від 21 жовтня 2011 року № 1000/2011 «Про Концепцію державної політики у сфері боротьби з організованою злочинністю»⁵⁵, у якому передбачено, що проблему протидії організованій злочинності передбачається розв'язати за допомогою зміцнення міжнародного співробітництва; запровадження дієвого механізму заохочення фізичних і юридичних осіб до співпраці з правоохоронними органами та судами; продовження процесу адаптації українського законодавства до законодавства Європейського Союзу з питань протидії проявам організованої злочинності; удосконалення взаємодії правоохоронних органів України з питань боротьби з організованою злочинністю з правоохоронними органами іноземних держав на підставі відповідних міжнародних договорів тощо.

Дослідження відомчих нормативних актів дає можливість зробити висновок, що на даному етапі відносно детально розроблені окремі питання організації взаємодії податкової служби в правоохоронній сфері.

Так, наказ МВС та ДПС України від 01.09.1999 р. № 658/475 «Про взаємодію Міністерства внутрішніх справ України та Державної податкової служби України стосовно розшуку осіб, які переховуються від слідства та суду» регламентує питання взаємодії інформаційних систем названих органів щодо розшуку осіб, які

⁵⁴ Про боротьбу з тероризмом: Закон України від 20 березня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 20 червня. – 2003 р. – № 25. – С. 180. [74]

⁵⁵ Про Концепцію державної політики у сфері боротьби з організованою злочинністю: Указ Президента України від 21 жовтня 2011 року № 1000/2011[75]

переховуються від слідства та суду. Виконання вимог спільного наказу МВС та ДПС України від 19.06.2003 р. № 647/303 «Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства внутрішніх справ України та Державної податкової служби при перевірці достовірності ідентифікаційного номера фізичної особи, яка звернулася за оформленням паспорта громадянина України для виїзду за кордон» дозволяє виявляти неплательників податків.

З метою узгодження діяльності Служби безпеки України та Державної податкової служби України з питань профілактики, виявлення, припинення, розкриття і розслідування злочинів та інших правопорушень у сфері розроблення, виготовлення спеціальних технічних засобів для зняття інформації з каналів зв'язку, інших засобів негласного отримання інформації було розроблено Інструкцію про взаємодію Служби безпеки України та органів Державної податкової служби України з профілактики, виявлення, припинення, розкриття та розслідування злочинів, інших правопорушень у сфері розроблення, виготовлення спеціальних технічних засобів для зняття інформації з каналів зв'язку, інших засобів негласного отримання інформації та торгівлі ними⁵⁶.

Значна кількість спільних наказів регламентує взаємодію державної податкової служби та митних органів з різних питань діяльності. Зокрема, спільні накази ДПС та ДМС України від 29.07.2004 р. № 439/551 «Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведенні планових і позапланових виїзних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності», від 12.07.2004 р. № 512/387 «Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності», від 21.03.2002 р. № 163/121 «Про затвердження Порядку підтвердження відомостей про фактичне вивезення товарів за межі митної території України», від 08.07.2004 р. № 494/383 «Про затвердження Порядку обміну інформацією щодо обігу, обліку та погашення податкових векселів для забезпечення звірки», від 16.03.2001 р. № 109/188 «Про затвердження Порядку здійснення митними органами контролю за сплатою платниками податків податку на додану вартість та акцизного збору, які справляються при ввезенні (пересиланні) товарів та інших предметів на митну територію України». Аналіз цих підзаконних актів свідчить про певну вибірковість правового регулювання взаємодії, відсутність нормативного документа, який би встановлював загальні засади взаємодії органів ДПС та підрозділів державної митної служби.

Нині досить детально регламентована взаємодія між підрозділами податкової міліції та прикордонною службою. Зокрема, наказ Адміністрації державної прикордонної служби та ДПС України № 149/74 від 13 лютого 2004 року «Про затвердження Інструкції про порядок взаємодії Державної

⁵⁶ Інструкція Про взаємодію Служби безпеки України та органів державної податкової служби України з профілактики, виявлення, припинення, розкриття та розслідування злочинів, інших правопорушень у сфері розроблення, виготовлення спеціальних технічних засобів для зняття інформації з каналів зв'язку, інших засобів негласного отримання інформації та торгівлі ними: Наказ СБУ та ДПА України № 176/278 від 9 липня 2001 року. [76]

прикордонної служби України і податкової міліції Державної податкової адміністрації України» закріплює функції взаємодії, форми, взаємообмін інформацією та планування і проведення спільних заходів⁵⁷.

Наявні відомчі нормативні документи та окремі методичні рекомендації не регламентують багато важливих питань взаємодії. Основний недолік існуючої правової регламентації – відсутність системності та абстрактність приписів. Тому ми повністю розділяємо точку зору В.Б. Авер'янова, який зазначав, що «актуальним, як і раніше, є акцентування на необхідності запроваджувати системність у правову регламентацію управлінської діяльності. Для цього, зокрема, необхідно, щоб усі поточні правові документи, які оформляють організацію управління, цілком відповідали компетенційним актам як основним базовим регуляторам діяльності кожного органу»⁵⁸.

Науковці наголошують також на відсутності чітких нормативно-правових актів, які б зобов'язували до взаємодії, а не залишали цей процес на розсуд самих суб'єктів правоохоронної діяльності⁵⁹. На сьогодні не достатньо врегульована велика кількість питань загального значення при здійсненні взаємодії ДПС з правоохоронними органами. Наприклад, питання прав та обов'язків суб'єктів взаємодії, відповідальності за відмову здійснення спільних заходів, умов та обставин, при настанні яких виникає необхідність у консолідації сил та засобів для вирішення спільних завдань, принципи, форми та методи взаємодії, критерії її ефективності не відображені відповідним чином в існуючих нормативних актах.

Найбільш загальним нормативним документом, який регламентує взаємодію правоохоронних органів, є Інструкція про взаємодію правоохоронних та інших державних органів України у боротьбі зі злочинністю⁶⁰, яка затверджена в серпні 1994 року керівниками ряду відомств. У цьому документі визначено основні напрями та форми взаємодії правоохоронних органів у вирішенні питань профілактики правопорушень та боротьби зі злочинністю Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Державного комітету у справах охорони державного кордону України, Державної митної служби України, Національної гвардії України, Міністерства оборони України, Міністерства юстиції України. Виходячи із змісту даного нормативного акта Державна податкова адміністрація України в цілому та податкова міліція – зокрема, не є учасниками визначених основних напрямів та форм взаємодії в процесі протидії злочинності. На нашу думку, це пояснюється тим, що на час прийняття зазначеної Інструкції (1994 р.) виявлення, розслідування та профілактика злочинів не входили у функції податкових органів. Однак, виходячи

⁵⁷ Про затвердження Інструкції про порядок взаємодії Державної прикордонної служби України і податкової міліції Державної податкової адміністрації України: Наказ Адміністрації держкордон служби та ДПА від 13 лютого 2004 року // Офіційний вісник України. – 16 липня. – 2004 р. – № 26. – С. 111. – Ст 1720. – Код акта 29251/2004. [77]

⁵⁸ Державне управління: теорія і практика / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Юрінком, 1998. – 432 [22] с. [78]

⁵⁹ Грохольський В.Л. Організація взаємодії територіальних і транспортних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю / В.Л. Грохольський // Проблеми взаємодії територіальних і транспортних органів внутрішніх справ у попередженні та розкритті злочинів: матер. наук.-практ. Конференції. – 23 травня. – 2003. – Львів: ЛЮО МВС України, 2004. – С. 80–84[79]

⁶⁰ Інструкція про взаємодію правоохоронних та інших державних органів України у боротьбі зі злочинністю від 10 серпня 1994 р. № 4348/138/151/11/-2-2870/172/148-407/2-90-442. [80]

із загальних положень даного нормативного документа, органи державної податкової служби мають право в своїй діяльності використовувати можливості механізму взаємодії правоохоронних органів. Згідно з вказаною Інструкцією основними напрямками взаємодії є:

- 1) організація реалізації державної політики у сфері боротьби із злочинністю;
- 2) профілактика злочинів та інших правопорушень;
- 3) виявлення, припинення, розкриття та розслідування злочинів;
- 4) розшук та затримання злочинців;
- 5) забезпечення громадського порядку та громадської безпеки;
- 6) удосконалення правової бази боротьби зі злочинністю.

Для удосконалення нормативного регулювання взаємодії названих правоохоронних органів доцільним вважаємо, по-перше, видання нормативно-правового акта, який би розкривав загальні положення досліджуваної взаємодії, і, по-друге, включення норм, що відображають особливості конкретних видів та форм взаємодії, в інші нормативні відомчі документи ДПС, МВС, СБУ, ДМС, тощо.

Необхідність видання акта, який закріплює загальні положення взаємодії, обумовлюється наступним. Ефективність функціонування правоохоронних органів у режимі взаємодії, захист економічних інтересів держави та громадян, стан боротьби з економічною злочинністю залежить від повноти визначення в нормативно-правових актах правил поведінки та порядку прийняття рішень у тій чи іншій ситуації, чіткості врегулювання зв'язків між підрозділами і органами. До того ж, поряд із специфічними особливостями конкретні види та форми взаємодії повинні відповідати певним загальним вимогам та принципам, містити загальні ознаки. Тому на підставі вивчення цих конкретних видів та форм взаємодії ми вважаємо можливим виявити, дослідити та нормативно закріпити загальні положення, які регламентують узгоджену діяльність податкової служби з іншими державними органами в правоохоронній сфері. Саме останні положення, як правило, і є об'єктом нормативної регламентації.

Вимоги, яким повинен відповідати нормативно-правовий акт, вже давно є об'єктом наукових досліджень. Зокрема, Ю.А. Тихомиров сформулював ці вимоги щодо законів, але, на нашу думку, їх можна також застосувати і до відомчих нормативно-правових документів⁶¹. До них належить: а) визначеність правового регулювання; б) зв'язок акта загальним змістом; в) логічна послідовність викладу нормативного матеріалу; г) відсутність протиріч усередині припису; д) стислість і компактність викладу нормативних приписів; е) точність і визначеність використовуваних формулювань і термінів; є) чітке розмежування усередині акта різних положень і норм; ж) однаковість і послідовність використання технічних прийомів правотворчості.

⁶¹ Тихомиров Ю.А. Теория закона / Ю.А. Тихомиров. – М.: Наука, 1982. – С. 213. [81]

Зміст правового документа, який регламентує загальні аспекти взаємодії ДПС з іншими правоохоронними органами, повинен містити положення про: поняття взаємодії; об'єктивну необхідність взаємодії; основні цілі та завдання взаємодії; підстави виникнення взаємодії, або фактори, які викликають необхідність взаємодії; зміст процесу взаємодії та питання, які вирішуються на різних її етапах; основні принципи взаємодії; основні напрями взаємодії; основні форми взаємодії відповідно до напрямку взаємодії; рівні та суб'єкти організації взаємодії; порядок забезпечення взаємодії (матеріальне, фінансове, технічне, кадрове); контроль за здійсненням взаємодії; відповідальність за наслідки взаємодії.

Головною метою такого комплексного акта має бути ліквідація розпорошеності та недосконалості правового регулювання взаємодії шляхом: а) заміни великої кількості нормативно-правових актів одним; б) охоплення тих сторін роботи, що взагалі не регулювалися; в) заміна окремих положень з урахуванням нових завдань (чи результатів); г) скасування застарілих нормативів чи деяких норм у них.

Нормативно-правові документи, які закріплюють правові основи взаємодії, мають відповідати наступним вимогам:

1) зміст створеної правової норми повинен відповідати нагальним потребам правоохоронної діяльності;

2) кожна норма має базуватися на сукупності наукових принципів;

3) для позначення тих чи інших правових явищ чи процесів повинен використовуватись стабільний та системний понятійно-категоріальний апарат, однозначний у смисловому відношенні;

4) регламентуючі документи повинні визначати всі основні складові елементи взаємодії – завдання, функції, повноваження, зв'язки, відповідальність, заохочення, що також надасть можливість об'єктивно оцінити реальну діяльність правоохоронних органів у режимі взаємодії;

5) такі документи повинні розроблятися на єдиній методологічній основі для забезпечення узгодженої роботи всіх елементів (по горизонталі та вертикалі) та їх кращого стикування при вирішенні комплексних завдань;

6) оперативні вказівки повинні бути підпорядковані регламентаційним актам та спрямовані на їх виконання, що унеможливить виникнення протиріч між регламентуючими документами та конкретними розпорядженнями.

Нормативно закріплюючи різні види та форми взаємодії, необхідно мати на увазі наступне. Об'єкти, на які спрямовані впливи взаємодіючих суб'єктів, є складними, різноплановими та рухливими. Під впливом соціально-економічних, політичних, культурних та інших факторів одні процеси в сфері правоохоронної діяльності зникають, припиняють своє існування (відповідно, зникає необхідність і у впливі на ці процеси), інші – навпаки, з'являються, посилюються чи отримують

новий якісний зміст. Цю обставину необхідно враховувати, постійно оновлювати нормативну базу, яка регламентує правоохоронну діяльність у режимі взаємодії.

Узагальнюючи все вищезгадане, основними напрямами удосконалення правового регулювання взаємодії ДПС із правоохоронними органами вважаємо:

- 1) усунення протиріч між окремими діючими нормативно-правовими актами чи їх окремими частинами;
- 2) зведення до мінімуму дублюючих одна одну норм;
- 3) уніфікація понятійно-категоріального апарату шляхом виключення та заміни тих категорій, які мають невизначений та двозначний характер.

Запропоноване вирішення питання дозволить створити єдину основу для розв'язання всієї сукупності проблем, пов'язаних з удосконаленням досліджуваної взаємодії, подолати розпорошеність правових актів, які регламентують діяльність названих правоохоронних органів у режимі взаємодії, привести такі акти до певної системи. Таким чином можливо забезпечити стабільність та системність правового регулювання. Динамічність правового регулювання реально досягти за рахунок внесення відповідних змін до існуючих міжвідомчих нормативних документів (наказів, планів, інструкцій) з метою відображення в них питань, які стосуються конкретних напрямів діяльності та форм взаємодії.

Зазначимо, що правове регулювання досліджуваної взаємодії буде ефективним, якщо передбачатиме узгодження із різними зацікавленими структурами, отримання попередніх висновків з приводу вказаного проекту від майбутніх суб'єктів реалізації, контроль та нагляд за виконанням правових приписів.

Ефективність взаємодії не може бути досягнута лише на основі емпіричних пошуків її найбільш результативних варіантів, хоча роль практики не можна недооцінювати. Питання удосконалення правового регулювання основ взаємодії потребують негайного вирішення. Зокрема необхідно визначити межі юридичного закріплення основ такої взаємодії. Норми права повинні регламентувати лише основні, найбільш важливі аспекти взаємодії, у кожному конкретному випадку на місцевому рівні взаємодіючі суб'єкти за своєю власною ініціативою і власним розсудом повинні самі визначати найбільш доцільні засоби досягнення загальної мети (якщо інше не передбачене нормативним актом). У даному випадку йдеться лише про відносну свободу, обмежену загальноприйнятими правовими принципами правоохоронної діяльності.

Як висновок зазначимо, що взаємодія органів податкової служби з правоохоронними органами неможлива без всебічного правового забезпечення, повинні існувати правові гарантії для її практичної реалізації. Такою правовою гарантією виступає правова основа взаємодії, яка одночасно є і необхідною умовою взаємодії правоохоронних органів. Науковець О.Б. Сахаров з цього приводу зазначав, що там, де діяльність державних органів недостатньо юридично

регламентована, там гірше забезпечена реалізація завдань цієї діяльності⁶². Таким чином, всебічний розгляд існуючого правового масиву, регулюючого зв'язки та відносини при здійсненні спільної узгодженої правоохоронної діяльності, та розробка пропозицій щодо його удосконалення є найбільш актуальними в межах досліджуваної проблеми.

Вирішення вищезгаданих питань щодо вдосконалення правової основи регулювання взаємодії дозволить підрозділам ДПС України здійснювати спільні практичні заходи на якісно новому рівні. При цьому необхідно мати на увазі пряму залежність ефективності цих заходів від ступеня вирішення проблем не тільки правового, але й організаційно-функціонального напрямку.

⁶² Сахаров А.Б. Правовое обеспечение предупреждения преступлений / А.Б. Сахаров // Советское государство и право. – 1975. – № 11. – С. 84 (84–88). [82]

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВІЙ ЗЛОЧИННОСТІ

2.1. Загальна характеристика інформаційно-аналітичного забезпечення органів ДПС України

В умовах постіндустріального етапу розвитку держави інформація та інформаційні ресурси перетворилися на стратегічний ресурс економічного і науково-технологічного прогресу, а також на важливий фактор успішної внутрішньої і зовнішньої політики держави.

Стрімкий розвиток інформатизації та модернізація всіх гілок влади нашої держави вимагають більшої мобілізації всіх сфер управлінської діяльності, не є виключенням і органи державної податкової служби.

Проникаючи в усі сфери життєдіяльності, інформатизація розширює можливості розвитку регіональної та міжнародної співпраці, формує головний інформаційний простір, в якому інформація набуває властивість цінного елементу національного надбання, його стратегічного ресурсу. Доцільно зауважити, що діяльність органів Державної податкової служби України прямо пов'язана з отриманням та використанням інформації, яка має принципове значення для функціонування даного органу.

Організація роботи з інформацією в діяльності органів Державної податкової служби України сьогодні набуває особливої актуальності через проведення реформи податкових органів.

Перехід України до ринкової економіки, як не прикро, супроводжується погіршенням криміногенної ситуації у сфері оподаткування, створенням сприятливих умов для зростання рівня організованої злочинності у сфері економіки, що є одним із негативних соціальних явищ.

Зростає фінансова могутність тіньових структур, злочинними елементами постійно запроваджуються нові схеми та способи ухилення від оподаткування, легалізації незаконно отриманих прибутків, здійснюються різноманітні фінансові махінації. За таких умов особливого значення набуває інформаційно-аналітичне забезпечення управління органами Державної податкової служби України.

З прийняттям Податкового кодексу України законодавець чітко визначив, що під інформаційно-аналітичним забезпеченням розуміється комплекс заходів зі збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами державної податкової служби покладених на них функцій та завдань.

Інформаційному забезпеченню відводиться особливе місце в розгляді засобів забезпечення сучасної інформаційної технології. Це пов'язано з тим, що, по-перше, саме інформація відображає змістовний цільовий аспект, відрізняючи інформаційну технологію від будь-якої іншої, наприклад, виробничої технології. По-друге, сьогодні інформація є найважливішою складовою будь-якої організації.

Маючи такі властивості, як відповідність вирішуваним завданням, достовірність, своєчасність, новизна, повнота, оптимальність, актуальність, відтворюваність, вона виступає як необхідний інформаційний ресурс певного підрозділу.

В.Я. Мацюк, досліджуючи питання інформаційно-ресурсного забезпечення управлінських рішень в органах податкової міліції, зазначав, що без інформаційних технологій неможливо налагодити ефективну взаємодію між владними структурами, а також належним чином підвищити ефективність та якість вироблення та прийняття рішення, вчасно виявити управлінську помилку. Податкова міліція зацікавлена у електронних інформаційних ресурсах, які мають відношення до здійснення підприємницької діяльності, в т.ч. реєстрація, ліцензування, патентування, сертифікація, створених міністерствами, відомствами, інформація яких є необхідною при розслідуванні правопорушень у сфері оподаткування. Невизначеність правової основи діяльності різних суб'єктів призводить до інформаційного монополізму окремих структур на відкриті інформаційні ресурси загального користування, на обмеження права доступу податкової міліції до інформації, права на використання інформаційних ресурсів⁶³.

Система органів державної податкової служби України спирається на інтелектуальну інформацію, до якої належить економічна, правова, соціальна, статистична та інші види інформації.

До особливостей інформації в органах державної податкової служби можна віднести наявність суб'єктів та об'єктів інформаційних відносин. Суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності податкової служби є співробітники податкової служби, уповноважені на ведення цієї діяльності. Об'єктами інформаційних відносин є документована або публічно оголошена інформація про події та явища в галузях економіки, міжнародній, соціальній та інших сферах. Ефективне інформаційне забезпечення залежить від відповідної інформаційної системи органів Державної податкової служби України⁶⁴.

В.М. Плішкін зазначає, що інформаційне забезпечення – це комплекс організаційних, правових, технічних і технологічних заходів, засобів та методів, які забезпечують у процесі управління і функціонування системи інформаційні зв'язки її елементів (суб'єктів і об'єктів) шляхом оптимальної організації інформаційних масивів баз даних і знань⁶⁵.

При створенні інформаційно-аналітичної системи органів державної податкової служби її основними елементами є бази даних; системи обробки даних (у системах прийняття рішення); автоматизовані робочі місця, які реалізують свою роботу на базі сучасних електронно-обчислювальних машин та засобів

⁶³ Мацюк В.Я. Організаційно-правові засади інформаційного забезпечення управління органами податкової міліції / В.Я. Мацюк // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2003. – № 1. – С. 114–123; 115. [83, с. 114]

⁶⁴ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. [124, с. 175]

⁶⁵ Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ. Підручник / В.М. Плішкін; за ред. канд. юрид. наук Ю.Ф.Кравченка. – К.: Національна академія внутрішніх справ України. – 1999 р. – 702 [531] с. [84, с. 15]

зв'язку. Первинними елементами інформаційно-аналітичної системи є периферійні об'єктно-спеціалізовані автоматизовані інформаційні підсистеми.

Дієвим способом вирішення проблем здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності державної податкової служби є запровадження відповідного комплексу, який передбачає подання, приймання та комп'ютерну обробку податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді, створення електронних реєстрів та використання аналітичних процедур для всебічного та оперативного аналізу даних податкової звітності.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби України є фактично одним із способів здійснення податкового контролю.

Варто також зауважити, що робота з інформацією та розпорядження нею в органах ДПС України здійснюється конкретними відповідальними особами, працівниками певних структурних підрозділів. Хоча, якщо підходити до визначення інформаційних ресурсів у широкому змісті, то будь-який носій або отримувач інформації, яка становить інтерес для податкових органів, є фактичним суб'єктом інформаційних відносин у досліджуваній сфері. Натомість, можливістю розпоряджатися спеціальною інформацією та використовувати її в практичній діяльності органів ДПС України наділені виключно окремі підрозділи, а також посадові особи органів ДПС України.

Суб'єктами інформаційних відносин, згідно із Законом України «Про інформацію» (ст. 4), є:

- фізичні особи;
- юридичні особи;
- об'єднання громадян;
- суб'єкти владних повноважень⁶⁶.

Органи ДПС України належать до останнього виду суб'єктів інформаційних відносин, серед іншого необхідно зазначити, що вони також вважаються колективними суб'єктами. Колективними суб'єктами необхідно вважати осіб, які наділені інформаційними правами і обов'язками, і що мають здатність виступати в стосунках з іншими суб'єктами як єдине ціле, персоніфіковано.

О.В. Сировой, досліджуючи систему управління інформаційними ресурсами ОВС України як складову частину управління національною інформаційною сферою, відзначив взаємопов'язану сукупність таких частин:

- суб'єкт управління – це структурно окреслені спільноти людей, що утворюють органи управління різноманітних організаційних структур (інформаційних підрозділів, органів та служб);
- об'єкт управління – інформаційні ресурси – тобто документи та масиви документів в інформаційних системах;

⁶⁶ Про інформацію: Закон України від 2 жовтня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992.– № 48.– Ст. 650. [85]

– прямі та зворотні зв'язки між об'єктом та суб'єктом управління, що реалізуються, зокрема, за допомогою техніки управління – технічних засобів пошуку, опрацювання, зберігання інформації тощо⁶⁷. З подібним розподілом варто погодитись.

На відміну від звичайних суб'єктів інформаційних відносин, суб'єкти управління інформаційними ресурсами відзначаються специфічною (управлінською) діяльністю. Управління – це комплекс необхідних засобів впливу на групу, суспільство або його окремі ланки з метою їх упорядкування, збереження якісної специфіки, вдосконалення і розвитку.

Таким чином, це суб'єкти, які наділені повноваженнями здійснювати комплекс заходів щодо створення інформаційних баз даних, програмного забезпечення та ін., розпорядження (доцільності та необхідності зберігання певної інформації, а також передачі її іншим підрозділам ДПС України) у цілях реалізації завдань податкових органів, забезпечення інформаційної безпеки, а також знищення інформації в разі втрати її актуальності для діяльності ДПС України.

Однією з головних особливостей суб'єктів управління інформаційними ресурсами органів ДПС України є те, що, по-перше, наказом ДПС України № 185 від 29 листопада 2011 року більш конкретно визначено декілька структурних підрозділів, які системно здійснюють безпосереднє управління інформаційними ресурсами; по-друге, специфічний об'єкт управління (діяльність пов'язана із зберіганням, розпорядженням і використанням інформаційних ресурсів органів ДПС України); по-третє, сама податкова інформація, яка використовується в управлінні, носить спеціалізований характер⁶⁸.

Якщо говорити в загальному вигляді, то суб'єкти управління інформаційними ресурсами ДПС України фактично збігаються зі структурою служби, яка згідно з наказом ДПС України № 139 від 11 листопада 2011 року складається з Державної податкової служби України, спеціалізованих державних податкових інспекцій, державних податкових служб в Автономній республіці Крим, містах Києві та Севастополі, державних податкових інспекцій у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах⁶⁹.

Також слід зазначити, що згідно з Податковим кодексом України податкова інформація є власністю держави і може використовуватися лише для визначених цілей. Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби створюються відповідні інформаційні бази.

Інформація може зберігатися в електронному вигляді та на паперових носіях. Окремі аналітичні дані можуть знаходитись в окремих виконавців, у міру необхідності.

⁶⁷ Сировой О.В. Управління інформаційними ресурсами: теоретичний аспект / О.В. Сировой // Актуальні проблеми державотворення в умовах адміністративної реформи: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції 11-12 квітня 2003р. м. Запоріжжя.– Запоріжжя: Юридичний ін-т МВС України, 2003.–С. 45–48; 47. [86, с. 45–48]

⁶⁸ Наказ ДПС України «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру» від 29 листопада 2011 року № 185. [88]

⁶⁹ Про затвердження типової організаційної структури, дислокації підрозділів податкової міліції, слідчих підрозділів територіальних органів ДПС України: Наказ ДПС України від 11 листопада 2011 року № 139[87]

Якщо розглядати значення та поняття інформаційно-аналітичної забезпечення в роботі підрозділів податкової міліції, то, безперечно, не можна не погодитись з тим, що однією з головних цілей інформаційно-аналітичної роботи податкової міліції є виявлення загальних властивостей і ознак податкових злочинів в окремих сферах та напрямках підприємницької діяльності, на підставі яких здійснюється прогнозування криміногенної ситуації, що дозволяє визначити найбільш оптимальні управлінські рішення.

Підводячи підсумки, можна сказати, що аналітична робота не може вестися окремо від інформаційної. У процесі аналізу інформації постійно виникають нові обставини та необхідність додаткового отримання інформації. Інформація є основою, фундаментом для аналітики.

2.2. Структура та завдання оперативно-аналітичних підрозділів ДПС України

У сучасних умовах функціонування оперативних підрозділів податкової міліції, аналіз оперативної інформації, пов'язаної з порушенням податкового законодавства суб'єктами підприємницької діяльності, має ключове значення під час реалізації оперативних матеріалів та прийнятті процесуальних рішень. Крім того, якість оцінки та аналізу оперативної інформації завжди впливає на прийняття рішення щодо вибору об'єкта оперативної розробки та оперативного супроводження, результати чого впливають на показники діяльності не тільки окремих співробітників, але й відділів та управлінь у цілому.

На відміну від діяльності органів МВС оперативно-аналітична діяльність органів податкової міліції відрізняється своєю специфікою, яка полягає у необхідності проведення аналізу показників фінансової діяльності СПД з метою встановлення ознак ухилення від сплати податків. Проведенню зазначених заходів сприяє високий рівень інформатизації органів ДПС. Нині органи державної податкової служби користуються 98 інформаційними ресурсами.

Згідно із наказом ДПС України від 29.11.11 № 185 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру» у складі Державної податкової служби України функціонують декілька підрозділів, діяльність яких пов'язана з проведенням аналітичної роботи, це, зокрема:

Управління інформаційно-аналітичного забезпечення, до складу якого входять:

- Оперативно-аналітичне управління ГУПМ.
- Відділ експертизи проєктів нормативно-правових актів, візування роз'яснень юридичного управління.
- Організаційно-аналітичний відділ департаменту оподаткування юридичних осіб.

- Відділ розробки та аналізу податкового законодавства з податку на прибуток та податкових платежів департаменту оподаткування юридичних осіб.
- Відділ справляння акцизного податку та інформаційно-аналітичної роботи управління адміністрування акцизного податку.
- Відділ аналітичної роботи, ведення баз даних та взаємодії з суб'єктами державного фінансового моніторингу; департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом.
- Управління впровадження, супроводу та експлуатації інформаційно-аналітичних систем.
- Управління ведення баз даних, програмного та технічного забезпечення.
- Управління реєстрації та обліку платників податків.
- Відділ ведення податкової звітності та Єдиного реєстру податкових накладних.
- Департамент погашення податкового боргу.
- Управління стратегічного прогнозування та аналізу доходів бюджету.
- Управління прогнозування та аналізу доходів бюджету по регіональних органах ДПС.
- Управління кластерного аналізу основних сегментів економіки та моніторингу ефективності їх податкового супроводження.
- Управління планування та інформаційно-аналітичного забезпечення податкового контролю⁷⁰.

Згідно з наказом ДПС України № 185 до структури оперативно-аналітичних підрозділів податкової міліції з оперативно-аналітичного управління ГУПМ ДПС України входять :

- інформаційний відділ;
- аналітичний відділ;
- відділ «Промінь»;
- оперативно-аналітичні відділи в областях, м. Києві та м. Севастополі.

Згідно з зазначеним Наказом навантаження, що пов'язане проведенням оперативно-аналітичної роботи за лінією податкової міліції покладається на оперативно-аналітичне управління ГУПМ, до функцій якого належить наступне:

- прогнозування криміногенної ситуації у сфері оподаткування та визначення основних напрямів діяльності податкової міліції;
- виявлення причин і умов, що призвели до вчинення злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування;
- збір, узагальнення, аналіз інформації про тенденції злочинності у сфері оподаткування, фактори її розповсюдження. Розробка і надання на їх основі керівництву ДПС України та органам державної влади пропозицій правового,

⁷⁰ Наказ ДПС України «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру» від 29 листопада 2011 року № 185. [88]

соціального, економічного та організаційного характеру, спрямованих на запобігання та припинення злочинів;

– розробка методичних рекомендацій щодо форм і методів боротьби зі злочинністю у сфері оподаткування;

– організація і координація впровадження у діяльність податкової міліції позитивного досвіду, наукових і технічних досягнень у боротьбі з економічною злочинністю;

– участь у проведенні наукових, кримінологічних і економічних досліджень з питань боротьби зі злочинністю у сфері оподаткування, розробках на їх основі державних програм, інших заходів щодо їх подолання;

– моніторинг відкритих і відомчих інформаційних джерел та масивів з метою встановлення суб'єктів господарювання, причетних до кримінальних процесів та мінімізації сплати податків;

– запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх виявлення, розкриття та припинення;

– розробка заходів щодо запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції;

– виявлення причин і умов, що призвели до вчинення злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вжиття заходів щодо їх усунення;

– збір, аналіз та узагальнення інформації щодо порушень податкового законодавства, прогнозування розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням;

– організація та здійснення профілактики правопорушень;

– здійснення в установленому порядку перевірки інформації про злочини та правопорушення і прийняття щодо неї передбачених законом рішень;

– застосування форм і методів оперативно-розшукової діяльності, здійснення провадження за протокольною формою досудової підготовки матеріалів, а також проведення дізнання в межах компетенції;

– надання методичної допомоги підвідомчим підрозділам податкової міліції щодо запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції;

– організація взаємодії зі слідчими підрозділами податкової міліції, іншими правоохоронними органами з питань боротьби зі злочинами у сфері оподаткування;

– участь у реалізації та вдосконаленні комплексної системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму;

– організація роботи органів ДПС із запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом;

- виявлення фактів одержання доходів злочинним шляхом та їх легалізації (відмивання);
- здійснення заходів щодо запобігання легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- проведення аналізу ефективності роботи підвідомчих підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- здійснення моніторингу чинного законодавства України з питань запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- користування в установленому порядку інформаційними ресурсами баз даних органів ДПС;
- співпраця з МВС, СБУ, Держмитслужбою України, суб'єктами державного фінансового моніторингу та іншими міністерствами і відомствами у рамках укладених угод, спільних наказів тощо з питань запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- розробка методичних рекомендацій щодо вдосконалення роботи із запобігання, виявлення та припинення правопорушень, пов'язаних із легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та надання регіональним підрозділам методичної та практичної допомоги;
- збір та узагальнення практичних результатів роботи підвідомчих підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- участь у формуванні інформаційних масивів ДПС України та їх використання при організації відпрацювання сумнівних фінансових операцій;
- організація відпрацювання підвідомчими підрозділами напрацьованих аналітичних матеріалів;
- узагальнення відпрацьованих аналітичних матеріалів та розробка методичних рекомендацій щодо вдосконалення роботи із запобігання, виявлення та припинення правопорушень, пов'язаних із легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- участь у міжвідомчих та міжрегіональних семінарах, нарадах тощо з питань запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- організація та проведення при необхідності перевірок сумнівних фінансових операцій та складання висновків (довідок) при встановленні фактів, що можуть свідчити про легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом;
- організація роботи підвідомчих підрозділів щодо аналізу фінансових операцій СГД шляхом участі у документальних (планових або позапланових, виїзних або невиїзних) перевірках;
- проведення аналізу інформації підвідомчих підрозділів щодо перевірок суб'єктів господарювання, які проводять сумнівні фінансові операції;

- організація проведення фінансових розслідувань діяльності СГД, щодо яких є мотивовані підозри в проведенні ними сумнівних фінансових операцій;
- виявлення та аналіз операцій маскування доходів кримінального походження, встановлення джерел таких доходів, їх розміру, схем переміщення і використання;
- організація роботи щодо виявлення сумнівних фінансових операцій у сфері держзакупівель, надрокористування та земельних відносин;
- організація та проведення міжрегіональних фінансових розслідувань груп підприємств, які підозрюються у здійсненні відмивання злочинних доходів;
- організація роботи щодо виявлення сумнівних фінансових операцій, які здійснюють суб'єкти господарювання на ринку цінних паперів та ринку фінансових послуг;
- збір матеріалів для послідууючої позовної роботи щодо припинення державної реєстрації та скасування емісії акцій акціонерних товариств з ознаками фіктивності;
- організація роботи щодо виявлення сумнівних фінансових операцій у пріоритетних галузях економіки (паливно-енергетичний комплекс, АПК, зовнішньоекономічній діяльності, кредитно-фінансовій сфері);
- аналіз та узагальнення результатів роботи підвідомчих підрозділів, надання практичної допомоги⁷¹.

Під інформаційно-аналітичним забезпеченням підрозділів податкової міліції ми розуміємо сукупність компонентів з організації діяльності щодо виявлення осіб і фактів, які становлять оперативний інтерес, збору, передачі та обробки інформації, аналітичних методів її аналізу, внутрішніх і зовнішніх каналів її транспортування (зв'язків) та, власне, інформацію. Інформаційно-аналітичне забезпечення має послідовно реалізовувати принцип єдності процесів пошуку, організації та опрацювання інформації за допомогою застосування технічних засобів збору, накопичення, опрацювання та передачі інформації в поєднанні з використанням аналітичних методів математичної статистики і моделей прогнозо-аналітичних розрахунків.

Останнім часом покращилися показники викритих злочинів, пов'язаних із ухиленням від сплати податків в особливо великих розмірах і це відбулося завдяки проведенню аналітичної роботи з вивчення схем ухилення від сплати податків, установлення задіяних у цих схемах осіб і підприємств, з'ясування відносин між ними. На основі отриманої інформації можна організувати якісне відпрацювання криміногенних суб'єктів господарювання.

Особливості інформаційно-аналітичного забезпечення податкової міліції зумовлені фіскальним, правоохоронним, фінансово-економічним та аналітичним

⁷¹ Мулявка Д.Г. Організація використання інформаційних ресурсів ДПС України у протидії податковим правопорушенням: навчальний посібник / Д.Г. Мулявка, О.В. Атаманчук, Т.О. Рекуненко. – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України. – 2012. – 192 с. [89, с. 42]

аспектами її діяльності, а також рядом додаткових специфічних обставин, таких як: неочевидність джерел інформації, фрагментарність інформаційних об'єктів, протидія з боку правопорушників виявленню та оцінці інформації щодо конкретного злочину, труднощі у вилученні такої інформації та її документуванні.

Варто сказати, що використання сучасних методів та засобів отримання, обробки, аналізу та синтезу інформації дозволяє на порядок підвищити ефективність інтелектуальної діяльності, у тому числі і у сфері протидії порушенням податкового законодавства.

Необхідність у запровадженні нових механізмів дослідження податкових правопорушень викликає потребу у задіянні інноваційних інформаційних технологій, створенні методики і методології застосування механізмів моніторингу за діяльністю потенційно небезпечних з огляду ймовірного ухилення від оподаткування суб'єктів господарювання. Визначаючи критерії для певних показників господарської діяльності, які отримують при формуванні податкової звітності, за допомогою засобів інтелектуального аналізу можна визначити підприємства, де зі значним ступенем ймовірності відбуваються ухилення від сплати податків.

Одним із актуальних завдань інформаційно-аналітичного забезпечення розслідування і розкриття злочинів є формування, наповнення та активне використання оперативних обліків. Традиційно оперативно-розшукова практика організовує ведення оперативних обліків шляхом концентрації виявленої оперативними або іншими методами інформації про осіб або події, що становлять оперативний інтерес, на спеціальних носіях, із подальшою реалізацією накопичених матеріалів. Ураховуючи сучасні обсяги господарських операцій, стає зрозумілим, що традиційними методами інформаційно-аналітичної роботи протидіяти скоєнню правопорушень буде дуже важко.

Для документування господарської діяльності пропонується створити систему моніторингу господарських операцій, за допомогою якої можна забезпечити:

- автоматичне відслідковування за певними критеріями операцій з явними ознаками криміногенності;
- документування контрольних закупівель, створення відповідної доказової бази;
- зменшення навантаження на контролюючі державні органи та вдосконалення адміністрування податкових платежів;
- підвищення ефективності попередження, виявлення та розкриття злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування;
- створення єдиного інформаційного простору за напрямом: державні органи – суб'єкти господарювання;
- створення умов для економічного необтяжливого аналізу стану економіки України з оперативним одержанням достовірної інформації.

2.3. Організація діяльності оперативно-аналітичних підрозділів у протидії податковим правопорушенням

Оперативно-аналітичні управління, сектори УПМ ДПС в областях, м. Київ та м. Севастополь, згідно з наказом ДПС України від 11.11.2011 р. № 139 «Про затвердження типової організації структури, дислокації підрозділів податкової міліції, слідчих підрозділів територіальних органів ДПС України, є структурними підрозділами управлінь державних податкових служб в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі та організують свою діяльність на підставі законів України «Про державну податкову службу в Україні», «Про міліцію», «Про оперативно-розшукову діяльність», Податкового кодексу України, відомчих нормативно-правових актів та Положень про управління податкової міліції державних податкових служб в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Відділи очолює начальник, який призначається та звільняється головою Державної податкової служби в регіонах за поданням начальника управління податкової міліції.

Службова діяльність оперативно-аналітичних відділів проводиться при суворому дотриманні законності, на основі поєднання гласних і негласних методів роботи, наданих рекомендацій та набутого позитивного досвіду.

Співробітники оперативно-аналітичних відділів здійснюють оцінку фінансово-господарської діяльності та повноти сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів окремими суб'єктами господарювання, досліджують діяльність виробничо-комерційних систем з метою виявлення ознак ухилення і мінімізації сплати податків для організації їх оперативного відпрацювання, використовуючи інформаційні масиви органів податкової служби та іншу офіційну інформацію і відомості, здобуті оперативним шляхом.

На підставі сформованих ГУПМ ДПС України типових моделей порушників податкового законодавства, інформації, здобутої оперативним шляхом, оперативно-аналітичний відділ проводить дослідження криміногенних процесів, що відбуваються у сфері економіки та оподаткування, з метою оперативного визначення завдань щодо виявлення і вирішення проблем боротьби зі злочинністю та протидії «тінізації» економіки, проводиться відбір суб'єктів з ознаками ухилення від сплати податків для організації їх практичного відпрацювання.

Оперативно-аналітичні відділи забезпечують виконання матеріалів, ініційованих Головним управлінням податкової міліції, та контролюють практичне відпрацювання власних аналітичних та методичних розробок.

З метою виконання поставлених завдань співробітники оперативно-аналітичних відділів самостійно можуть здійснювати оперативно-розшукову діяльність, але проведення такої діяльності не є їх посадовим обов'язком.

До завдань і функцій оперативно-аналітичних відділів податкової міліції в регіонах входять:

1. Прогнозування криміногенної ситуації у сфері оподаткування та визначення пріоритетних напрямів діяльності податкової міліції у регіоні;

- вивчення криміногенної обстановки у сфері оподаткування, тенденцій та факторів, що її обумовлюють;
- виявлення причин і умов, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування;
- визначення найбільш потужних «тіньових» товарно-фінансових потоків, а також найбільших криміналізованих сфер підприємницької діяльності та промислово-фінансових груп (виробничо-комерційних систем).

2. Підготовка методичних рекомендацій щодо форм і методів виявлення правопорушень у сфері оподаткування.

3. Інформування Головного управління податкової міліції про результати інформаційно-аналітичної роботи оперативно-аналітичних відділів в областях, містах Києві та Севастополі.

4. Збір, систематизація, накопичення й обробка оперативної та іншої інформації щодо:

- кримінальних процесів та негативних явищ у сфері оподаткування;
- «тіньових» товарно-фінансових потоків, джерел їх формування та осіб, що їх контролюють;
- злочинних технологій, що опрацьовуються та впроваджуються ФПГ та їх афілійованими особами;
- «тіньової» діяльності промислово-фінансових груп та виробничо-комерційних систем.

5. Розробка схем і моделей податкового правопорушення, визначення показників, які характеризують організаційні, майнові, фінансово-господарські та інші прояви правопорушника. На основі інформаційних масивів податкової служби, інших міністерств, відомств та установ, а також інформації, отриманої оперативним шляхом, здійснення відбору суб'єктів оподаткування для організації їх практичного відпрацювання.

6. Використання існуючих інформаційних масивів податкової служби для первинної перевірки інформації щодо можливих правопорушень платниками податків при здійсненні ними фінансово-господарської діяльності.

7. Забезпечення процесу отримання необхідної для аналітичних досліджень інформації від інших підрозділів управління податкової міліції, управлінь державної податкової служби.

8. Здійснення заходів щодо розширення інформаційного простору шляхом:

- здійснення моніторингу відкритих джерел інформації;

– формування каналів доступу до інформаційних масивів інших відомств та організацій;

– виконання інформаційних запитів підрозділів податкової міліції стосовно об'єктів, які становлять оперативний інтерес, та запитів інших підрозділів ДПС, міністерств та відомств.

Керівництво оперативно-аналітичним відділом здійснює начальник відділу, який має вищу економічну або юридичну освіту, досвід практичної роботи у системі податкової міліції, правоохоронних органах, що здійснюють боротьбу зі злочинністю у сфері економіки, а також досвід аналітичної та керівної роботи.

На період його відсутності (відпустки, відрядження тощо) функції виконує старший оперуповноважений з ОВС.

Обов'язки начальника відділу формуються відповідно до основних завдань, виконання яких покладено на оперативно-аналітичні відділи. Начальник відділу зобов'язаний здійснювати контроль за своєчасним і якісним виконанням вхідних документів, надавати практичну допомогу співробітникам відділення при виконанні ними своїх завдань.

Права начальника відділу окреслюються завданнями, що поставлені перед управлінням податкової міліції ДПС в областях, містах Києві та Севастополі. Керівник самостійно приймає рішення при визначенні виконавця того чи іншого документа, розробляє плани робіт, вивчає підготовлені співробітниками підрозділу документи, які направляються до інших структурних підрозділів ДПС та ГУПМ. Крім того:

– організовує роботу та забезпечує виконання посадових інструкцій особовим складом оперативно-аналітичного відділу;

– здійснює поточне та перспективне планування роботи оперативно-аналітичного відділу;

– постійно контролює проведення аналітичних досліджень криміногенних процесів у сфері оподаткування та вживає організаційні і практичні заходи щодо їх своєчасного виконання;

– здійснює підбір та розміщення кадрів у відділі, подає керівництву Управління податкової міліції матеріали щодо заохочення, стягнення, просування по службі підлеглих працівників;

– згідно з планом робіт управління податкової міліції і завдань, які визначені вищими за рангом керівниками податкової міліції, організовує проведення занять зі службової підготовки;

– організовує підготовку інформаційних і аналітичних матеріалів, методичних рекомендацій з питань, що віднесені до компетенції оперативно-аналітичного відділу;

– контролює забезпечення захисту інформації, що становить державну таємницю, дотримання режиму таємності і конспірації в роботі відділу;

– взаємодіє з регіональними підрозділами органів МВС, Державної митної служби України, Міністерства фінансів України, Національного банку України та іншими зацікавленими відомствами з питань організації аналітичної роботи.

Начальник ОАВ відповідає за своєчасне виконання завдань, що поставлені керівництвом перед оперативно-аналітичним відділом, планів роботи відділу, розпоряджень і доручень вищих за рангом керівників УПМ. Крім того, він відповідає за:

- організацію роботи відділу та забезпечує виконання працівниками посадових інструкцій;
- здійснення поточного та перспективного планування роботи відділу;
- проведення аналітичних досліджень криміногенних процесів у сфері оподаткування та вжиття організаційних і практичних заходів;
- виконання доручень керівництва ГУПМ і УПМ ДПС в областях у містах Києві та Севастополі у встановлені терміни і забезпечення контролю за проведенням поточних заходів, забезпечення підготовки необхідних матеріалів;
- підбір та розміщення кадрів у відділенні, своєчасне подання матеріалів на розгляд керівництву на підлеглих працівників про заохочення, стягнення, просування по службі тощо;
- організацію підготовки інформаційних і аналітичних матеріалів, методичних рекомендацій з питань, що віднесені до компетенції ОАВ;
- забезпечення захисту даних, що є державною таємницею, дотримання режиму таємності та конспірації в роботі співробітників відділу.

На сьогодні для ефективного інформаційно-аналітичного забезпечення протидії злочинності у сфері господарської діяльності перш за все потребують вдосконалення системи статистичного обліку і звітності, інформування про стан, динаміку, структуру злочинів, критеріїв оцінки ефективності діяльності правоохоронних органів, збору необхідної й достатньої інформації тощо.

Зазначені заходи включають створення: узгодженої системи показників, що відображають реальний стан протидії злочинності у сфері господарської діяльності в Україні; єдиної міжвідомчої системи інформування про злочини, причини та умови їх вчинення; банку нормативної, управлінської, аналітичної, науково-методичної, довідкової та іншої інформації, у тому числі із зарубіжних джерел, і налагодження системи користування цією інформацією зацікавленими відомствами і науковцями; методичних рекомендацій щодо використання статистичного аналізу динаміки окремих видів злочинів, методик організації статистичних спостережень за розміром збитків; надійного механізму збору і використання відповідних даних не лише на національному, але і на регіональному рівнях.

Коли йдеться про сфери діяльності, об'єктами чи суб'єктами якої є великі (складні) системи, інформаційно-аналітична робота в інтересах успішного вирішення поставлених завдань повинна бути виділена в самостійний вид

діяльності. Це необхідно у зв'язку з різко зростаючим обсягом одержуваної й оброблюваної інформації, складним взаємозв'язком і взаємозалежністю між елементами системи і великою кількістю користувачів інформації, зацікавлених у різних її аспектах, всебічних формах систематизації й аналізу.

Світовою тенденцією стало створення та зміцнення інформаційно-аналітичних підрозділів у правоохоронних органах розвинутих країн світу. В епоху інформаційного суспільства інакше і не може бути.

Так, для інформаційно-аналітичного забезпечення протидії злочинам у сфері господарської діяльності в багатьох країнах створені підрозділи фінансової розвідки. Разом з інформаційним забезпеченням вони також координують зусилля правоохоронних органів, направлені на боротьбу з фінансовими злочинами. До їх функцій входить збір, аналіз та розслідування фінансової інформації про незаконні угоди чи дії з подальшим інформуванням компетентних органів.

Інформаційно-аналітичні підрозділи багатьох країн мають різні повноваження та структуру підпорядкованості. У деяких країнах вони є адміністративними органами, в інших – входять до складу правоохоронних структур. Досвід країн, які мають фінансові розвідки, свідчить, що тільки при наявності відповідної правової бази та розвинутої системи вилучення та надання фінансової інформації їх робота буде ефективною і корисною для держави.

Необхідно зазначити, що на позитивні результати роботи інформаційно-аналітичних підрозділів правоохоронних органів також суттєво впливають засоби передачі інформації. Наприклад, якщо фінансові інституції та регулюючі їх органи напряму інформують ці підрозділи про підозрілі фінансові махінації то можливість швидко виявити та знешкодити злочинні угруповання суттєво підвищується. Якщо ж від фінансових установ вимагається передавати інформацію «по інстанціях»: спочатку у контролюючі органи, а від них у фінансову розвідку, то аналіз цієї інформації та проведення розслідування по ній уповільнюються і, відповідно, стають менш ефективними. Разом з тим, можна зробити висновок, що якщо запити на отримання інформації від фінансової розвідки будуть надходити до фінансових інституцій напряму, а не через контролюючі їх фінансові органи, система боротьби зі злочинами у сфері господарської діяльності буде працювати більш ефективно.

Зараз в умовах, коли у світі відбуваються інтенсивні інтеграційні процеси, усі країни зацікавлені в тому, щоб можна було інформацію про злочини у сфері господарської діяльності порівнювати і аналізувати, враховуючи окремі особливості скоєння цих злочинів у тій чи іншій державі. Не випадково проблеми удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності правоохоронних органів неодноразово обговорювалися на різних конгресах ООН, присвячених питанням боротьби зі злочинністю, на яких постійно підкреслювалося, що тільки на основі інформаційно-аналітичних даних можливі глибинні порівняння тенденцій у розвитку економічної злочинності в різних

країнах і регіонах світу. Проблема порівнянності даних про злочинність у різних країнах, а тим більше використання їх для її прогнозування, є дуже складною в науковому сенсі, але вона потребує нагального вирішення на сучасному етапі як спеціалістами-вченими, так і практичними працівниками правоохоронних органів. Ефективність і економічна рентабельність розслідувань, проведених спеціальними інформаційно-аналітичними підрозділами, визначили високу оцінку діяльності цих структур органами державної влади, їхню престижність у суспільстві і постійне поповнення висококваліфікованими фахівцями.

Отже, в умовах євроінтеграційних процесів нашої держави інформаційно-аналітичне забезпечення підрозділів податкової міліції України повинно відігравати ключову роль. На аналітичні підрозділи покладається багато важливих завдань, від вирішення яких залежить правильність прийняття управлінських рішень для здійснення заходів, спрямованих на мобілізацію грошових коштів до бюджетів усіх рівнів і протидія злочинності у сфері господарської діяльності⁷².

На нашу думку, впровадження автоматизованої системи інформаційно-аналітичного забезпечення з використанням новітніх технологічних й програмних засобів зможе суттєво підвищити ефективність роботи органів ДПС, якісно покращити інформаційне обслуговування основних напрямів цього виду діяльності, скоротити часові та трудові витрати на обробку зібраної інформації, підвищити достовірність вихідних даних, збільшити функціональні можливості складання різних форм звітної інформації.

Насамперед, це:

- інтеграція баз даних та обчислювальних ресурсів, формування та супроводження проблемно-орієнтованих банків даних за всіма напрямками діяльності органів ДПС;
- забезпечення санкціонованого оперативного відділеного доступу користувачів усіх рівнів управління до баз даних різного призначення безпосередньо з АРМів користувачів;
- впровадження безпаперових інформаційних технологій на усіх рівнях функціонування органів ДПС;
- забезпечення інформаційної взаємодії з базами даних інших компетентних органів не тільки нашої держави, а й міжнародних організацій і компетентних органів інших країн, а також галузевими інформаційними системами в народному господарстві тощо;
- забезпечення інформаційної безпеки в органах ДПС.

Вважаємо, що в органах ДПС України основним напрямом удосконалення інформаційно-аналітичної роботи є централізація ведення, обробки, зберігання та використання інформації податкових органів усіх рівнів. Організаційно це

⁷² Маляренко В.Т. Щодо міжнародного співробітництва у виконанні окремих дій в кримінальних справах / Маляренко В.Т. // Вісник Верховного Суду України. – № 1 (26). – С. 41–44. [91, с. 75]

досягається саме створенням мережі спеціалізованих інформаційно-аналітичних центрів з відповідними функціями податкових інспекцій.

Створення інформаційно-аналітичних центрів у податковій службі дозволить:

- покращити адміністрування податків;
- забезпечити повний збір податкових надходжень до бюджетів;
- зменшити видатки на основі впровадження сучасних методів податкового адміністрування та ресурсозберігаючих інформаційних технологій;
- покращити податковий контроль за правильністю виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань;
- централізувати обробку інформації при інтеграції інформаційних ресурсів, що забезпечують підвищення якості та об'єктивності обробки відомостей про платника податків;
- забезпечити доступ до масиву первинних документів про діяльність платника податків з боку регіональних податкових органів;
- створити інформаційний масив (електронний паспорт платника податків) на основі об'єднання потоків інформації щодо його господарської діяльності, яка надходить не тільки від самого платника податків, але й з інших джерел, у тому числі засобів масової інформації, державних і недержавних структур. Це дозволить зробити основою контрольної діяльності не порівняння облікових реєстрів із первинною документацією, а певний аналіз інформації щодо платника податків, отриманої із усіх можливих джерел, вирішити завдання контролю дотримання податкового законодавства всіма категоріями платників податків (великих, проблемних, малого та середнього бізнесу та інших класифікаційних груп), забезпечити вибір об'єктів при плануванні контролюючої діяльності та виїзних перевірок, відстежувати дотримання податкової дисципліни платника податків, враховуючи ланцюжки дочірніх структур, що знаходяться в різних куточках України та за кордоном.

2.4. Інформаційно-аналітична діяльність податкової міліції у контексті міжнародної взаємодії

На сучасному етапі проблема подолання наслідків транснаціональної економічної злочинності вимагає від підрозділів податкової міліції налагодження міжнародного співробітництва, одним з основних напрямів якого є взаємний інформаційний обмін між представниками органів Державної податкової служби України (далі – органи ДПС України) та суб'єктами міжнародного права (іноземними державами, міжнародними урядовими та неурядовими організаціями тощо).

Актуальність розгляду питання міжнародної взаємодії у контексті інформаційно-аналітичного забезпечення обумовлюється тим, що порушення

податкового законодавства України часто пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання та мають міжнародний характер і, відповідно, від результатів удосконалення даної взаємодії податкових органів України із уповноваженими правоохоронними органами зарубіжних країн залежить якісна робота щодо встановлення ділових контактів з метою отримання та обміну інформацією та проведення спільних оперативно-розшукових та кримінально-процесуальних заходів.

Необхідно зазначити, що в зарубіжних країнах інформаційно-аналітичній роботі органів, які спеціалізуються у сфері оподаткування, та питанням міжнародної взаємодії у зазначеній сфері приділяється велика увага на державному рівні, що дозволило якісно поліпшити фінансовий контроль і значно активізувати боротьбу з податковою злочинністю. Саме тому, коли йдеться про сфери діяльності, об'єктами чи суб'єктами якої є великі (складні) системи, інформаційно-аналітична робота в інтересах успішного вирішення поставлених завдань повинна бути виділена в самостійний вид діяльності. Це необхідно у зв'язку з різко зростаючим обсягом одержуваної й оброблюваної інформації, складним взаємозв'язком і взаємозалежністю між елементами системи і великою кількістю користувачів інформації, зацікавлених у різних її аспектах, всебічних формах систематизації й аналізу⁷³.

Світовою тенденцією стало створення та зміцнення інформаційно-аналітичних підрозділів у правоохоронних органах розвинених країн світу. Так, для інформаційно-аналітичного забезпечення протидії злочинам у сфері господарської діяльності в багатьох країнах створені підрозділи фінансової розвідки. Разом з інформаційним забезпеченням вони також координують зусилля правоохоронних органів, направлені на боротьбу з фінансовими злочинами. До їх функцій входить збір, аналіз та розслідування фінансової інформації про незаконні угоди чи дії з подальшим інформуванням компетентних органів. Останнім часом фіскальні відомства більшості високорозвинених країн були реорганізовані й у законодавчому порядку наділені повноваженнями правоохоронних органів. У їхній структурі були створені оперативно-розшукові, слідчі й інформаційно-аналітичні підрозділи. Це дозволило якісно поліпшити фінансовий контроль і значно активізувати боротьбу з податковою злочинністю.

Наприклад, у Службі внутрішніх доходів (СВД) США на початку 90-х років було утворене Генеральне управління фіскальних розслідувань. До його складу входять оперативні, функціональні й інформаційно-аналітичні служби, криміналістичні лабораторії. Можливості спеціально створеного інформаційно-аналітичного підрозділу дозволяють збирати й аналізувати дані про всі категорії платників податків. Дані підрозділи використовують у повному обсязі інформаційну систему, регіональні центри якої охоплюють усю територію США, а

⁷³ Гребельский Д. В. О соотношении криминалистических и оперативно-розыскных характеристик. Криминалистическая характеристика преступлений / Д. В. Гребельский. – М., 1984. – С. 70–72. [9]

банки даних містять найбільш повну інформацію щодо платників податків, порівняно з іншими правоохоронними органами. Новим етапом удосконалення координації й інформаційно-аналітичної роботи стало створення в 1990 р. підрозділу FINCEN, що займається збором і аналізом інформації, яка відноситься до відмивання коштів та інших злочинів у сфері економіки. У розпорядження цього підрозділу був переданий автоматизований банк даних міністерства фінансів, а співробітники одержали право направляти цільові запити в інформаційні системи ФБР, міліції, а також в ІНТЕРПОЛ⁷⁴.

У Німеччині завдання податкової міліції виконує спеціальний орган Міністерства фінансів «Штойфа». З метою інформаційно-аналітичного забезпечення оперативно-розшукової діяльності «Штойфа» активно використовує найбільшу в країні автоматизовану інформаційну систему, у якій міститься інформація про десятки мільйонів платників податків Німеччини. Цілеспрямовано використовуючи власні банки даних, а також інформацію інших державних і приватних установ і організацій Німеччини, співробітники «Штойфи» розробляють власні й застосовують уже апробовані різними спеціальними службами методи виявлення підозрілих осіб і пошуку правопорушників. Так, заслуговує на увагу метод «мережного (растрового) виявлення» (Ermittlungsraaster), який полягає в пошуку злочинців шляхом ретельного «просіювання» як своїх, так і чужих масивів даних за такими критеріями, як часті переміщення фінансових ресурсів, використання декількох кредитно-фінансових установ при здійсненні угод і платежів, невідповідність податкових декларацій масштабам ділової активності платника податків, приховування партнерів з окремих видів бізнесу, істотний розрив між способом життя і доходами, які декларуються, оформлення придбаної нерухомості на імена родичів і підставних осіб, вкладення готівки в предмети розкоші, антикваріат тощо. Використання швидкодіючих ЕОМ і розробка власних автоматизованих інформаційних систем дозволили «Штойфе» активно впроваджувати зазначені методи й організувати цілеспрямований збір і накопичення так званих «порівняльних даних» (Datenvergleichs-bänder). Уніфікація банків даних «Штойфи», інформаційних систем інших держустанов і правоохоронних органів Німеччини сприяла організації ефективної роботи оперативно-розшукового апарату податкового відомства⁷⁵.

Разом з тим необхідно зазначити, що інформаційно-аналітичні підрозділи багатьох країн світу мають різні повноваження та структуру підпорядкованості. У деяких країнах вони є адміністративними органами, в інших – входять до складу правоохоронних структур. Досвід країн, які мають фінансові розвідки, свідчить, що тільки при наявності відповідної правової бази та розвиненої системи вилучення та надання фінансової інформації їх робота буде ефективною і

⁷⁴ Савченко Л.А. Правові проблеми процесу фінансового контролю в Україні: монографія / Л. А.Савченко, О. П. Мельник. – К.: Вид-во Київ. Міжнар. ун-ту, 2009. – 235 с. [96]

⁷⁵ Савченко Л.А. Правові проблеми процесу фінансового контролю в Україні: монографія / Л. А.Савченко, О. П. Мельник. – К.: Вид-во Київ. Міжнар. ун-ту, 2009. – 235 с. [96]

корисною для держави. Крім того, на позитивні результати роботи інформаційно-аналітичних підрозділів правоохоронних органів також суттєво впливають засоби передачі інформації. Наприклад, якщо фінансові інституції та регулюючі їх органи напряму інформують ці підрозділи про підозрілі фінансові махінації, то можливість швидко виявити та знешкодити злочинні угруповання суттєво підвищується. Якщо ж від фінансових установ вимагається передавати інформацію «по інстанціях»: спочатку у контролюючі органи, а від них у фінансову розвідку, то аналіз цієї інформації та проведення розслідування по ній уповільнюються і, відповідно, стають менш ефективними. Разом з тим, можна зробити висновок, що якщо запити на отримання інформації від фінансової розвідки будуть надходити до фінансових інституцій напряму, а не через контролюючі їх фінансові органи, система боротьби зі злочинами у сфері господарської діяльності буде працювати більш ефективно.

Нині в умовах, коли у світі відбуваються інтенсивні інтеграційні процеси, усі країни зацікавлені в тому, щоб можна було інформацію про злочини у сфері господарської діяльності порівнювати і аналізувати, враховуючи окремі особливості скоєння цих злочинів у тій чи іншій державі. Не випадково проблеми удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності правоохоронних органів неодноразово обговорювалися на різних конгресах ООН, присвячених питанням боротьби зі злочинністю, на яких постійно зазначалося, що тільки на основі інформаційно-аналітичних даних можливі глибинні порівняння тенденцій у розвитку економічної злочинності в різних країнах і регіонах світу. Проблема порівняності даних про злочинність у різних країнах, а тим більше використання їх для прогнозування її, є дуже складною в науковому сенсі, але вона потребує нагального вирішення на сучасному етапі як спеціалістами-вченими, так і практичними працівниками правоохоронних органів. Ефективність і економічна рентабельність розслідувань, проведених спеціальними інформаційно-аналітичними підрозділами, визначили високу оцінку діяльності цих структур органами державної влади, їхню престижність у суспільстві і постійне поповнення висококваліфікованими фахівцями.

Що стосується міжнародної взаємодії в контексті обміну інформацією про злочини у сфері оподаткування, то, на думку В.В. Лисенка, компетентні органи надають інформацію про порушення податкового законодавства, скоєні юридичними та фізичними особами із зазначенням відомостей про:

- 1) спосіб податкового правопорушення;
- 2) наявність рахунків у кредитно-банківських установах та про рух грошових коштів (що на сьогодні є досить проблематичним, якщо врахувати зміни і доповнення до Закону України «Про банки і банківську таємницю»);
- 3) отримані доходи та суми стягнених податків;
- 4) наявність власності юридичних та фізичних осіб⁷⁶.

⁷⁶ Лисенко В.В. Виявлення податковою міліцією ухилень від сплати податків / В.В. Лисенко. – К., 2002. – 168 с. [93, с. 107]

Обмін податковою, оперативною та іншою інформацією у сфері протидії та виявлення злочинів у господарській сфері може здійснюватися за власною ініціативою сторін, які підписали відповідну угоду. Іноді правоохоронні органи неохоче йдуть на обмін інформацією або участь у спільних заходах зі своїми колегами із зарубіжних країн, аргументуючи це витіканням інформації, що не тільки знижує ефективність тих чи інших тактичних операцій, але і ставить під загрозу життя оперативних працівників та слідчих⁷⁷.

Нормативно-правовою базою взаємодії органів ДПС України, зокрема і підрозділів податкової міліції з податковими та іншими компетентними органами іноземних держав, є:

- 1) міжнародні правові акти щодо уникнення подвійного оподаткування;
- 2) європейські конвенції щодо видачі правопорушників та надання правової допомоги;
- 3) угода між урядами Республіки Білорусь, Російської Федерації та Кабінетом Міністрів України «Про співробітництво і обмін інформацією в області боротьби з порушеннями податкового законодавства» від 19 жовтня 1999 року, інші міждержавні угоди;
- 4) порядок обміну інформацією за спеціальними запитами, затверджений наказом ДПА України від 18 червня 1997 року № 185 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом ДПА України від 25 січня 1999 року № 42);
- 5) Інструкція про порядок використання правоохоронними органами можливостей Національного центрального бюро Інтерполу в Україні у попередженні, розкритті та розслідуванні злочинів, затверджена спільним наказом МВС, Генпрокуратури, Служби безпеки, Держкомкордону, Держмитслужби та ДПА України від 9 січня 1997 року, № 3/1/2/5/2/2;
- 6) методичні рекомендації щодо порядку підготовки, передачі та виконання слідчими податкової міліції органів державної податкової служби звернень про правову допомогу у кримінальних справах (Акт Слідчого управління ДПА України від 29 вересня 2000 року № 13/23/17/09-0017);
- 7) Лист ДПА України «Про впорядкування міжнародного співробітництва податкової міліції України з компетентними органами іноземних держав» від 22 грудня 1998 року № 15279/10/26-0217;
- 8) Лист ДПА України «Щодо організації міжнародного співробітництва територіальних підрозділів податкової міліції ДПА України з питань попередження, розкриття та розслідування злочинів у сфері оподаткування з компетентними органами іноземних держав» від 22 грудня 1998 року № 10610/7/26-5517 та інші відомчі керівні листи та роз'яснення.

На підставі діючої в Україні нормативно-правової бази підрозділи податкової міліції в особі Головного управління податкової міліції (далі – ГУ ПМ)

⁷⁷ Аркуша Л.И. Основы методики выявления и расследования организованной преступной деятельности при наличии коррумпированных связей: дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 / Л.И. Аркуша. – Одесса, 2001. – 232 с. [94, с. 176]

ДПС України здійснюють координацію міжнародної взаємодії на рівні центральних та обласних апаратів податкової міліції з компетентними правоохоронними і податковими органами зарубіжних держав з метою попередження, виявлення, розкриття та розслідування правопорушень і злочинів у сфері оподаткування. Так, згідно з доповідною запискою відділу міжнародного співробітництва ГУ ПМ ДПС України «Про результати роботи податкової міліції ДПС України у сфері міжнародного співробітництва за 2011 рік» партнерами такої взаємодії в рамках існуючої нормативної бази були компетентні органи 34 країн, зокрема, країни СНД, Балтії, США, Великобританія, Італія, Канада, Китай, Нідерланди, Німеччина, Польща, Румунія, Чехія, Болгарія, Ізраїль, Туреччина та ін. Загалом, на сьогодні ГУ ПМ ДПС України має можливість отримувати інформацію з 67 країн світу.

Аналіз роботи підрозділів податкової міліції у сфері документування податкових злочинів та розслідування кримінальних справ, пов'язаних із руйнуванням схем мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від сплати податків, свідчить про те, що протягом 2011 року, незважаючи на зменшення інтенсивності звернень до компетентних органів зарубіжних країн у порівнянні з аналогічними періодами попередніх років, якісні показники використання матеріалів міжнародного співробітництва зросли. Проте такого зростання досягнуто за рахунок ефективної роботи окремих регіональних УПМ ДПС.

**Порівняльна таблиця результатів роботи
підрозділів податкової міліції у сфері міжнародного співробітництва
за 2009–2011 рр.**

Рік	Надіслано запитів	Порушено кримінальних справ	Встановлено збитків по кримінальних справах (млн грн)
2009	477	86	146
2010	542	90	158
2011	385	67	130

Як видно з таблиці, за ініціативою підрозділів податкової міліції України до компетентних органів зарубіжних країн у 2011 році направлено 385 звернень та отримано 154 відповіді та 35 запитів надійшло до ГУ ПМ ДПС від компетентних органів зарубіжних країн. Згідно з інформацією, яка була отримана регіональними підрозділами податкової міліції через канали міжнародного співробітництва, порушено 67 кримінальних справ, по яких встановлено збитків на суму понад 130 млн грн⁷⁸. Інформація та матеріали, які передаються від уповноважених органів зарубіжних держав, є офіційними відповідями, які не потребують додаткової легалізації в Україні і можуть використовуватись як докази при провадженні дізнання та досудового слідства підрозділами податкової міліції ДПС України.

⁷⁸ Головач А. «Наша ефективна робота – запорука економічної безпеки держави та добробуту її громадян» / А. Головач // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 24. – С. 6–8. [97, с. 5]

Одним із головних моментів організації взаємодії щодо протидії податковим правопорушенням є направлення правильно оформленого та змістовного запиту. Щодо форми та змісту запиту встановлені певні вимоги. Запит на отримання інформації повинен містити:

- 1) назву компетентного органу, що запитує;
- 2) назву компетентного органу, який виконує запит;
- 3) виклад суті запиту та його обґрунтування;
- 4) фактичні обставини справи;
- 5) кваліфікація злочину відповідно до законодавства держави, що направляє запит;
- 6) розмір заподіяної шкоди;
- 7) інша інформація, яка необхідна для виконання запиту.

Запит для отримання інформації може направлятися шляхом поштового зв'язку, а також з використанням технічних засобів передачі тексту (факс, електронна пошта). В окремих випадках запит може бути переданий із використанням телефонного зв'язку, але з терміновим письмовим підтвердженням усного запиту. Запит до виконання повинен прийматися негайно. У разі необхідності може бути надана додаткова інформація. При неможливості виконати запит терміново повідомляється той компетентний орган, який направляв запит⁷⁹.

Ефективне міжнародне співробітництво потребує швидкого обміну інформацією між державами та оперативного використання прохання про надання інформації, що зараз майже неможливо. Широке використання в даному випадку комп'ютерних мереж або інших засобів комунікації могло б значно прискорити процес отримання, обробки та застосування необхідної інформації.

Одним із важливих напрямів міжнародного співробітництва (зокрема і для слідчих підрозділів ДПС України) є використання положень європейських конвенцій з питань кримінального судочинства⁸⁰. У зв'язку зі значним поширенням випадків застосування у протидії злочинним проявам допомоги іноземних правоохоронних органів та створення єдиного механізму діяльності, порядок виконання європейських конвенцій знайшов відповідну нормативну регламентацію в Інструкції про порядок виконання європейських конвенцій з питань кримінального судочинства⁸¹. Так, на думку В.Т. Маляренка, надання та одержання в Україні міжнародної правової допомоги ускладнено, тому що українське процесуальне законодавство не регламентує порядок надання та

⁷⁹ Аркуша Л.И. Основы методики выявления и расследования организованной преступной деятельности при наличии коррумпированных связей: дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 / Л.И. Аркуша. – Одесса, 2001. – 232 с. [94, с. 111]

⁸⁰ Аркуша Л.И. Основы методики выявления и расследования организованной преступной деятельности при наличии коррумпированных связей: дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 / Л.И. Аркуша. – Одесса, 2001. – 232 с. [94, с. 116]

⁸¹ Інструкція про порядок виконання європейських конвенцій з питань кримінального судочинства: Наказ Міністерства юстиції, Генеральної прокуратури, Служби безпеки, МВС, ВС, ДПА України, Держдепартаменту виконання покарань від 26.06.1999 року № 34/5/22/130/512/326/73. [90]

одержання міжнародної правової допомоги в кримінальних справах⁸². Ще однією причиною, яка вимагає удосконалення міжнародної взаємодії податкової міліції, виступає необхідність протидії виводу суб'єктами фінансово-господарської діяльності грошових коштів у офшорні зони. Зацікавленість, яку викликають офшорні зони у суб'єктів фінансово-господарської діяльності в Україні, пояснюється тим, що більшість офшорних зон має відносно прості вимоги з ліцензування і регулювання діяльності фінансових компаній та інших фірм. Також однією із основних особливостей офшорної зони є поширення пільгового режиму виключно на нерезидентні компанії, які не здійснюють діяльність на території країни і, що найважливіше, забезпечують ефективний режим збереження фінансової інформації.

Проведення окремих слідчих дій на території зарубіжних держав, отримання відомостей про наявність розрахункових рахунків у банках і про рух коштів на цих рахунках, видача злочинців (екстрадиція), а також взаємодія з правоохоронними органами зарубіжних держав із зазначених питань здійснюється в порядку надання правової допомоги і входить до функцій Генеральної прокуратури України та Служби безпеки України. Існує відповідний порядок отримання інформації про відкриття за кордоном фізичними і юридичними особами рахунків у банках, а також про рух коштів на цих рахунках. Оскільки така інформація виступає комерційною або банківською таємницею, її одержання можливе тільки після розгляду запиту відповідним правоохоронним органом (прокуратурою, вищим органом юстиції) зарубіжної країни. Територіальні правоохоронні органи з клопотанням про проведення визначених слідчих та інших дій звертаються до Генеральної прокуратури України через прокурорів, які здійснюють нагляд за проведенням досудового слідства чи дізнання. Генеральна прокуратура України готує відповідний запит до центрального органу юстиції (прокуратури) зарубіжної країни з проханням щодо надання правової допомоги у розслідуванні злочинів⁸³. Ці питання, як правило, урегульовані угодами про надання правової допомоги між Україною та іншими країнами. На території країн СНД зміст взаємодії правоохоронних органів регламентовано Конвенцією про правову допомогу і правові відносини в цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року.

Перед підготовкою звернення до іноземного компетентного органу працівник податкової міліції повинен мати на увазі, що головним принципом міжнародного співробітництва є взаємна повага та дотримання вимог внутрішнього законодавства країн і супровідних процедур, яким відповідна взаємодія регулюється. Працівнику податкової міліції необхідно чітко усвідомлювати, що запити з боку органів ДПС України є джерелом певної конфіденційної інформації. В іноземних державах ведеться професійна

⁸² Маляренко В.Т. Щодо міжнародного співробітництва у виконанні окремих дій в кримінальних справах / Маляренко В.Т. // Вісник Верховного Суду України. – № 1 (26). – С. 41–44. [91, с. 43]

⁸³ Конвенція про правову допомогу і правовідносини у цивільних, сімейних та кримінальних справах, 1993 р. [95, с. 131]

систематизація, аналіз і зберігання будь-якої інформації, в тому числі під час обробки запитів іноземних правоохоронних органів.

Також необхідно звернути увагу на певний факт обмеженості можливостей міжнародного співробітництва ГУ ПМ ДПС України, в контексті недосконалості нормативної бази із питань міжнародної взаємодії та наявності ряду недоліків організаційного плану. Причинами недоліків у процесі міжнародного співробітництва податкової міліції виступають наступні фактори: складна процедура оформлення та надсилання міжнародного запиту; відсутність у достатній кількості положень, роз'яснень та методичних рекомендацій з питань міжнародної взаємодії; недостатня увага працівників до положень нормативно-правових актів та рекомендацій з питань міжнародного співробітництва та ін.

Підсумовуючи вищевикладене можна виокремити основні шляхи покращання роботи підрозділів податкової міліції у напрямках інформаційно-аналітичної роботи та міжнародної взаємодії, а саме: використання міжнародного досвіду інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності підрозділів податкової міліції; аналіз негативних явищ і тенденцій у зазначеній сфері та подальше їх подолання; проведення додаткових занять із особовим складом підрозділів податкової міліції з метою відпрацювання недоліків, які виникають у процесі міжнародної взаємодії; покращання організаційної роботи, закріплення відповідних працівників за напрямом міжнародної взаємодії; необхідність розробки нових методичних рекомендацій ГУ ПМ ДПС України з урахуванням міжнародного досвіду щодо інформаційно-аналітичного забезпечення.

РОЗДІЛ 3. ПРОТИДІЯ ПОДАТКОВІЙ ЗЛОЧИННОСТІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ СФЕРИ

3.1. Криміналізація зовнішньоекономічної сфери як загроза економічній безпеці держави

Сьогодні Україна – активний учасник міжнародних зовнішньоекономічних відносин. Вихід на міжнародний ринок відкрив широкий спектр можливостей для ефективного й прибуткового ведення підприємницької діяльності для суб'єктів господарювання.

Після лібералізації зовнішньоекономічної діяльності права учасників цієї сфери отримали всі без винятку суб'єкти підприємницької діяльності, також і фізичні особи, міжнародні об'єднання, неприбуткові організації, об'єднання фізичних і юридичних осіб, державні органи та органи місцевого самоврядування.

Як слушно зазначає А.І. Перепелиця, саме із цього моменту стало можливим вирішення протиріччя, сутність якого полягала у «невідповідності між отриманими в результаті злочинної діяльності значними фінансовими ресурсами, які переросли масштаб внутрішнього споживання злочинного середовища у його організованій частині, і можливостями їх використання з метою отримання прибутку»⁸⁴.

Таким чином відбувся своєрідний симбіоз господарської і злочинної діяльності. Аналізуючи злочинність із позицій системного підходу, А.Ф. Зелінський⁸⁵ та В.М. Дрьомін^{86 87} на основі аналізу значної кількості практичного матеріалу довели, що злочинна діяльність – це система передбачених кримінальним законом суспільно небезпечних діянь, які перебувають у певних взаємозв'язках як із протиправними формами поведінки, так і з законослухняною поведінкою.

Визнання України суверенною державою, здобуття ознак повноправного суб'єкта міжнародного співтовариства стали своєрідним каталізатором, що зумовив стрімке підвищення активності учасників зовнішньоекономічних відносин у різних сегментах економіки. На міжнародному рівні з боку держави відзначалося прагнення до встановлення цивілізованого рівноправного діалогу, який би ґрунтувався на послідовній державній стратегії щодо захисту вітчизняної економіки від деструктивного впливу зовнішніх економічних та кримінальних чинників.

⁸⁴ Перепелиця А. І. Уголовная ответственность за хозяйственные преступления в сфере предпринимательской деятельности: Комментарий к действующему законодательству / А. И. Перепелица. – Х.: Рубікон, 1997. – 104 с. [23, с. 154]

⁸⁵ Дрьомін В. М. Злочинність як соціальна практика: інституціональна теорія криміналізації суспільства: монографія / В. М. Дрьомін. – Одеса: Юрид. літ., 2009. – 616 с[99]

⁸⁶ Дрьомін В.М. Інституціональна теорія злочинності та криміналізація суспільства: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.08 / В. М. Дрьомін. – Одеса, 2010. – 415 с. [100]

⁸⁷ Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 29. – Ст. 377. [101]

Україна, маючи певний досвід представництва в міжнародних організаціях ще із часів СРСР, усе ж таки зіткнулася з надзвичайно складним завданням, а саме необхідністю мобілізації існуючих та розроблення нових, адекватних тогочасним реаліям, адміністративно-правових важелів впливу як на економічну ситуацію всередині країни, так і на її зовнішньоекономічну складову, адже, крім держави, у ці зв'язки вступили суб'єкти господарювання індивідуальної та колективної форми власності.

Для реалізації першочергових завдань у сфері захисту національних інтересів держава в особі органів законодавчої та виконавчої влади змушена була органічно поєднувати економічні та правові методи впливу на внутрішні та зовнішні господарські процеси.

Водночас необхідно зазначити, що кримінальне переслідування за порушення фінансового законодавства у сфері ЗЕД завжди вважалося крайньою мірою та використовувалося для забезпечення захисту зовнішньоекономічних інтересів України. Законотворчі процеси спрямовувалися на декриміналізацію дій учасників ЗЕД та посилення дієвості економічних методів впливу (встановлена майнова відповідальність у формі матеріального відшкодування прямих, побічних збитків, упущеної вигоди, матеріального відшкодування моральної шкоди, майнових санкцій)^{88 89 90}, а також декриміналізації окремих дій, які утворювали склад злочину⁹¹.

Іншою стороною цього нелегкого завдання було створення ефективної системи захисту національних економічних інтересів України від зовнішніх і внутрішніх кримінальних загроз шляхом установлення з боку компетентних державних органів дієвого контролю за дотриманням суб'єктами ЗЕД Конституції України та чинного в цій сфері законодавства.

Відомий український економіст Варналій З.С. стверджує, що час радикальних соціальних, політичних та економічних змін у будь-якій країні світу характеризується, поряд з іншим, активізацією тіньових проявів в економічній діяльності. Не став винятком і трансформаційний процес в Україні. Розгортання тіньової діяльності на початку трансформаційної кризи слід розглядати як закономірне явище, пов'язане із руйнуванням старої інституційної системи та командно-адміністративного господарського механізму, тоді як нові важелі економічного регулювання на той час ще не було сформовано⁹².

Аналізуючи тіньову складову зовнішньоекономічної сфери господарювання, а також визначаючи масштаби загроз кримінального характеру

⁸⁸ Дмитрик Ю.І. Оперативно-розшукові аспекти документування і розкриття злочинів у сфері зовнішньоекономічної діяльності: дис. ...канд. юрид. наук: 21.07.04 / Ю. І. Дмитрик. – Львів., 2008. – 241 с. [102]

⁸⁹ Минюк Д.І. Організаційно-правові аспекти протидії правопорушенням у сфері зовнішньоекономічної діяльності: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д. І. Минюк. – Ірпінь, 2007. – 196 с. [103]

⁹⁰ Про внесення змін до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за порушення правил про валютні операції: Закон України від 14 верес. 2000 р. № 1945-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 43. – 368 с. [104]

⁹¹ Варналій З.С. Детінізація економіки як чинник забезпечення національної безпеки України [Електронний ресурс] / З.С. Варналій. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvldu_e/2009_1/09vzsnbu.pdf. [105]

⁹² Попович В.М. Теорія детінізація економіки / Попович В. М. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 524 с. [106]

зовнішньоекономічній безпеці України від вчинення учасниками ЗЕД деліктних проступків, дослідникові неминуче доведеться акцентувати увагу на особливостях провадження господарської діяльності в цій сфері. Необхідно зазначити, що така діяльність, набуваючи транснаціонального характеру, підпадає під вплив окремих чинників. При цьому відбувається взаємодія законодавства України та правових норм тих іноземних держав, представники яких виступають учасниками фінансово-господарських операцій. Серед таких чинників ми пропонуємо виділити найбільш загальні, а саме:

– укладання та виконання угод (контрактів), які за формою реалізації значною мірою різняться від господарських договорів між суб'єктами підприємництва всередині країни, а також повинні відповідати вимогам міжнародних договорів України;

– вільний вибір сторонами контракту грошової одиниці для проведення розрахунків, необхідність одержання передбачених законодавством дозволів (ліцензій) на здійснення окремих фінансово-господарських операцій, також і щодо переміщення окремих груп товарів чи послуг через державний кордон, їх кількості (квотування, ліцензійне обмеження);

– дотримання спеціальних законодавчих норм у сфері ЗЕД, пов'язаних з обмеженням строку та встановленням форм розрахунків;

– особливий порядок іноземного представництва зі сторони фірми-контрагента (наприклад, вимога подання довіреності на здійснення представницьких функцій, оформленої згідно із законом країни, де офіційно зареєстровано контору іноземного суб'єкта господарської діяльності)^{93 94} та ін.

Статистичні дані та висновки незалежних експертів свідчать про те, що сферу зовнішньоекономічної діяльності пронизують численні схеми тіншового капіталообороту, які супроводжують експортно-імпортні операції. Насамперед це виведення валюти в офшорні зони та на банківські рахунки підставних фірм українських резидентів за кордоном, деперсоніфікація реальних власників інвестиційних коштів, які вкладаються в найбільш прибуткові галузі української економіки, а також учинення інших протиправних дій, що створюють реальну загрозу зовнішньоекономічній безпеці. Усе це значною мірою підриває національну економічну безпеку України, оскільки збільшення питомої ваги іноземного капіталу в ключових галузях економіки веде до втрати можливості державного впливу на формування політики в таких сферах економічної діяльності.

Як зазначає автор «Теорії детінізації економіки» В.М. Попович, широкомасштабні прояви тіншової економіки, взаємозалежна від них системна

⁹³ Дмитрик Ю.І. Оперативно-розшукові аспекти документування і розкриття злочинів у сфері зовнішньоекономічної діяльності: дис. ...канд. юрид. наук: 21.07.04 / Ю. І. Дмитрик. – Львів, 2008. – 241 с. [102]

⁹⁴ Про внесення змін до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за порушення правил про валютні операції: Закон України від 14 верес. 2000 р. № 1945-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 43. – 368 с. [104]

деформація управління фінансово-господарськими процесами в країні набули саморегулятивно-відтворювального характеру⁹⁵.

До таких же висновків схиляються автори проекту Державної програми детінізації економіки, які зазначають, що обсяги тіньової економіки в Україні визначаються рівнозначними легальній економічній діяльності, значну частину яких складає незаконно здобутий (ми розуміємо це як легалізований) капітал від здійснених експортно-імпортних операцій⁹⁶.

Практика засвідчує, що на будь-якому етапі зовнішньоекономічної операції суб'єктами ЗЕД можуть бути вчинені дії, які межують із порушеннями кримінального законодавства, та містять реальні загрози національній безпеці України. Це відбувається внаслідок негативного впливу штучно створеного дисбалансу під час взаємодії фінансово-господарського та правового механізмів, при цьому функції координатора переймають на себе корумповані представники правоохоронних та контролюючих органів. Вони в ручному режимі на власний розсуд вирішують питання щодо розміру податків, митних платежів, обов'язкових зборів, кількості та сортності товарів тощо. Злочинна діяльність вказаної категорії осіб зумовлює настання значних матеріальних збитків, що відображені у мінімізації бюджетних надходжень, неправомірному зменшенні фінансових результатів від підприємницької діяльності суб'єктів цієї сфери при нарахуванні розмірів платежів до централізованих і децентралізованих фондів коштів, неправомірному виведенні валюти за межі України⁹⁷.

Зовнішньоекономічна діяльність, як і будь-яка сфера діяльності, має свою правову базу регулювання. Основою для створення правової бази регулювання ЗЕД є Конституція України, в якій проголошено: «Зовнішньоекономічна діяльність України спрямована на забезпечення її національних інтересів і безпеки шляхом підтримання мирного і взаємовигідного співробітництва з членами міжнародного співтовариства за загально визнаними принципами і нормами міжнародного права»⁹⁸. Це загальне положення конкретизується в інших законах і підзаконних нормативно-правових актах.

Так у Господарському кодексі України, прийнятому 16 січня 2003 року, зовнішньоекономічній діяльності приділяється цілий розділ, у якому надається поняття ЗЕД, суб'єктів, видів, державного регулювання, ліцензування квотування ЗЕД, а також поняття зовнішньоекономічного договору та визначається порядок державної реєстрації таких договорів, в яких передбачено, яким чином має здійснюватись оподаткування щодо зовнішньоекономічної діяльності, які валютні рахунки відкривають суб'єкти ЗЕД, закріплено процедуру захисту державних

⁹⁵ Про Державну програму детінізації економіки / [Білоус В. Т., Попович В. М. та ін.]. – Ірпінь, 2000. – 49 с. [107]

⁹⁶ Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: (Теорія та практика): [монографія] / В.В. Лисенко. – К.: Логос, 2004. – 324 с.[108]

⁹⁷ Савченко Л.А. Правові проблеми процесу фінансового контролю в Україні: монографія / Л. А.Савченко, О. П. Мельник. – К.: Вид-во Київ. Міжнар. ун-ту, 2009. – 235 с. [109, 110]

⁹⁸ Господарський кодекс України від 16.01.2003 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page> [111]

інтересів, прав, свобод та законних інтересів суб'єктів цієї діяльності. Кодекс також регулює іноземні інвестиції, що тісно пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю⁹⁹.

Згідно з Цивільним кодексом України в редакції від 16 січня 2003 року, а також на рівні міжнародних договорів, закріплено, що чинний міжнародний договір, який регулює цивільні правовідносини, обов'язково має бути узгоджений з Верховною Радою України, є частиною національного цивільного законодавства України. Якщо в чинному міжнародному договорі України, укладеному в установленому законом порядку, містяться інші правила, ніж ті, що встановлені відповідним актом цивільного законодавства, то застосовуються правила відповідного міжнародного договору України¹⁰⁰.

Господарський процесуальний кодекс України регулюванню зовнішньоекономічних відносин приділяє цілу главу «Проведення справ за участю іноземних підприємств і організацій»¹⁰¹, в якій передбачено таке положення: іноземні підприємства і організації мають право звертатись до господарських судів згідно з установленою підвідомчістю і підсудністю господарських спорів за захистом своїх порушених або оспорюваних прав і охоронюваних законом інтересів. Іноземні підприємства і організації мають процесуальні права й обов'язки нарівні з підприємствами й організаціями України. Законодавством України можуть бути встановлені відповідні обмеження щодо підприємств і організацій тих держав, законодавством яких обмежуються процесуальні права підприємств або організацій України.

Господарські суди розглядають справи за участі іноземних підприємств і організацій, якщо місцезнаходження відповідача є територія України. Підвідомчість і підсудність справ за участі іноземних підприємств і організацій визначається за правилами, встановленими статтями 12–17 Господарського процесуального кодексу України¹⁰².

Найбільш детально процедуру здійснення зовнішньоекономічної діяльності регламентує чинний Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16 квітня 1991 року зі змінами і доповненнями. У цьому Законі запропоновані для вживання терміни, що стосуються зовнішньоекономічної діяльності, зовнішньоекономічного договору, експорту, імпорту, іноземної валюти та інші. У ньому також визначені принципи, суб'єкти та види ЗЕД, а також чітко врегульовано право на здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Відповідно до ст. 5 Закону всі суб'єкти ЗЕД мають рівне право здійснювати будь-які її види,

⁹⁹ Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>. [112]

¹⁰⁰ Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1798-12/page>. [113]

¹⁰¹ Щодо єдиного порядку обліку злочинів у сфері економіки: спільна вказівка Генеральної прокуратури, МВС, СБ, ДПА України від 2 черв. 2004 р. № 12–157 окв. [114]

¹⁰² Щодо єдиного порядку обліку злочинів у сфері економіки: спільна вказівка Генеральної прокуратури, МВС, СБ, ДПА України від 2 черв. 2004 р. № 12–157 окв[114]

прямо не заборонені законами України, незалежно від форм власності та інших ознак¹⁰³.

Крім того, Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. містить положення, які безпосередньо регулюють окремі відносини у сфері оподаткування, що пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю, зокрема глава 10 «Застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав», ст. 160 «Особливості оподаткування нерезидентів», стст. 190–191, 204–206, 208 стосовно визначення бази оподаткування товарів (послуг), які ввозяться (поставляються) на митну територію України, та оподаткування готової продукції, виготовленої з використанням давальницької сировини тощо.

Відповідальність за порушення норм, які регулюють ЗЕД, установлюється широким спектром нормативно-правових актів. Але, виходячи з мети дисертаційного дослідження, інтерес становлять норми, що передбачають кримінальну відповідальність за злочини у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а також норми, які регулюють цей вид діяльності, і є обов'язковими для посилення при застосуванні кримінального законодавства.

Згідно зі спільною вказівкою Генеральної прокуратури, МВС, СБУ, ДПА України від 02.06.2004 р. № 12-157окв щодо єдиного порядку обліку злочинів у сфері економіки до злочинів у зовнішньоекономічній діяльності необхідно відносити злочини, пов'язані з порушенням резидентами та органами валютного контролю (Державна податкова служба України, Державна митна служба України, НБУ інші уповноважені банки) вимог законів про зовнішньоекономічну діяльність, передусім при укладанні контрактів, здійсненні розрахунків, відшкодуванні ПДВ; злочини, скоєні на підприємствах усіх форм власності при проведенні таких дій: експорту або імпорту товарів; наданні вітчизняним та іноземним суб'єктам господарської діяльності послуг, також і виробничих, транспортно-експедиційних, страхових, консультаційних, маркетингових, експортних, інвестиційних, посередницьких, брокерських, агентських, консигнаційних, управлінських, облікових, аудиторських, юридичних, туристичних, щодо працевлаштування за кордоном та інших послуг, що не заборонені законами України; наукової, науково-технічної, науково-виробничої, навчальної та іншої кооперації з іноземними суб'єктами господарської діяльності; міжнародних фінансових операцій та операцій з цінними паперами; кредитних і розрахункових операцій (також і повернення валютної виручки) між вітчизняними й іноземними суб'єктами господарської діяльності; товарообмінних (бартерних) операцій та іншої діяльності, побудованої на формах зустрічної торгівлі між вітчизняними та іноземними суб'єктами господарювання; лізингових операціях між вітчизняними та іноземними суб'єктами господарської діяльності;

¹⁰³ Дмитрик Ю.І. Оперативно-розшукові аспекти документування і розкриття злочинів у сфері зовнішньоекономічної діяльності: дис. ...канд. юрид. наук: 21.07.04 / Ю. І. Дмитрик. – Львів., 2008. – 241 с. [102]

незаконному ввезенні в Україну і вивезенні за її межі товарів; при проведенні службової діяльності працівників митних органів¹⁰⁴.

Згідно з кримінальним законодавством, що було чинним до кінця 2011 р., узагальнено перелік злочинів у сфері зовнішньоекономічних відносин.

1. Контрабанда товарів та інших предметів і цінностей, а також стратегічно важливої сировини (ст. 201 КК України) та контрабанда наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів чи прекурсорів (ст. 305 КК України).

2. Ухилення від повернення в Україну виручки в іноземній валюті (ст. 207 КК України) та незаконне відкриття або використання за межами держави валютних рахунків (ст. 208 КК України): фізичними та юридичними особами шляхом відкриття валютного рахунку в іноземній банківській установі без дозволу Національного банку України або недекларування валютних коштів, які було отримано ними за надані послуги або проданий власний товар за межами України.

3. Різні види розкрадань та приховувань матеріальних і грошових коштів (стст. 185, 190, 191, 192, 210, 213, 214, 388 КК України) шляхом: експорту неврахованої продукції чи сировини; експорту товару фіктивним зарубіжним підприємствам; псевдодемпінгу; складання бракувальних актів товарної експертизи; незаконного відшкодування податку на додану вартість із Державного бюджету України.

4. Виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів чи білетів державної лотереї (ст. 199 КК України).

5. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України) шляхом: приховування валютної виручки за кордоном за експортно-імпортними операціями за допомогою заниження фактурної вартості товарів у поєднанні з псевдодемпінгом; імпорту товарів за значно заниженими цінами, імпорту під виглядом транзиту через митну територію країни або неоприбуткування їх на підприємстві-імпортері; оформлення фіктивних документів про участь у діяльності підприємства іноземних інвесторів; порушення законодавства з давальницькою сировиною.

6. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КК України).

7. Незаконне вивезення за межі України сировини, матеріалів, обладнання, технологій для створення зброї, а також військової та спеціальної техніки (ст. 333 КК України).

8. Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України).

9. Фіктивне підприємництво (ст. 205 КК України).

¹⁰⁴ Документування злочинних дій хабарників: [методич. рекомендації] / за ред. Литвиненка В.І.; упоряд.: Гарлицький В.С., Дульський О.О., Конорев В.М., Моцар В.Б. – К.: РВВ МВС України, 2001. – 80 с. [115]

10. Шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України).

11. Зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК України), зловживання службовим становищем працівниками митних органів з метою отримання незаконного прибутку.

12. Перевищення влади або службових повноважень (ст. 365 КК України).

13. Службове підроблення працівниками митних, податкових органів (ст. 366 КК України).

14. Службова недбалість (ст. 367 КК України).

15. Хабарництво (стст. 368, 369 КК України), а саме: отримання хабарів працівниками митних, податкових органів, за таке: оформлення вантажу без його огляду, складання фіктивних документів щодо вартості, кількості та якості фактично задекларованого вантажу; зменшення суми обов'язкових платежів до бюджету під час розмитнення вантажу; приховування виявлених фактів порушення митних правил щодо незаконного ввезення чи вивезення вантажу тощо¹⁰⁵.

16. Інші службові зловживання (стст. 202, 218, 220 КК України)¹⁰⁶.

На жаль, межі дослідження не дозволяють розглянути весь спектр означених злочинів. Тому розглядаються лише ті злочини у сфері ЗЕД, при розкритті яких найбільш ефективно може використовуватися економічна інформація.

Аналіз результатів протидії злочинності у сфері зовнішньоекономічної діяльності за 2004–2011 роки свідчить, що кримінальна складова у цій галузі економіки набула значного поширення, давно вийшла за межі поняття «загрози власне зовнішньоекономічній безпеці» і за висновками експертів підриває економічну, а тому й національну безпеку держави. Про високий рівень тривоги з боку керівництва держави щодо темпів поширення злочинності свідчить систематичне обговорення цих питань на рівні найвищих державних інституцій, зокрема в Раді національної безпеки і оборони України (далі – РНБОУ).

Однак з огляду на значний емпіричний матеріал ми вважаємо доцільним акцентувати увагу на останніх державних рішеннях з питань обговорення темпів поширення кримінальних загроз. Для цього пропонується посилення до рішення РНБОУ від 11 вересня 2009 року «Про стан злочинності у державі та координацію діяльності органів державної влади у протидії злочинним проявам та корупції», яке введено в дію Указом Президента України від 27 жовтня 2009 року № 870/2009 «Про рішення РНБОУ від 11 вересня 2009 року «Про стан злочинності у державі та координацію діяльності органів державної влади у протидії злочинним проявам і корупції»¹⁰⁷. У цьому документі зазначено, що масштаби криміналізації

¹⁰⁵ Загрози без кордонів / Український Інтерпол: шляхом розвитку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.niss.gov.ua/Tasko/017.htm>. [116, С. 6]

¹⁰⁶ Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 29. – Ст. 377. [101]

¹⁰⁷ Цимбал П.В. Податкові злочини: виявлення, розкриття, розслідування: дис. ...доктора юр. наук: спец. 12.00.09 / П. В. Цимбал. – Ірпінь, 2010. – 521 с. [118]

та корумпованості влади мають тенденцію до невпинного зростання, сягаючи критичної межі, за якою настає втрата важелів керування державою з боку легітимної влади, розпад державних інститутів та припинення демократичного розвитку держави.

Виходячи із завдань нашого дослідження та з метою одержання емпіричної бази для подальшої роботи ми проаналізували відомості, одержані від Державної податкової служби України, Департаменту інформаційних технологій МВС України, про викриті злочини у сфері зовнішньоекономічної діяльності за 2004–2011 роки [Додаток А]. Проведений аналіз показав, що масив показників у сфері ЗЕД формують¹⁰⁸:

1) злочини проти власності (Розділ VI Кримінального кодексу): статті 185 (Крадіжка), 190 (Шахрайство), 191 (Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем);

2) злочини у сфері господарської діяльності (Розділ VII): статті 201 (Контрабанда), 204 (Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів), 205 (Фіктивне підприємництво), 207 (Ухилення від повернення виручки в іноземній валюті), 208 (Незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків), 209 (Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом), 212 (Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)), 213 (Порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом), 222 (Шахрайство з фінансовими ресурсами), 227 (Випуск або реалізація недоброякісної продукції);

3) злочини проти авторитету органів державної влади, органів місцевого самоврядування та об'єднань громадян (Розділ XI): стаття 358 (Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, їх збут, використання підроблених документів);

4) злочини у сфері службової діяльності (Розділ XVII): статті 364 (Зловживання владою або службовим становищем), 365 (Перевищення влади або службових повноважень), 366 (Службове підроблення), 367 (Службова недбалість), 368 (Одержання хабара), 369 (Давання хабара);

5) інші види злочинів.

Географія поширення злочинності у сфері ЗЕД засвідчує, що протиправні прояви, пов'язані з порушенням порядку зайняття зовнішньоекономічною діяльністю, мають місце в усіх областях держави, однак найбільше їх викривається в прикордонних регіонах.

Проведене узагальнення результатів роботи податкової міліції, органів і підрозділів внутрішніх справ України, митної служби у сфері ЗЕД показує, що вирішальний вплив на темпи поширення злочинності під час здійснення експортно-імпортних операцій має стан прикордонної інфраструктури у межах дії митниці (наявність складів, місць розвантаження та перевантаження товарів, а

також об'їзних шляхів поза контрольно-пропускними пунктами), пропускна здатність, асортимент товарів тощо. Безперечно, найбільше піддаються злочинному впливу транскордонні переходи з великими пропускними можливостями, як, наприклад, морські порти, вузлові залізничні станції та автомобільні термінали.

Про масштаби кримінальних загроз зовнішньоекономічній безпеці України від здійснених суб'єктами підприємництва проблемних фінансово-господарських операцій у сфері ЗЕД свідчить інформація Міністерства економіки України, з якої вбачається, що практично кожен шостий учасник протягом року допускає порушення Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та пов'язаних з ним законів. Такого висновку дійшли в результаті порівняльного аналізу відомостей Мінекономіки в період з 2000 по 2011 роки про застосування до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності або іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – суб'єктів ЗЕД) спеціальних санкцій відповідно до ст. 37 цього Закону¹⁰⁹.

Водночас можемо констатувати, що спільними зусиллями влади і компетентних органів можна суттєво обмежити тіншову складову сфери зовнішньоекономічної діяльності, мінімізувати втрати бюджету від ухилення від сплати митних платежів, ПДВ, перешкоджанню незаконному відшкодуванню ПДВ¹¹⁰, контрабанди товарів до України та спрямувати додаткові фінансові надходження до централізованих та децентралізованих фондів коштів. Аналіз показує, що навіть фрагментарні та непослідовні спроби наведення ладу в цій сфері практично одразу дають відчутний позитивний ефект у формі збільшення надходжень до держбюджету.

На підставі зробленого узагальнення причин і умов, що виступають в Україні підґрунтям деліктно-караних діянь, сприяють їх поширенню, на нашу думку, можна виділити окремі види, а саме:

- недосконалість нормативно-правової бази щодо регулювання експортно-імпоротної діяльності – 17,1 %;
- наявність економічних передумов (низький рівень життя населення, бажання швидкого збагачення як із боку осіб, які ухиляються від сплати податків, розкрадають бюджетні кошти шляхом незаконного відшкодування ПДВ, контрабандистів, так і з боку працівників контрольно-дозвільних органів) – 23,2 %;
- недостатній рівень митного і прикордонного контролю, що повністю залежить від суб'єктивного фактору – рівня корумпованості працівників митниці та військовослужбовців – 24,3 %;
- необлаштування державного кордону з державами СНД – 5,3 %;

¹⁰⁹ Дмитрик Ю.І. Оперативно-розшукові аспекти документування і розкриття злочинів у сфері зовнішньоекономічної діяльності: дис. ...канд. юрид. наук: 21.07.04 / Ю. І. Дмитрик. – Львів., 2008. – 241 с. [102, 119]

¹¹⁰ Атаманчук А.В. Про доцільність створення єдиної державної служби доходів / А.В. Атаманчук, Є.Ю. Колосовський // Право та державне управління – 2011. – № 4. [120]

- високі ставки ввізного мита, акцизного збору та податку на додану вартість під час імпорту - 30,9 %;
- неоднакове податкове навантаження на суб'єктів господарювання – 5,8 %;
- наявність значної різниці між світовими і внутрішніми цінами на окремі групи товарів – 22,7 %;
- відсутність належного контролю за реалізацією товарів на внутрішньому ринку – 7,2 %;
- недостатній рівень взаємодії щодо обміну інформацією між державними органами, що здійснюють контроль за зовнішньоекономічною діяльністю – 12,3 % [Додаток Б].

Підсумовуючи викладене, необхідно звернути увагу на те, що у зв'язку з декриміналізацією ряду суспільно небезпечних діянь в Україні у 2011 р., може скластися уявлення щодо відсутності правоохоронного інтересу до злочинів, які є у цьому переліку. Поряд з цим, на нашу думку, аналіз, який ми показали у цьому підрозділі, дав можливість отримати узагальнений результат та визначити пріоритети щодо подальшого дослідження у роботі, а саме на правопорушеннях у сфері податкового, валютного та митного законодавства, які становлять левову частку серед усіх господарських злочинів у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

3.2. Міжнародний досвід діяльності правоохоронних органів у сфері боротьби із податковою злочинністю

У системі фінансових відносин система оподаткування займає провідне місце, а одним із об'єктів державного впливу є податкові відносини, які формуються між державою та платниками податків у процесі сплати податкових платежів. Для належної організації цього процесу у кожній країні створюється власна система органів виконавчої влади. Так, в Україні функцію мобілізації податкових платежів до бюджету покладено на Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, податкові та митні органи, органи Пенсійного фонду та фонди соціального страхування. Серед усіх вищеперелічених суб'єктів податкового менеджменту найважливіше місце належить, безперечно, органам державної податкової служби, які контролюють значну частину податкових надходжень до зведеного бюджету України та є одними із провідних органів державної виконавчої влади, що відстоює інтереси держави у правовідносинах з платниками податків.



Рис. 1.1. Органи з функціями, подібними до функцій податкової міліції України у провідних країнах світу.

Аналіз моделей побудови державних органів по боротьбі із податковою злочинністю провідних країн світу дозволяє зробити висновок про те, що на сьогодні існують три основних моделі побудови даних структур:

– органи по боротьбі із податковою злочинністю діють як самостійні відомства у структурі державних органів влади (Бразилія, Норвегія, Казахстан та ін.);

– діють у структурі органів внутрішніх справ (Росія, Іспанія, Португалія, Бельгія та ін.);

– знаходяться у складі фіскальних органів влади (США, Україна, Італія, Грузія, Латвія, Франція, Великобританія).

Розглядаючи міжнародний досвід створення та діяльності органів, пов'язаних із контролем над сплатою та адмініструванням податків, можна, як приклад, привести модель об'єднаної служби Грузії. При застосуванні зазначеної моделі відбулося істотне зменшення бюджетних витрат на адміністрування доходів бюджету.

28 жовтня 1993 року аналогічна служба була також створена і у Латвії шляхом об'єднання державної фінансової інспекції, яка відповідає повнотою сплати податків та митних платежів та викриттям і розслідуванням злочинів у сфері державних фінансів. СДД є юридичною особою, чию структуру управління й організацію роботи регламентують такі нормативні акти, як: «Закон про працю», «Закон про Службу державних доходів», «Закон про державну цивільну службу», «Закон про податки і збори», «Закон про запобігання корупції», «Закон про захист праці», правила Кабінету міністрів, правила порядку внутрішньої роботи та інші нормативні акти.

Аналогічна концепція боротьби з податковою злочинністю існує і в країнах Європи – правоохоронні органи, які здійснюють боротьбу зі злочинами у сфері

оподаткування, як правило, входять до структури Міністерства фінансів, а в Італії взагалі виділені в окремий правоохоронний орган – фінансову гвардію.

Підтвердженням вдалої національної моделі об'єднання правоохоронного органу у сфері боротьби з податковою злочинністю і боротьбі із злочинами у сфері державних фінансів є приклад реформування у 2005 році урядом Великобританії правоохоронної системи. У результаті зі складу Міністерства внутрішніх справ Великобританії було виділено в окремий Центральний орган – Відомство митних зборів та акцизів Її Величності.

В Україні спеціальним підрозділом, який займається боротьбою з податковими правопорушеннями та злочинами, є податкова міліція, яка діє у складі відповідних органів державної податкової служби і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства України. Однак на даний час існують погляди вітчизняних провідних фахівців та політиків, які пов'язані із ліквідацією податкової міліції та передачі її функцій та повноважень Міністерству внутрішніх справ України. Основним аргументом своїх доводів вони вважають те, що принцип утворення відомчих поліцейських (силових) структур у галузевих відомствах є цілком нелогічним.

Аналізуючи структуру податкових органів провідних країн світу, важливо зазначити, що практично всі вони у своєму складі містять підрозділи, які виконують функції, пов'язані із викриттям та розслідуванням злочинів, скоєних у сфері оподаткування, таких як служба внутрішніх доходів Міністерства фінансів США, в якому функціонують і підрозділи податкових розслідувань¹¹¹.

Fin-CEN є основним підрозділом у системі американських державних органів, відповідає за розроблення, розвиток, управління та застосування цивільно-правових санкцій з питань запровадження заходів із запобігання ухилення від сплати податків та відмиванню доходів, отриманих незаконним шляхом, та фінансуванню тероризму на території США. Цей орган створений та діє у структурі Міністерства фінансів, а також паралельно є підрозділом фінансової розвідки США. Він також здійснює адміністрування інформації, яка сформована відповідно до Закону про банківську таємницю, і вживає кардинальних заходів щодо забезпечення її конфіденційності та належного її використання. FinCEN надає органам банківського та фінансового нагляду інформацію про фінансові операції, а також повідомлення, які він отримав на підставі укладених меморандумів про взаєморозуміння. Крім цього, з власної ініціативи чи на відповідний запит FinCEN надає інформацію про відповідні фінансові операції правоохоронним органам. FinCEN здійснює контроль за органами банківського нагляду та іншими органами у сфері запобігання ухилення від сплати податків, легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму. Зазначимо, що у 2005 р. Fin-CEN отримало 878 тис.

¹¹¹ Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://koment-kku.narod.ru/or7s205.html>. [121]

повідомлень про підозрілі фінансові операції, майже 500 тис. з них надані банківськими установами. Керуючись завданнями зовнішньої політики та національної безпеки США, крім своєї діяльності, всередині країни.

США мають трирівневу систему оподаткування. Таким чином, різні види податків пропонуються, затверджуються, запроваджуються та сплачуються на федеральному рівні, рівні окремих штатів, а також на місцевому рівні. Юрисдикція є відокремленою та незалежною.

Конгрес США приймає податкові закони, які регулюють індивідуальні чи корпоративні федеральні податки на прибуток, федеральні прибутки на майно, федеральні податки на подарунки та конкретні види акцизного збору. У подальшому Служба внутрішніх доходів виконує вказані закони шляхом роз'яснення податків, їх збору, перевірки та оскарження. Інші федеральні агентства США відповідають за інші податки та обов'язкові платежі. Наприклад, Бюро контролю за алкоголем, тютюном, вогнепальною зброєю та вибуховими речовинами уповноважене на адміністрування акцизного збору з чотирьох вказаних груп товарів. Офіс внутрішньої безпеки здійснює адміністрування митних зборів.

Кожний з 50 штатів США самостійно визначає податок для кінцевого споживача на товари та податок на прибуток для цього ж штату. Кожний штат поділено на округи та муніципалітети, які самостійно стягують податок на нерухоме майно, а також інші місцеві податки та платежі. У США не існує національного податку з продажу чи ПДВ.

Співробітники Служби внутрішніх доходів США охоплюють усі аспекти адміністрування федерального податку на прибуток.

Федеральний уряд США не має системи «реєстрації» платників податків. Кожен громадянин США має податковий ідентифікаційний код (TIN), яким зазвичай є номер соціального страхування особи. Вказаний номер використовується у декларації про прибутки, коли особа подає декларацію. У США підприємці мають можливість обирати форму діяльності, яка найкраще відповідає їх податковим та правовим потребам. Вказані різноманітні форми діяльності мають назву «суб'єктів». Такі суб'єкти отримують «ідентифікаційний номер роботодавця» (EIN), коли їм це потрібно для подання федеральної податкової декларації. Той факт, що суб'єкт має номер «реєстрації», є вимогою об'єднання штатів. Корпоративна реєстрація у штаті не повинна розглядатись як доказ того, що життєздатна компанія існує або ж що фактична угода мала місце.

Найпростішою формою суб'єкта господарювання є індивідуальне приватне підприємство, яке не є окремим суб'єктом оподаткування. Власник повідомляє про чистий прибуток суб'єкта у власній податковій декларації.

Корпорації є окремими суб'єктами оподаткування. Корпорація повинна подавати окрему податкову декларацію та повинна сплачувати корпоративний федеральний податок на прибуток. Корпорація може розподіляти власний

прибуток у вигляді дивідендів серед своїх акціонерів. Зазначені дивіденди в наступному обкладаються податком на рівні окремих акціонерів.

Корпорація може мати філії. Філія є подібною до департаменту, наприклад, департамент жіночого одягу в універмазі. Результати діяльності філії також «перетікають» до корпорації і узагальнюються в податковій декларації всієї корпорації. Таким чином, філія не є самостійним суб'єктом оподаткування.

Американські корпорації може мати дочірні компанії за межами США, які називають Контрольованими Іноземними Корпораціями. Також іноземна корпорація може здійснювати свою діяльність у США на правах Контрольованої Іноземної Корпорації. Згідно з американським податковим законодавством іноземна корпорація підлягає оподаткуванню, основаному на чистому прибутку. Разом з тим така корпорація розглядається як домашня корпорація на їх «оподатковуваний прибуток, який фактично пов'язаний із здійсненням торгівлі або підприємницької діяльності в межах США». Якщо закордонна корпорація має «фактично пов'язаний прибуток» (ECI), їй необхідно отримати Ідентифікаційний Номер Роботодавця США і подати декларацію з корпоративного податку США.

Компанія з обмеженою відповідальністю (LLC) є організацією, що існує на основі законів штату. Особливі правила для LLC відрізняються у кожному штаті. Вони мають особливості обмеженої відповідальності та інші юридичні особливості для корпорації. Проте для цілей оподаткування у федеральних масштабах вони в загальному розглядаються як партнерства або філіали («проточні» підприємства).

Спеціальним органом міністерства фінансів ФРН, у компетенцію яких входять питання реалізації податкової політики країни, є податкова поліція – «Штойфа».

Оперативно-розшукові підрозділи і слідчий апарат «Штойфи» займаються розслідуваннями правопорушень, пов'язаних з приховуванням доходів і ухиленням від сплати податків, а також під прокурорським наглядом здійснюють спеціальні оперативні заходи щодо виявлення, попередження і припинення різних видів злочинів в економічній сфері.

Необхідно зазначити, що Кримінальний кодекс Німеччини містить лише три параграфи, які передбачають відповідальність за правопорушення в сфері оподаткування.

Так, параграф 353 передбачає відповідальність за незаконне стягнення непередбачених зборів і зменшення платежу. Частина перша даного параграфа встановлює, що посадова особа, яка завищує розмір податків, зборів або інших виплат для суспільної каси, якщо вона знає, що боржник зобов'язаний виплатити значно меншу суму або не платити її взагалі, і при цьому вказана вище посадова особа протиправно не вносить у касу дану завищену суму цілком або частково, карається позбавленням волі від 3 місяців до 5 років. Частина друга вказує, що так само карається посадова особа, яка при службових виплатах грошових сум або

натуральних видачах протиправно утримує їх і враховує виплату як повністю видану.

Параграф 355 КК ФРН встановлює відповідальність за порушення податкової таємниці у вигляді позбавлення волі на термін до двох років або грошового штрафу для тих, хто неправомірно:

1. Розголошує або використовує відомості про інших осіб, які стали йому відомі як посадовій особі:

– у ході процесу по справі, яка підлягає веденню адміністративних установ або по податковій справі,

– у ході карного провадження за податковим правопорушенням або провадження щодо призначення й утримання штрафу за податкове правопорушення,

– з іншого приводу внаслідок повідомлення фінансовому органу або подання платіжного повідомлення у фінансовий орган, або подання про обкладення податками;

2. Розголошує або використовує чужу виробничу або комерційну таємницю, яка стала йому відома як посадовій особі в ході названого провадження.

До посадових осіб прирівнюються:

– особи, спеціально уповноважені на виконання публічних зобов'язань;

– експерти, які виконують посадові функції;

– служителі церкви та інших релігійних общин публічного права, які виконують посадові функції.

Дане діяння переслідується лише за заявою начальника по службі винної особи або потерпілого. При діяннях, здійснених експертом, який виконував посадові функції, керівник установи, якого стосується провадження, вносить припущення про порушення кримінальної справи, крім потерпілого.

Відповідальність за порушення зобов'язань ведення бухгалтерських книг передбачена параграфом 283 КК ФРН. Позбавленням волі на термін до 2 років або грошовим штрафом караються:

1) той, хто не веде торгових книг, хоча це є його законним обов'язком, або веде ці книги, але змінює їх таким чином, що ускладнює уявлення про своє майнове становище;

2) утаює, приховує, руйнує або пошкоджує торгові книги або іншу документацію, зберігання якої є його обов'язком, встановленим торговим правом, до припинення терміну зберігання, передбаченого законодавством, і тим самим ускладнює уявлення про своє майнове становище;

3) порушуючи торгове право:

– складає баланс таким чином, що ускладнює уявлення про своє майнове становище,

– не складає баланс свого майна або не проводить інвентаризацію у вказаний термін.

Права і обов'язки співробітників «Штойфи», а також деякі види відповідальності за здійснення податкових правопорушень і злочинів встановлює Податковий кодекс Німеччини.

Статті 28–93 Податкового кодексу Німеччини встановлюють, що при проведенні розслідувань по справах, пов'язаних з порушеннями фінансового і податкового законодавств, представники «Штойфи» мають ті самі права, що і співробітники поліції, які керуються в своїй діяльності відповідними положеннями кримінально-процесуального кодексу.

Разом з тим за висновками західних експертів, оперативні можливості співробітників «Штойфи» навіть ширші, ніж у працівників Федеральної кримінальної поліції. Зокрема, ст. 399 і 404 Податкового кодексу надають значні повноваження податковій поліції на проведення обшуків і особистих освідувань громадян, затримання підозрілих осіб і конфіскацію документів.

Відповідно до ст. 208 Податкового кодексу керівництво «Штойфи» має право призначати спеціальні розслідування за будь-яким фактом порушення податкового законодавства. При цьому податкова поліція наділена виключним правом вилучення документів і отримання необхідних їй відомостей практично з усіх державних і приватних установ країни, за виключенням деяких спеціальних служб. Починаючи з 1989 р. «Штойфа» має право контролю за діяльністю всіх кредитно-фінансових інститутів, що в ряді інших країн розглядається як порушення банківської таємниці.

За оцінками експертів, на початку 90-х років минулого сторіччя, державна казна Німеччини за рахунок фінансових махінацій і податкових правопорушень щорічно недоотримувала понад 100 млрд марок. У зв'язку з цим уряд країни на початку 1992 р. зобов'язав германські банки відслідковувати і надавати «Штойфі» інформацію про всі фінансові операції населення, які перевищують 30 тис. марок.

Німецькі експерти зазначають, що діючі статті податкового і кримінального законодавств, а також традиційні криміналістичні методи часто не є ефективними щодо юридично підготовлених професіоналів податкової злочинності, які давно вже виробили прийоми і способи протидії звичайними засобами податкових розслідувань.

Розглядаючи відповідальність за податкові правопорушення і злочини за законодавством Німеччини, необхідно зазначити, що в німецькій судовій практиці у справах щодо розслідування фактів ухилення від сплати податків розрізняють такі стадії правопорушень:

- ухилення від податків – заключна дія;
- спроба ухилення;
- підготовчі дії до ухилення від податків.

У випадку з фіксованими податковими ставками (податок на прибуток, податок з обігу, з капіталу, засобів виробництва, з успадкування) – заключною дією вважається сам факт несплати податку, тобто невиконання вимоги про

сплату податку після закінчення встановленого терміну. При цьому початком терміну вважається час, коли в даному адміністративному окрузі завершено процес встановлення відповідним фінансовим органом цих податкових ставок.

Спробою ухилення від податку вважається несплата податку в період до настання закінченості дії. Спроба ухилення від податку, як і саме ухилення, підлягає покаранню.

При відсутності спроби ухилення, якщо мають місце лише підготовчі дії за цілеспрямованим ухиленням від податків, вони класифікуються як підготовка до дії і покаранню не підлягають.

Наприклад, неправильне ведення книг бухгалтерського обліку або неправильне заповнення декларації не вважається ухиленням від податку. Ухилення від сплати податку настає з моменту подання податковому інспектору неправильно заповнених декларацій або бухгалтерських книг з навмисними невідповідностями. У судовому процесі при розгляді фактів ухилення від податку розрізняють також безпосереднє виконання і співучасть. При цьому співучасть може бути як безпосередня, так і опосередкована, наприклад підбурювання до дії.

Виконавцями в справах щодо ухилення від податку можуть бути не лише платники податків, але і їх законні представники, довірені особи, представники органів оподаткування, інші юридичні та фізичні особи, які також підлягають покаранню – штрафу.

Ухилення від податку може виражатись в активних або пасивних діях. Активними діями вважають подання неправильно заповненої податкової декларації з метою заниження суми, яка підлягає оподаткуванню. До пасивних дій належать випадки неподання декларації. Як у першому, так і у другому випадках дії кваліфікуються за ст. 153 Податкового кодексу як ухилення від податку, однак характер конкретних дій враховується при винесенні вироку.

При розслідуванні справ розрізняють також тимчасове ухилення від сплати податку і постійне ухилення. Якщо платник податків вводить в оману податкові органи або затягує термін виплати податків, то це класифікується як тимчасове ухилення від податків. Такі правопорушення, так як і заниження податкової суми, не розцінюються як випадки основного складу ухилення від сплати податків. Деякі німецькі юристи й експерти з податково-правових питань вважають, що несплата податку при відсутності податкової декларації з боку платника податків не повинна бути кримінально покарана, оскільки на практиці досить складно визначити, в якому випадку йдеться про тимчасове, а в якому випадку про постійне ухилення від сплати податків.

Таким чином, німецьке податкове право надає платникам податків можливість на своє виправдання заявити, що вони лише тимчасово ухилялись від сплати податків або не подавали своєчасно податкову декларацію.

Важливим є також встановлення точної суми податкової заборгованості, оскільки від цього залежить міра покарання для платника податків, який порушив

податкове законодавство. Це завдання входить в обов'язки не податкового інспектора або поліцейського, а судді, який розглядає справу. Визначаючи суму податкової заборгованості, суддя не повинен орієнтуватися на суми заборгованостей, які були виявлені до нього податковими і правоохоронними органами.

Усі наведені вище положення, які регулюють відповідальність за податкові правопорушення, мають (як і в судових розслідуваннях за іншими справами) правове значення і впливають на вибір санкцій.

Ухилення від податків у Німеччині карається позбавленням волі терміном до 5 років, а також грошовими штрафами у розмірах, які визначаються з урахуванням величини суми, отриманої при ухиленні від оподаткування. Нині частіше застосовується позбавлення волі умовно від одного року до двох.

У випадках значного збагачення в результаті ухилення від сплати податку, що вважається злісним порушенням законодавства, можливе поєднання позбавлення волі з грошовим штрафом.

Відповідно до параграфа 370 Податкового кодексу в особливо складних випадках передбачено позбавлення волі на термін до 10 років, наприклад, якщо особа в результаті ухилення від сплати податків отримала дохід у крупному розмірі і при цьому використала фальшиві документи.

При покараннях, пов'язаних з позбавленням волі на термін більше одного року, винним може бути заборонено працювати в державних установах, брати участь у виборах. У них можуть бути конфісковані товари, продукція та інші речі, які були придбані за гроші, отримані в результаті ухилення від сплати податків, а також транспортні засоби, які використовувались при цих діях. У цих випадках винні можуть бути позбавлені водійських прав, а також можливості займатися своєю професією¹¹².

3.3. Характерні схеми ухилення від сплати податків при здійсненні зовнішньоекономічних операцій

На сьогодні податок на додану вартість вважається самим найкриміногеннішим видом податку.

Комерційними структурами використовуються різноманітні схеми і методи, метою яких є незаконне одержання бюджетних коштів у вигляді відшкодування ПДВ з бюджету.

При цьому, як свідчить досвід, формування «від'ємного» значення з ПДВ у сумі до 100 тис. грн у переважній більшості підприємств носить об'єктивний характер – залишки готової продукції на складах, придбання основних фондів, проведення будівельних робіт тощо.

¹¹² Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://koment-kku.narod.ru/or7s205.html>. [121]

Таким чином, можна стверджувати, що до найбільш перспективної категорії підприємств для проведення перевірок обґрунтованості відшкодування ПДВ з бюджету є підприємства, які відшкодовують суми від 100 тис. грн і вище, оскільки в цих випадках найменша кількість суб'єктів підприємництва одержує основну частину бюджетних коштів. Зокрема, у ст. 78.1.8 Податкового Кодексу України визначено, що документальна позапланова перевірка платника податків проводиться, якщо платником подано декларацію, у якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень. У такому разі документальна позапланова виїзна перевірка проводиться виключно стосовно правомірності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з від'ємного значення з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень¹¹³. Крім того, у Методичних рекомендаціях щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість (від'ємного значення податку на додану вартість) затвердженої наказом ДПА від 24.05.2011 р. № 306, зазначено, що камеральній перевірці достовірності нарахування суми бюджетного відшкодування ПДВ може передувати документальна позапланова невиїзна перевірка законності декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування (податку на додану вартість) у попередніх звітних періодах, яке становить більше 100 тис. грн¹¹⁴.

При документуванні необґрунтованого формування податкового кредиту та незаконного відшкодування ПДВ з бюджету, в тому числі схем з використанням податкових векселів, необхідно звернути увагу на те, що проведення експортно-імпорتنних операцій передбачає обов'язкову співучасть банківських установ, які спеціалізуються на організації таких схем та надають послуги щодо незаконного відшкодування ПДВ або компенсації податкових зобов'язань з цього виду податку, а також акцизного збору.

Так, банківські установи виконують в організованих ними схемах таку роль:

1. Забезпечення усіх учасників схем необхідними коштами для здійснення торгово-фінансових операцій – банківські установи надають короткострокові кредити на адресу підприємств-експортерів (або комісіонерів), які використовуються як розрахунки за ТМЦ. Крім того, банки емітують та продають гривневі ощадні сертифікати підприємствам-експортерам (комісіонерам), які використовують їх як засіб незаконного переводу валютних коштів за кордон.

2. Організація проведення усіх фінансових операцій з використанням рахунків підприємств (відкритих у т.ч. на ім'я фізичних осіб – громадян інших держав (найчастіше на громадян Республіки Білорусь та Молдови), що задіяні в

¹¹³ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість (від'ємного значення податку на додану вартість): Наказ ДПА від 24.05.2011 № 306[122]

¹¹⁴ “Інкотермс-2010” Документ 988_014, чинний, остання версія прийняття від 01.01.2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/988_014. [123]

схемі, та за якими проводилися розрахунки в рамках операцій по штучного формування податкового кредиту відкриті у цих банках;

3. Забезпечення максимальної безпеки та оперативності при проведенні розрахунків – фінансові операції між усіма підприємствами були проведені банківськими установами протягом 1 години (у деяких випадках на протязі 15 хвилин). При цьому безготівкові кошти та емітовані банками ощадні сертифікати не виходили за межі банку.

4. Забезпечення необхідних операцій з валютними коштами – в схемах беруть участь підконтрольні банківським установам торговці цінними паперами, які за рахунок операцій з ощадними сертифікатами надають можливість «фіктивним» підприємствам отримувати валютні кошти для подальшого переводу на адресу російських підприємств згідно з підроблених зовнішньоекономічних контрактів та ВМД.

Схема мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ за рахунок застосування експортних операцій по договору комісії

На даний час існує безліч схем ухилення від сплати податків, застосування яких порушує окремі статті та положення діючого законодавства. Однак серед зазначених схем є ті, що цілком відповідають вимогам Податкового Кодексу України та іншим нормативним вимогам. Так, на даний час набирає популярність схема мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ за рахунок застосування експортних операцій по договору комісії.

Можна виділити основні чотири операції для мінімізації податкових зобов'язань підприємством «1»:

– Операція 1. Придбання товару.

Між підприємством «1» (покупець) та підприємством «2» (продавець) укладається договір на поставку продукції. Номенклатура та кількість продукції вказується у специфікаціях, що є невід'ємною частиною договору. Оплата за поставлений товар здійснюється у національній валюті України шляхом перерахування грошових коштів на розрахунковий рахунок постачальника протягом 60 банківських днів з дати поставки та надання постачальником документів на товар.

СХЕМА МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПДВ
ЗА РАХУНОК ЗАСТОСУВАННЯ
ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ПО ДОГОВОРУ КОМІСІЇ

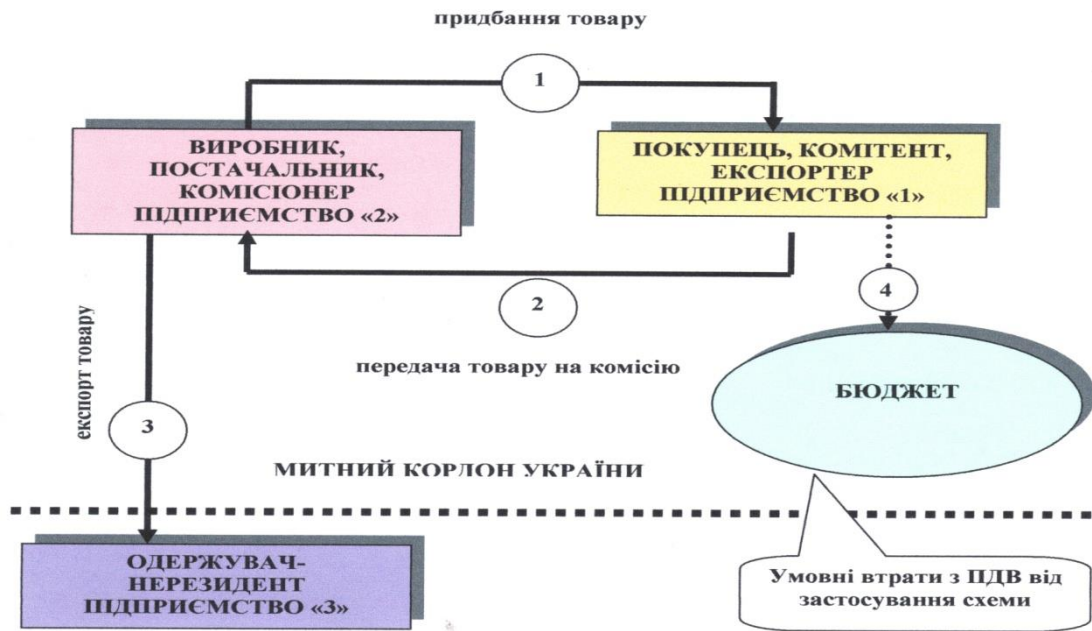


Рис. 2.1. Схема мінімізації зобов'язань з ПДВ за рахунок проведення експортних операцій по договору комісії

На виконання договору поставки підприємство «2» на адресу підприємства «1» надсилає акти прийому-передачі продукції, рахунки-фактури на кожну партію товарів (з посиланням на номери та дати специфікації) та сертифікат якості. До актів приймання-передачі додаються копії залізничних квитанцій про приймання вантажу до перевезення та реєстри, які містять дані про найменування продукції, номери ж/д вагонів, номери ж/д накладних, номер та дату рахунку, сертифікатів якості, специфікацій, ваги, ціни та вартості продукції.

На підставі отриманих актів приймання-передачі продукції підприємство «1» формує відповідні валові витрати та на підставі отриманих податкових накладних збільшує податковий кредит.

– Операція 2. Передача товару на комісію.

Між підприємством «1» (комітент) та підприємством «2» (комісіонер) укладається договір комісії на здійснення від імені комісіонера та за рахунок і за дорученням комітента за винагороду таких дій:

– реалізувати нерезидентам України продукції, яка є власністю комітента, як у межах раніше укладених експортних договорів (контрактів), так і в межах договорів (контрактів), що підлягають укладанню, а також оформити та підписати інші документи, необхідні для виконання доручень комітента;

– укласти угоди на митне оформлення товару з підприємствами (брокерами), що мають свідоцтво про визнання підприємства декларантом.

Асортимент, кількість, якість товару, строки, ціни та інші визначні умови постачання та характеристики товару, що передається на комісію, визначаються сторонами в окремих дорученнях, які комітент письмово надає комісіонеру та є невід'ємною частиною дійсного договору. Доручення складається на кожен партію товару. Ціни встановлюються у доларах США. Товар, переданий комітентом комісіонеру для продажу, є власністю комітента.

За виконання доручення комітент оплачує комісіонеру комісійну винагороду за партію товару, вказану у кожному дорученні. Усі платежі за угодами комісіонера з третіми особами з продажу товару комітента надходять на рахунок комісіонера. Комісіонер зобов'язаний перерахувати вказану у дорученні суму на поточний рахунок комітента після зарахування валютної виручки від продажу товару у національній валюті по курсу НБУ (на дату митного оформлення) не пізніше 180 календарних днів від дати оформлення вантажної митної декларації. Допускається перерахування обумовлених у дорученнях сум в іноземній валюті на поточний рахунок комітента.

– Операція 3. Експорт товару.

У деклараціях з ПДВ підприємства «1» обсяги експорту ТМЦ відображаються відповідно до вимог п. 189.3 ст. 189 Податкового Кодексу України з нарахуванням ПДВ за нульовою ставкою.

Середній рівень реалізованої торгової націнки даних операцій досить незначний і дорівнює 0,2–0,5 %.

– Операція 4.

При застосуванні схеми комісійного експорту «податкова вигода» підприємства «1» полягає у штучному нарощуванні податкового кредиту при незначних порівняно з обсягом операції прибутках.

Правила міжнародних перевезень «Інкотермс-2010»¹¹⁵ дозволяють підприємству «1» взагалі фактично не брати участь у прийманні та відвантаженні товару на адресу покупця-нерезидента. Тобто датою придбання товару для підприємства «1» є дата оформлення перевізних документів постачальником, що за умовами договору комісії є також датою відвантаження товару на експорт.

Акти прийому-передачі від комітента (підприємство «1») до комісіонера (підприємство «2») складені у ті ж самі дати, що й акти прийому-передачі від постачальника до покупця.

Виходячи з умов поставки за договорами придбання і комісії право власності на товар переходить від постачальника до покупця-нерезидента у момент доставки товару у порт призначення експедитором. Підприємство «1» набуває статусу експортера лише формально.

¹¹⁵ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. [124]

Не вважаються продажем операції з надання товарів у межах договорів комісії, схову (відповідального зберігання), доручення, інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачу прав власності на такі товари. Відповідно до ст. 334 Цивільного кодексу України право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки¹¹⁶.

Враховуючи, що комісіонером та постачальником товару є одна особа – підприємство «2», право власності на товар у покупця-нерезидента виникає на дату прибуття товару у місце призначення (морський порт). Ця обставина дає змогу підприємству «1» спрогнозувати свій прибуток в одному податковому періоді без ризику збільшення валового доходу за рахунок зростання курсу долара на дату оформлення вантажної митної декларації.

Таким чином, підприємство «1» здійснює за рахунок застосування експортних операцій по договору комісії мінімізацію податкових зобов'язань з ПДВ.

Схема мінімізації сплати ПДВ шляхом проведення «нетипових» експортних операцій

Нетиповий експорт – це експортні операції з товарами (послугами), які не є характерними для основного виду діяльності експортера (комітента). Досить часто суб'єкти господарювання (постачальники) при постачанні продукції здійснюють правопорушення, коли продукція, яку вони постачають, не відповідає основному виду діяльності комітента, тобто так званий нетиповий експорт. Проводяться експортні операції з тими товарами, у відношенні яких відсутня методика встановлення ціни (солені шкіри, керамічні вироби, горіхи, металеві вироби, селективні мембрани, низькочастотні контакти та ін.).

На рисунку 2.2 представлена типова схема мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ підприємства за рахунок здійснення експортних операцій за умовами договорів комісії на продаж товару.

¹¹⁶ Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1798-12/page>. [113]

Схема мінімізації зобов'язань з ПДВ шляхом проведення «нетипових» експортних операцій

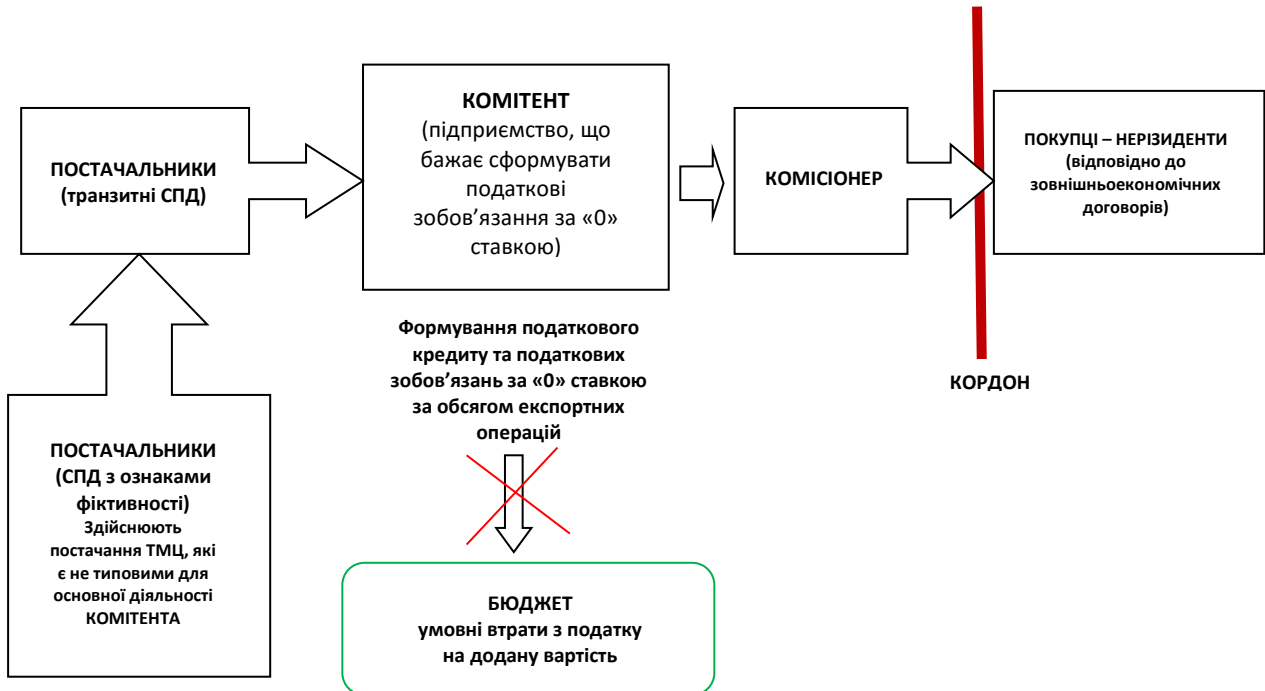


Рис. 2.2. Схема мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ шляхом проведення операцій з нетипового експорту

Згідно з даною схемою ми бачимо, що дане підприємство (комітент) бажає сформувати податкові зобов'язання за «0» ставкою. У даного підприємства (комітента) укладені договори поставки з іншими суб'єктами господарювання (постачальниками), що постачають свою продукцію комітенту. Ця продукція повинна відповідати основному виду діяльності комітента. Після чого здійснюється операція передачі товару на комісію, тобто комісіонерам, які зобов'язані за дорученням комітента здійснити правочин з продажу на експорт нерезиденту країни зазначеного товару або іншої продукції за згодою сторін. Правочин здійснюється комісіонером від свого імені за рахунок комітента.

Мінімальні ціни, за якими повинен здійснюватися продаж, та розміри кожної конкретної парії товару вказуються у додатках до договору та є його невід'ємними частинами. До обов'язків комісіонера входить реалізація товару за цінами, вказаними комітентам (ціни на кожну конкретну партію товару зазначаються у додатках до договору). Комісіонер має право заключати договори з третіми особами, у т.ч. про надання брокерських послуг.

Відповідальність за ризиками псування та втрати товару після його прийняття несе комісіонер¹¹⁷.

¹¹⁷ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 15.11.2011 р. № 4025-6[125]

Щодо виконання доручення комісіонер надає комітентові звіт та передає йому усе належне за виконаним дорученням. Комісіонер зобов'язаний належним чином оформляти експортні вантажні митні декларації, які підтверджують право власності комітента на товар, що експортується. Ціна товару, що експортується, включає вартість пакування, витрати, пов'язані з виконанням митних процедур для експорту, податки та інші збори, які підлягають сплаті при експорті, товару та вартість навантаження товару у транспортний засіб. Датою виконання правочину приймається день складання ВМД¹¹⁸.

Податковий кодекс України передбачає, що на підтвердження здійснення експорту товару до перевірки надаються звіти комісіонерів, які містять відомості про номер та дату ВМД, за якою експортовано товар, номер та дата контракту з нерезидентом, найменування товару, кількість, ціна у доларах, сума у доларах, курс на дату оформлення ВМД, фактурна вартість товару, сума у гривнях, яку комісіонер повинен перерахувати комітенту. Крім цього, зазначаються витрати, при виконанні доручення комітента: послуги митного брокера щодо оформлення ВМД, послуги щодо оформлення експортних документів, реєстраційний біржовий збір, послуги біржового брокера, послуги з експедирування товару (у разі наявності), послуги з контролю за виконанням екологічних вимог при транспортуванні вантажу, послуги з визначення радіаційного стану вантажу, розмір комісійної винагороди. Обсяг валового доходу, задекларований комітентом за звітний період у деклараціях з податку на прибуток по експортних операціях, здійснених за умовами договорів комісії. Датою проведення ВМД у податковому обліку комітента є дата оформлення вантажно-митної декларації. Обсяги поставки зазначені податковою декларацією з податку на додану вартість за звітний період. Податкові зобов'язання з ПДВ нараховані за нульовою ставкою у періоді отримання компенсації від комісіонера за експортований товар.

Також при здійсненні такого експорту «податкова вигода» комітента полягає у штучному нарощуванні податкового кредиту при незначних, порівняно з обсягом операції, прибутках. У результаті здійснення таких операцій втрати бюджету з податку на додану вартість досить значні.

З метою боротьби із «псевдоекспортними операціями» та операціями із «нетипового експорту» був прийнятий Спільний наказ ДПА та ДМСУ від 12.07.2004 р. № 512/387 «Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності», який встановлює окремі аспекти взаємодії митних і податкових органів у процесі здійснення митного контролю та митного оформлення окремих видів товарів, що

¹¹⁸ Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Спільний наказ ДПА та ДПСУ від 12.07.2004 р. № 512/387. [126]

експортуються з митної території України окремими суб'єктами ЗЕД згідно із зовнішньоекономічними угодами (контрактами), що мають ознаки сумнівності¹¹⁹.

Наказом ДМСУ від 23.12.2010 р. № 11/4-10.27/16720-ЕП «Щодо встановлення критеріїв ризику при проведенні моніторингу експортних операцій» встановлені критерії ризику експортованих товарів, зокрема:

1. Декларування товарів за кодами, згідно з УКТ ЗЕД [Додаток В], у митному режимі експорту за договорами комісії.

2. Задекларована фактурна вартість одного кілограма товарів, що експортується:

– становить або перевищує 3 000 грн при переміщенні автомобільним, залізничним або морським транспортом;

– становить або перевищує 4 000 грн при переміщенні повітряним транспортом.

3. Декларування експортних операцій на адресу нерезидента (одержувача), стосовно якого наявна інформація про «сумнівність».

4. Декларування товарів, невластивих основному виду діяльності експортера (комітента).

5. Встановити, що наведені у пп. 1–2 критерії ризику не застосовуються до:

5.1. Виробників-експортерів продукції власного виробництва або експортерів-безпосередніх покупців товарів українських виробників, які мають відповідні висновки сертифікованих лабораторій (сертифікати відповідності, сертифікати якості тощо) на ці товари.

5.2. Партій товару насипних, навалювальних та наливних вантажів, що переміщуються через митний кордон України річковим, морським, залізничним транспортом за періодичними митними деклараціями, а також до товарів, які оформлюються за вантажними митними деклараціями після переміщення через митний кордон України за періодичними митними деклараціями.

5.3. Підприємств, що не є платниками податку на додану вартість.

5.4. Товарів, що експортуються трубопровідним транспортом, а також лініями електропередач.

5.5. Товарів, що підлягають контролю з боку Державної служби експортного контролю.

5.6. Товарів, що підлягають ліцензуванню.

5.7. Товарів, що поставляються у рамках міждержавних договорів.

5.8. Товарів, що використовуються як запаси споживання.

5.9. Товарів, експорт яких здійснюється за умови реєстрації контрактів.

5.10. Експортних операцій з товарами, ввезеними на митну територію України для переробки без зміни права власності на такі товари (гр. 37-051/FG00 вивезення готової продукції, виготовленої з давальницької сировини).

¹¹⁹ Офшорні зони: легальні і незаконні цілі використання І. Галкін [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravoznavec.com.ua/period/chapter/2/24/825>. [127]

На рисунку 2.3 надана рекомендована схема взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортними операціями (спільний наказ ДМСУ та ДПАУ від 12.06.2004 №512/387).



Рис. 2.3. Схема взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортними операціями (спільний наказ ДМСУ та ДПАУ від 12.06.2004 №512/387)

Схема проведення експорту ТМЦ за штучно завищеними цінами з використанням у ланцюгу постачальників ФСПД

Суть злочинної технології полягає у такому. Підприємство-експортер неофіційно, за готівку, придбає від постачальників різноманітні ТМЦ, можливо такі, що не придатні до використання. Надалі за допомогою «фіктивних» та «транзитних» підприємств експортер оформлює придбання цих ТМЦ за цінами, які в десятки, а то і в сотні разів вище їх фактичної вартості. Отримані таким чином матеріальні цінності за завищеними цінами реалізуються на адресу фірм-

нерезидентів, створених, як правило, в офшорних зонах посадовими або «пов'язаними» особами з експортером.

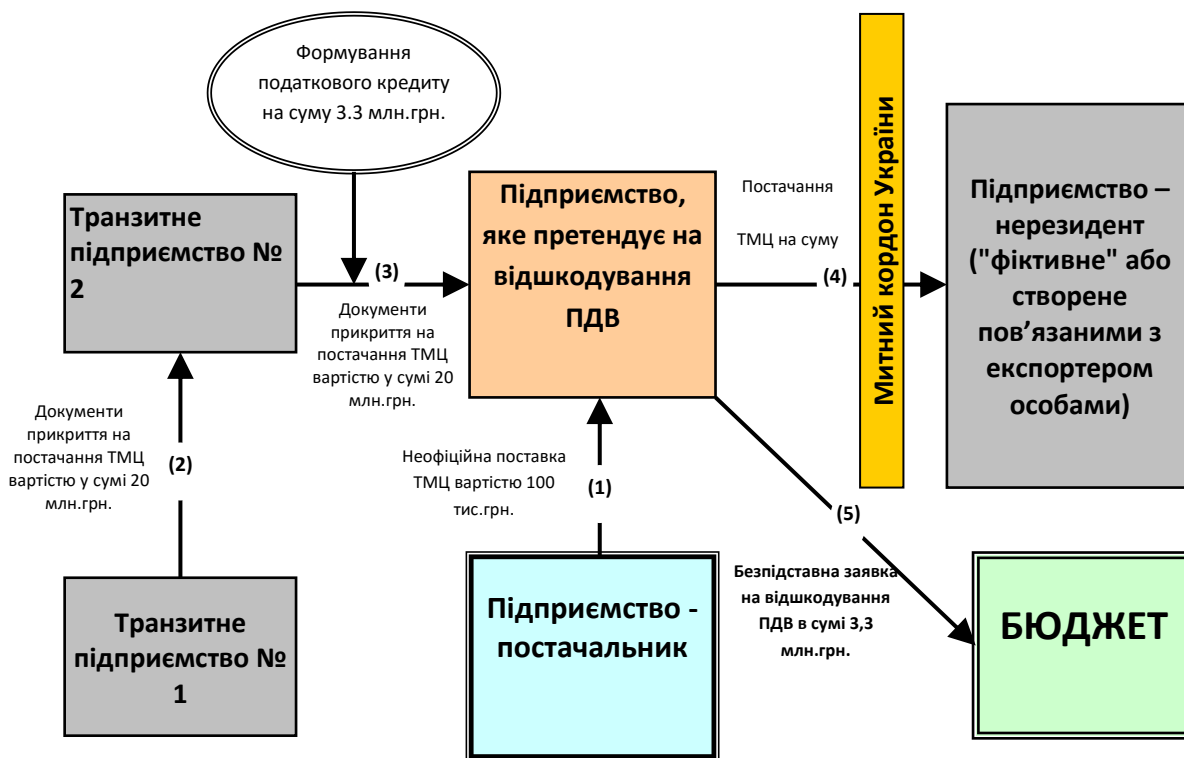


Рис. 2.4. Схема проведення експорту ТМЦ за штучно завищеними цінами з використанням у ланцюгу постачальників ФСГД

Однією з характерних ознак проведення подібних операцій є, по-перше, наявність переадресації в процесі проходження товарно-матеріальних цінностей, а по-друге, використання як ТМЦ товарів, ціна на які може коректуватися в бік збільшення без ризику вийти за встановлений ціновий коридор (різне устаткування, інтелектуальна власність, обладнання лабораторій та ін.). Таким чином, підприємство-експортер необґрунтовано претендує на відшкодування податку на додану вартість, рівного 1/6 частині від вартості експортованих ТМЦ (вартості придбаного у постач. товару, який в подальшому експортувався).

Схема проведення експорту ТМЦ за штучно завищеними цінами з використанням у ланцюгу офіційного виробника

Цей механізм порівняно з попередніми є більш складним в організації його виявлення та документування. Із схем виключені «фіктивні» підприємства, а існують лише так звані «транзитні» СПД, на яких й завищують ціни на продукцію. Водночас «фіктивні» СПД знаходяться в паралельному ланцюгу.

Суть механізму полягає у такому. Купуючи у підприємств-виробників продукцію за звичайними заводськими цінами, здійснюється її експорт за ціною, що у 20–500 разів перевищує первісну вартість. Цим досягалося необґрунтоване

збільшення розміру ПДВ, який заявляється до відшкодування при експорті товару. Штучне завищення ціни проводиться «транзитним» підприємством, яке задіяне у схемі. Експорт здійснюється на адресу «пов'язаного» офшорного підприємства-нерезидента. При цьому характерною рисою такої операції є те, що фактично товар відвантажується в іншу країну, де відповідно з оформленою ВМД знаходиться його справжній одержувач. Сформовані у «транзитного» підприємства податкові зобов'язання компенсуються за рахунок проведення ним інших операцій, до яких залучаються «фіктивні» підприємства.

Рис. 2.5. Схема проведення експорту ТМЦ за штучно завищеними цінами з використанням у ланцюгу офіційного виробника

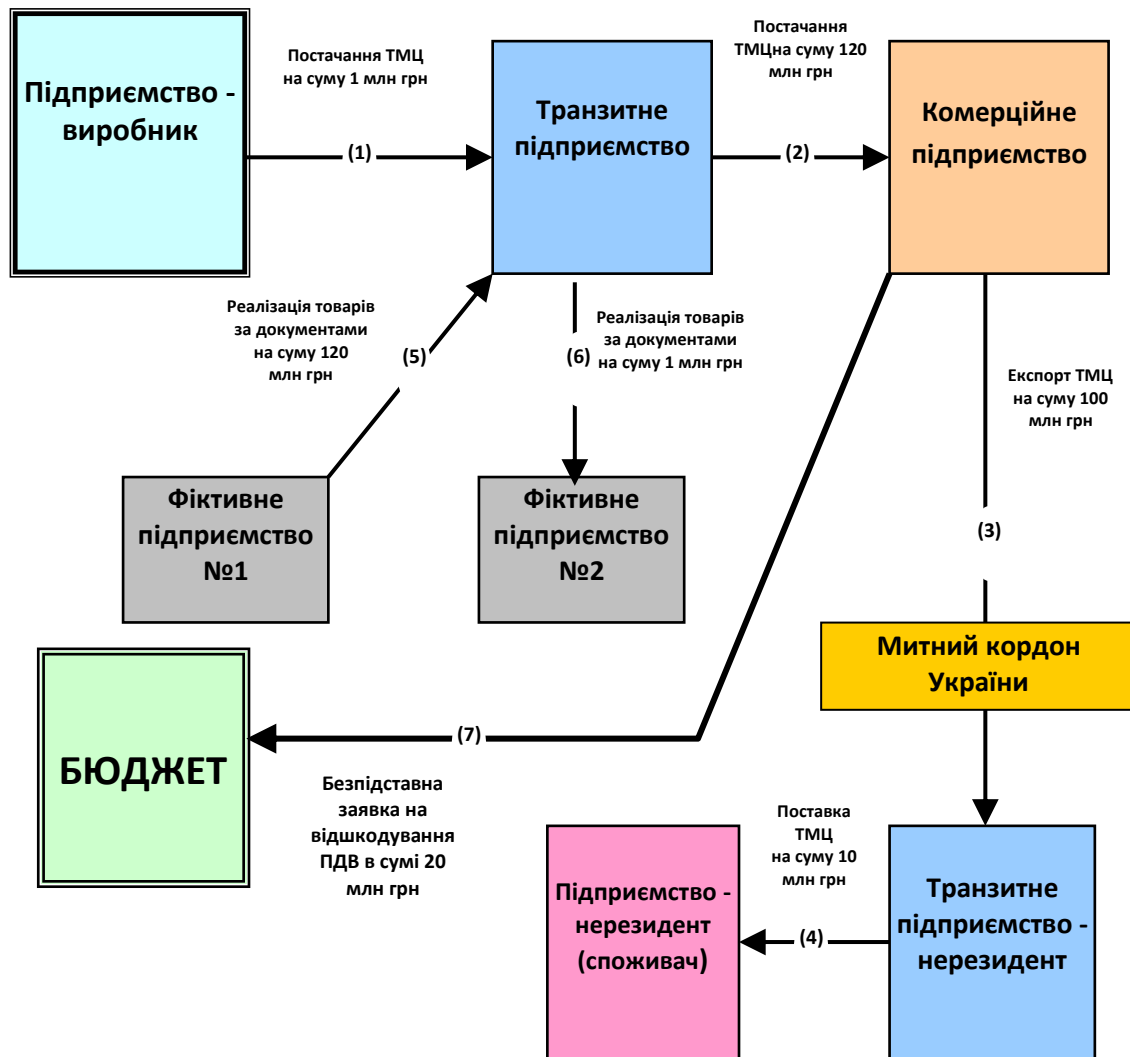


Схема проведення експортних операцій за штучно завищеними цінами із застосування штучного виробництва товарів, які експортуються

Набули поширеного характеру схеми, основною ланкою яких є реальне підприємство, що має виробничі площі та імітує процес виробництва продукції, яка експортується. При цьому «фіктивні» та «транзитні» підприємства використовуються на етапі постачання сировини за значно завищеними цінами на адресу такого підприємства-виробника. Це надає можливість штучно завищити собівартість продукції, яка виготовляється, в сотні або тисячі разів та надалі експортувати її за цінами, сформованими на етапі виробництва. При цьому слід зазначити, що такі схеми мають такі характерні риси:

1. Як товари, які виробляються на підприємстві-виробнику, використовуються вироби, технологічний цикл виробництва яких передбачає мінімальний обсяг промислових операцій (складання продукції з декількох комплектуючих).

2. Кінцева продукція підбирається таким чином, щоб по-перше, її вартість не обмежувалася діючими в Україні нормативними актами, по-друге, щоб, за можливості, не існувало аналогічного виробництва такої продукції в Україні, а по-третє, щоб важко було встановити реальну ціну складових частин кінцевої продукції.

3. Підприємство-виробник підбирається таким чином, щоб у минулих роках воно вже виробляло подібний вид продукції, але останнім часом практично не здійснювало господарську діяльність за об'єктивних причин. Водночас у її власності повинні залишатися виробничі площі.

4. Розрахунки за придбані комплектуючі та реалізовану готову продукцію здійснюються з підприємством-виробником, як правило, за допомогою веселів. Незначні грошові кошти таке підприємство отримує тільки в оплату виконаної роботи.

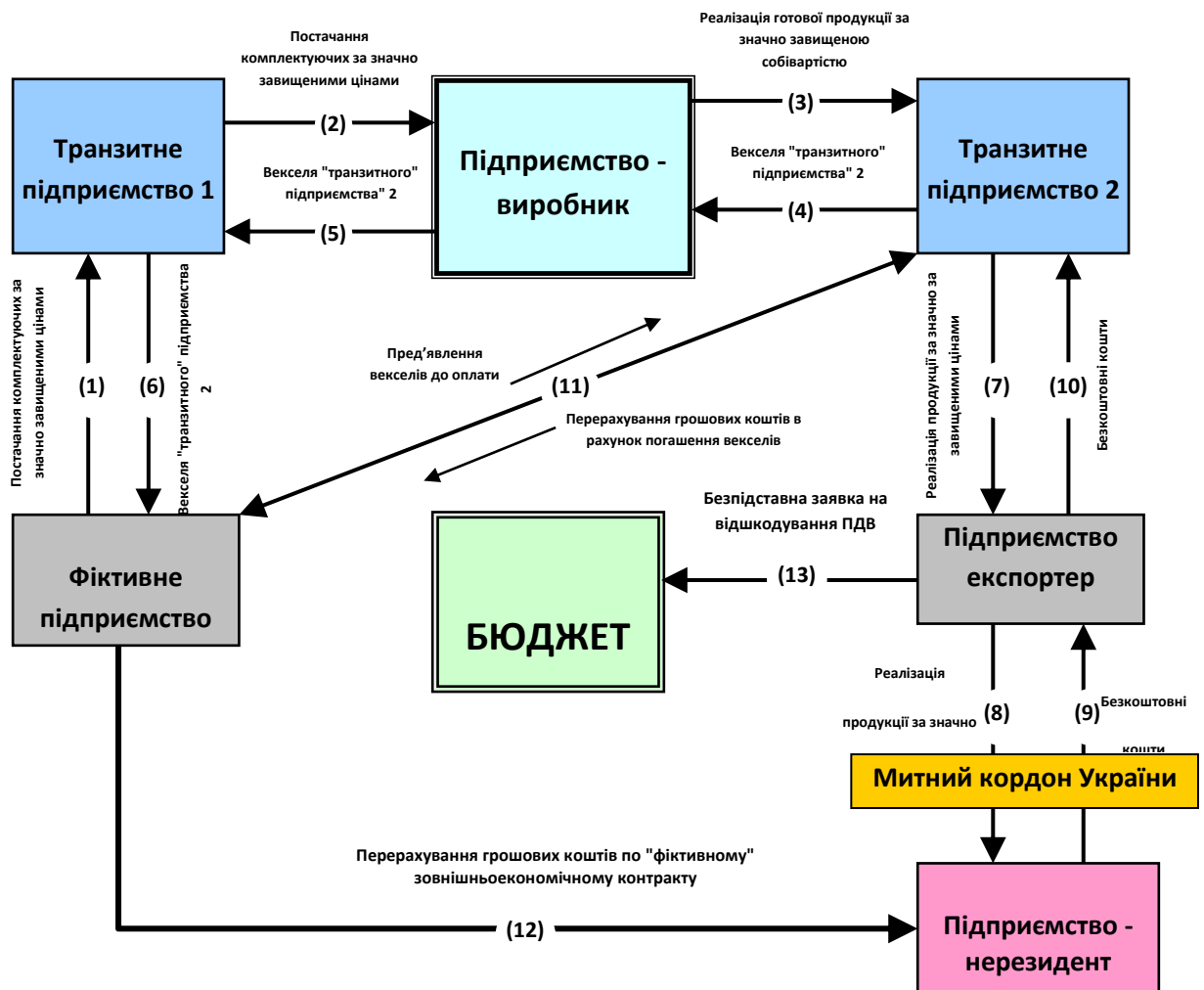


Рис. 2.6. Схема проведення експортних операцій за штучно завищеними цінами з застосування штучного виробництва товарів, які експортуються

З метою вдосконалення державного контролю за здійсненням експортних операцій з окремими видами товарів, профілактики порушень митного та податкового законодавства при здійсненні таких операцій, недопущення нанесення збитків державі шляхом застосування фіктивних та сумнівних експортних операцій з метою безпідставного відшкодування з державного бюджету податку на додану вартість при експорті товарів було розроблено Порядок взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, затверджений наказом Державної митної служби України, Державної податкової адміністрації України від 12 липня 2004 року № 512/387.

Мінімізація податкових зобов'язань з використанням офшорних підприємств

Одним з універсальних і найдійовіших інструментів для мінімізації оподаткування шляхом планування податків підприємцем є використання офшорних зон.

Існують різноманітні види суб'єктів офшорної діяльності, серед яких виділяють: офшорні банки; офшорні трастові компанії; офшорні страхові компанії; офшорні фінансові компанії; загальні компанії різних видів (холдингові, ліцензійні, експортно-імпорتنі, торговельно-закупочні, інвестиційні компанії і фонди).

Офшорна компанія – термін, що характеризує особливий організаційно-юридичний статус підприємства, який забезпечує йому максимальне зниження податкових платежів, фінансову таємність і конфіденційність операцій.

Офшорні юрисдикції надають широкі можливості для досягнення як законних, так і незаконних цілей практично необмеженому колу осіб у будь-якому регіоні світу.

Цілі законного використання офшорних зон полягають у такому:

1. Економія на податках (податкове планування) – легальне зниження відповідальності за податками до того, як остання настала. Назване планування пов'язано із здійсненням угод, які мають податкове мотивування, але відповідають букві й духу закону. Це є добрим способом збереження й збільшення капіталу.

2. Збереження активів від валютного контролю. Активи, що знаходяться у розпорядженні офшорної компанії, можуть переказуватися з рахунку на рахунок, інвестуватися відповідно до законів держави реєстрації офшору і країни, у якій відкритий банківський рахунок. Таким чином, з'являється можливість знизити до нуля обмеження по руху капіталу.

3. Захист від майбутніх кредиторів. Існує велика різниця між створенням офшорної компанії з метою захисту капіталу від можливих, але тих, що ще не

настали, претензій майнового і немайнового характеру, і використанням офшорів з метою обману кредиторів, перед якими є прострочені зобов'язання або чий претензії ще не надійшли, але терміни виконання зобов'язань настануть незабаром. При правильному плануванні і своєчасному створенні захисту вдасться успішно протистояти у суді проти будь-яких претензій.

4. Планування активів сім'ї. Сьогоднішній фінансовий успіх підприємця не може дати гарантій від настання яких-небудь неприємних несподіванок у майбутньому. Благополуччя сім'ї підприємця залежить від добробуту його самого. І якщо підприємець коли-небудь зазнає краху, то потягне за собою й усю сім'ю. Як наслідок, усі можуть залишитися ні з чим, якщо, звичайно, не подбати про це заздалегідь і не вжити заходів обережності.

5. Конфіденційність. Одна з основних переваг захисних структур офшорних компаній – конфіденційність. І хоча у сучасному світі абсолютної конфіденційності не існує, але якщо правильно й грамотно спланувати бізнес, діяти тільки у рамках закону, й у контролюючих органів при цьому не виникне жодних, навіть найменших підстав викрити кого-небудь у порушенні чинного законодавства, то анонімність і непричетність до названої компанії забезпечити можна.

6. Диверсифікованість активів на міжнародному ринку. З огляду на валютну незалежність і автономію офшорної компанії з'являється можливість інвестувати активи в економіку держав, у яких на даний момент найбільш вигідні умови, з точки зору прибутковості і приросту капіталу. Таким чином, відбувається застереження від ризиків у змінах валютного контролю, знецінення валют і політичних безладів.

7. Легкість доступу до зарубіжної банківської системи. Використання офшорних юридичних осіб дає можливість розміщувати капітал у твердій валюті, у надійних банках, у стабільній країні. Великі секретарські компанії з визнаною міжнародною репутацією мають стійкі зв'язки і можливості відкривати для своїх клієнтів рахунки у першокласних іноземних банках.

Хоча і є ряд законних підстав використання офшорних територій, разом з тим вони створюють і полегшують можливості зловживань та скоєння злочинів. І в тому, і в іншому випадках принципові схеми використання офшорного режиму близькі чи тотожні. Найбільш важливим фактором, який сприяє вчиненню злочинів, є режим фінансової таємності. Він створює сприятливі умови для ефективного маскування слідів скоєння злочинів. У розпорядженні злочинців з'являються ефективні знаряддя протидії діяльності правоохоронних органів з документування фактів приховування доходів, аналізу грошових потоків і виявлення джерел фінансових фондів. Офшорні юрисдикції користуються для генерування фіктивної фінансової документації, для надання вигляду законності незаконній економічній діяльності. У структурі мотивів кримінального використання офшорних зон можна умовно виділити дві групи: що мають мету

здійснення чи приховування податкових злочинів; пов'язані із здійсненням і приховуванням інших економічних злочинів.

Вказані юрисдикції відкривають можливості для безмежної кількості схем ухилення від податків. Більшість їх полягає у використанні в основному різних видів загальних компаній, а також офшорних: банків, трастів, страхових компаній та інших спеціалізованих компаній.

Офшорні юрисдикції сьогодні стали важливим компонентом процесу відмивання грошей. По-перше, правоохоронні органи розвинених країн (і насамперед США) накопичили значний досвід виявлення і переслідування тих, хто залучений до процесу внутрішнього відмивання грошей. Інша причина у тому, що за ступенем появи все більшої кількості юрисдикцій фінансової таємності переваги від ведення з ними справи стали широко відомими.

Офшорні компанії є досить «зручним» інструментом, за допомогою якого вчиняється ряд злочинів, пов'язаних з переміщенням валюти й інших цінностей за кордон, у тому числі здобутих злочинним шляхом, і подальшим їх використанням у різних цілях. За даними ДПС України, в Україні щорічно «відмивається» до 40 % валового внутрішнього продукту, понад 80 % коштів «відмивається» за рахунок несплати податків. Частина зазначених грошей «перекачується» за рубіж через офшорні компанії.

Найбільш широке застосування офшорних компаній відбувається у фінансових схемах, де можна дістати прибуток на різниці в податкових ставках.

Майже всі транснаціональні корпорації використовують офшор як можливість підвищити свою конкурентоспроможність і спосіб розміщення капіталу на нових перспективних ринках. Переміщення прибутків із країн із високим рівнем оподаткування в зони з пільговим або низьким рівнем податків відбувається законним способом, якщо воно правильно побудовано й організовано. Принцип досить простий: торгова операція між двома країнами з високим рівнем оподаткування проходить за посередництвом компанії, що оподатковується невеликими податками через так званій «confirming house». Таким чином, можна приховати від оподаткування значні кошти при проведенні експортно-імпортних операцій.

Офшорні компанії можуть також допомогти при купівлі іноземної власності і нерухомості. Країна, де планується розмістити кошти, може мати двосторонні угоди з іншими країнами і це може давати додаткові податкові переваги і пільги¹²⁰.

З метою визначення обсягів витрат платників податків, що при здійсненні розрахунків через нерезидентів, які мають «офшорний статус», або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (в грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів, згідно з вимогами ст. 161 ПКУ розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23

¹²⁰ Про перелік офшорних зон. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 143-р. [128]

лютого 2011 р. № 143-р «Про перелік офшорних зон», був встановлений перелік країн, де зареєстровані нерезиденти, що мають «офшорний статус»¹²¹.

На сьогодні існує два способи отримання контролю над офшорними підприємствами:

- реєстрація офшорної компанії на території держави, що має статус офшорної зони;
- придбання вже зареєстрованого офшорного підприємства.

Таблиця 2.1

Орієнтовна вартість придбання офшорних компаній

Назва юрисдикції	Вартість компанії (USD)	Щорічне утримування (USD)
Великобританія (LLP)	2 000	1 600
Великобританія (LTD)	2 000	1 600
Данія (K/S)*	6 500 євро	5 000 євро
Коста-Ріка (LTD)	2 900	1 800
Беліз (IBC)	1 750	1 350
Маршаллови острови (IBC)	1 750	1 350
Британські Віргінські острови (IBC)	1 850	1 500
Панама (Corporation)	1 750	1 350
Сейшельські острови (IBC)	1 750	1 350
Кіпр (LTD)*	2 900	1 600 + звіт до податкової служби
Гон-Конг (Private limited)*	2 900	1 900 + звіт до податкової служби
Сингапур (LTD)*	4 800	2 200 + звіт до податкової служби
ОАЕ (Ras Al Khaimah)	3 900	2 900

Джерело: <http://www.ua-offshore.com/offshores/byregions/caribbean/25-caribbean/116-marshallisland>

Найдешевший спосіб отримання контролю над офшорним підприємством є придбання вже зареєстрованої компанії, яка має номінального власника та акціонера. У такому випадку замовник отримує пакет статутних і реєстраційних документів, а саме:

- статут, свідоцтво про реєстрацію компанії, протокол про призначення директора, генеральне доручення, всі ці документи нотаріально завірени та апостильовані;
- сертифікат акцій, «відмовні листи» від номінальних осіб, трастову угоду;
- печатку компанії.

¹²¹ Ua-offshore. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ua-offshore.com/offshores/byregions/caribbean/25-caribbean/116-marshallisland>. [129]

Як правило, до ціни щорічного утримання підприємства включена оплата всіх мит і зборів, що стягуються на території країни реєстрації, послуги номінальних осіб, підготовка та подання звіту реєстру, юридична адреса, підготовка і пересилання однієї довіреності. У юрисдикціях, зазначених зірочкою (*), додатково стягується плата за підготовку і подачу звіту до місцевих органів податкової служби¹²².

Аналізуючи електронні ресурси ІНТЕРНЕТ, будь-хто може потрапити на спеціалізовані сайти, де пропонуються послуги щодо продажу офшорних кампаній та відкриття банківських рахунків у відповідному регіоні світу.

При вирішенні питання щодо придбання офшорної кампанії ставляться такі питання:

1. Місцезнаходження.

2. Види компаній, як привило це Limited Liability Partnership (LLP) – партнерство з обмеженою відповідальністю.

3. Обмеження в діяльності компанії (Банківська, страхова, інвестиційна та фінансова діяльність вимагають наявності спеціальної ліцензії).

4. Вимоги до формування статутного капіталу.

5. Особливості оподаткування:

– Великобританія. Саме по собі партнерство не є суб'єктом оподаткування у Великобританії, і партнери платять податки з доходу партнерства (пропорційно часткам своєї участі в ньому) за місцем своєї резидентності. Якщо партнери не є резидентами Великобританії, то і податки у Великобританії вони відповідно не платять. Якщо господарська діяльність LLP організована так, що центр його управління та адміністрування буде знаходитися у Великобританії, а також якщо партнерами стануть офшорні компанії з номінальним директором з Великобританії, то податкова служба королівства може вважати, що у LLP є постійна присутність у країні. Не виключено, що така обставина призведе до оподаткування партнерів-нерезидентів у Великобританії;

– Данія. Партнерство з обмеженою відповідальністю не підлягає оподаткуванню в Данії на корпоративному рівні, оскільки суб'єктами оподаткування у партнерстві є лише партнери за місцем їх резидентності. Якщо джерело доходу партнерства, самі партнери і центр управління підприємством знаходяться за межами Данії, то партнерство не є податковим резидентом Данії;

– Коста-Ріка. Дохід (включаючи дивіденди і відсотки), що отримується з джерел, які знаходяться за межами країни, не обкладають податком, навіть якщо угода укладається всередині країни. У результаті офшорний дохід, що отримується коста-риканським підприємством, повністю звільняється від податків. У Коста-Ріці не стягують податок на приріст капіталу, на майно, що заповідається і спадщину;

– Маршалові острови. Оподаткування відсутнє;

¹²² Реєстрація, купівля офшорних, офшорних компаній. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sng.com.ua/uk/offshore_uk. [130]

– Панама. Відсутній податок на будь-яку діяльність, що ведеться за межами Панами; відсутній податок на будь-який дохід з іноземних джерел. Ставка податку на прибуток компаній з місцевих джерел дорівнює 37 %;

– Гонконг. Дохід, що отримується компаніями з місцевих територіальних джерел, оподатковується в Гонконзі податком за ставкою 17,5 %. Дохід, що отримується з джерел за межами Гонконгу (офшорний прибуток), не підлягає оподаткуванню в Гонконзі. Основною підставою для гонконзького прибуткового податку є той факт, що країною-джерелом прибутку є Гонконг, а не місце розташування компанії в цій країні. Прибуток з інших джерел, навіть видобувають у Гонконзі, не підлягає обкладенню податком у Гонконзі. Таким чином, торгова, комерційна чи інша діяльність компаній, що здійснюється за межами Гонконгу, не підлягає місцевому оподаткуванню. Основним фактором, що визначає розташування джерела доходів від торгівлі товарами, є місце дії договору купівлі-продажу. Під «дією» мається на увазі не тільки виконання договору, в розрахунок приймаються також переговори, укладення і виконання умов договору;

– ОАЕ. Оподаткування відсутнє, бо компанія не є податковим резидентом ОАЕ;

– Ліхтенштейн. Щорічний податок на активи для усіх видів підприємств становить 1 % з капіталу і резервів. Крім цього AKTIENGESSELLSHAFT сплачує ще так зване купонне мито (податок на дивіденди і відсотки) у розмірі 4 %;

– Швейцарія. Якщо компанія не веде діяльності всередині Швейцарії, не має резидентного офісу й не наймає місцевих працівників, то вона платить знижений кантональний і муніципальний корпоративний податки. А також повну ставку федерального податку на прибуток у розмірі 8,45 % і податок на власний капітал. Існує два основних типи оподаткування, які можуть вибрати власники компанії.

Domicile – тип компаній, які отримують практично повне звільнення від місцевих податків, крім податку на капітал.

Mixed – тип компанії, у якої 80 % операцій відбувається за кордоном, при цьому вона повинна містити офіс у Швейцарії та мати місцевих співробітників. Ефективний податок (включаючи федеральний податок на прибуток) орієнтовно може становити 11–12 % (для кантону Цуг).

Податок на власний капітал:

– В кантоні Цюрих – 0,03 %;

– В кантоні Цуг – 0,0075 %, хв 150 франків.

У Швейцарії також на федеральному і кантональному рівні залежно від діяльності компанії, існують кілька видів податкових полегшень, які можуть значно зменшити ефективний податок.

6. Мінімальне число акціонерів. Частіше це одна особа. Але на території Великобританії, їх, як правило, має бути дві, учасники несуть обмежену відповідальність по боргах і зобов'язаннях підприємства лише в межах заздалегідь

визначеної між партнерами суми. Партнерами і керуючими в LLP можуть бути фізичні та юридичні особи будь-якої резидентності¹²³.

7. Місце реєстрації офісу.

8. Кількість директорів та секретарів.

9. Місце зборів акціонерів. Як привило, обмежень місць зборів немає.

10. Період подання податкової та бухгалтерської звітності.

11. Вимоги щодо ідентифікації реального (реальних) бенефіціара (власника) перед державними органами країни реєстрації.

12. Наявність валютного контролю і валютного регулювання.

13. Присутність у переліку офшорних зон Російської Федерації немає.

14. Наявність угоди про уникнення подвійного оподаткування з Україною.

15. Наявність інших угод з Україною та іншими країнами. А саме:

– про взаємний захист інвестицій;

– про конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом;

– про співробітництво у сфері протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом.

16. Сфера застосування компанії:

– Торгівля (виключаючи країни ЄС);

– Держатель акцій та інших активів в Україні та інших країнах з метою збереження конфіденційності¹²⁴.

¹²³ Реєстрація, купівля офшорних, офшорних компаній. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sng.com.ua/uk/offshore_uk. [130]

¹²⁴ Масляк П.О. Географія / П.О. Масляк. – К.: Знання, 1998. – С. 765. [131]

Типові схеми з використанням офшорних компаній

Схема. Експорт

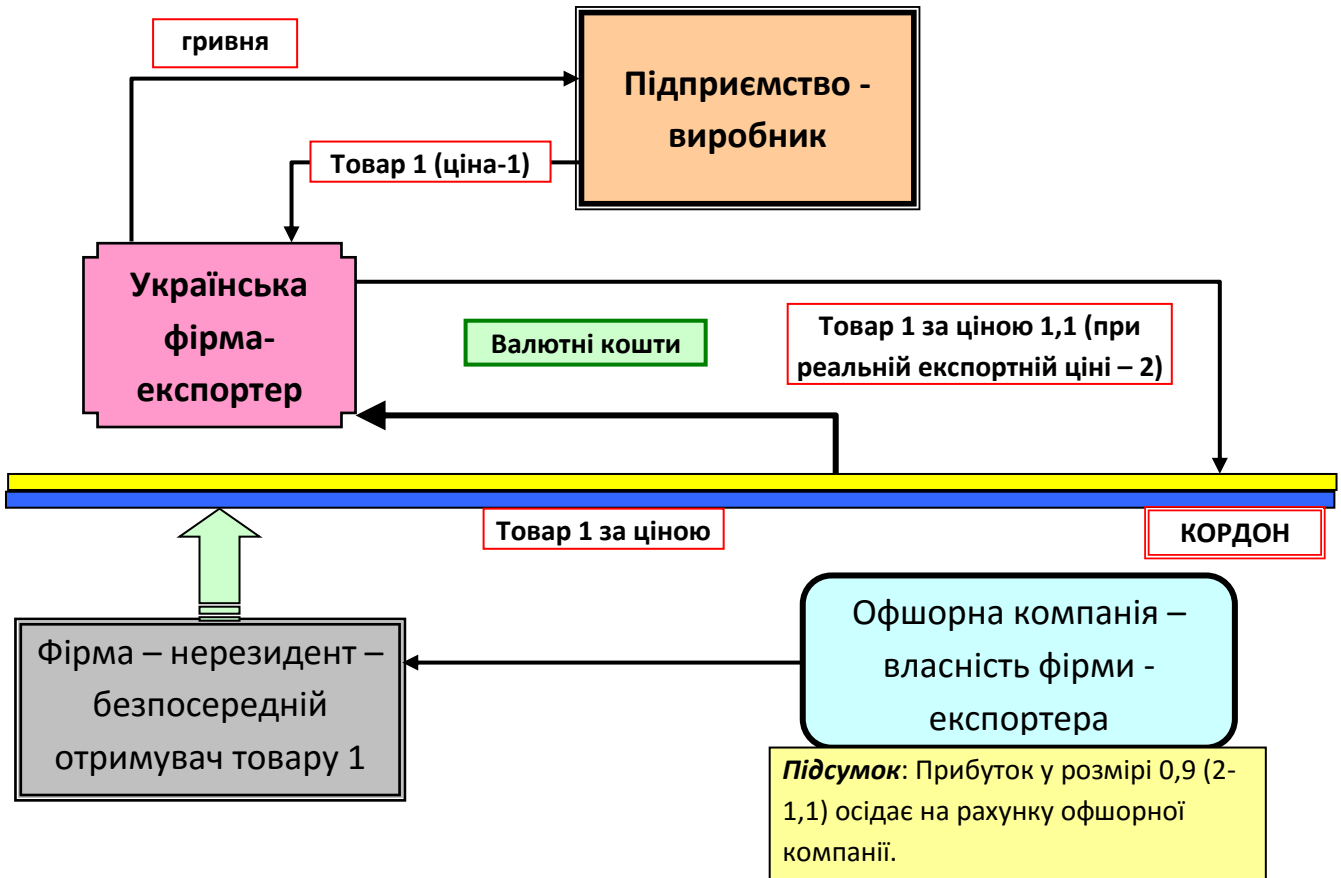
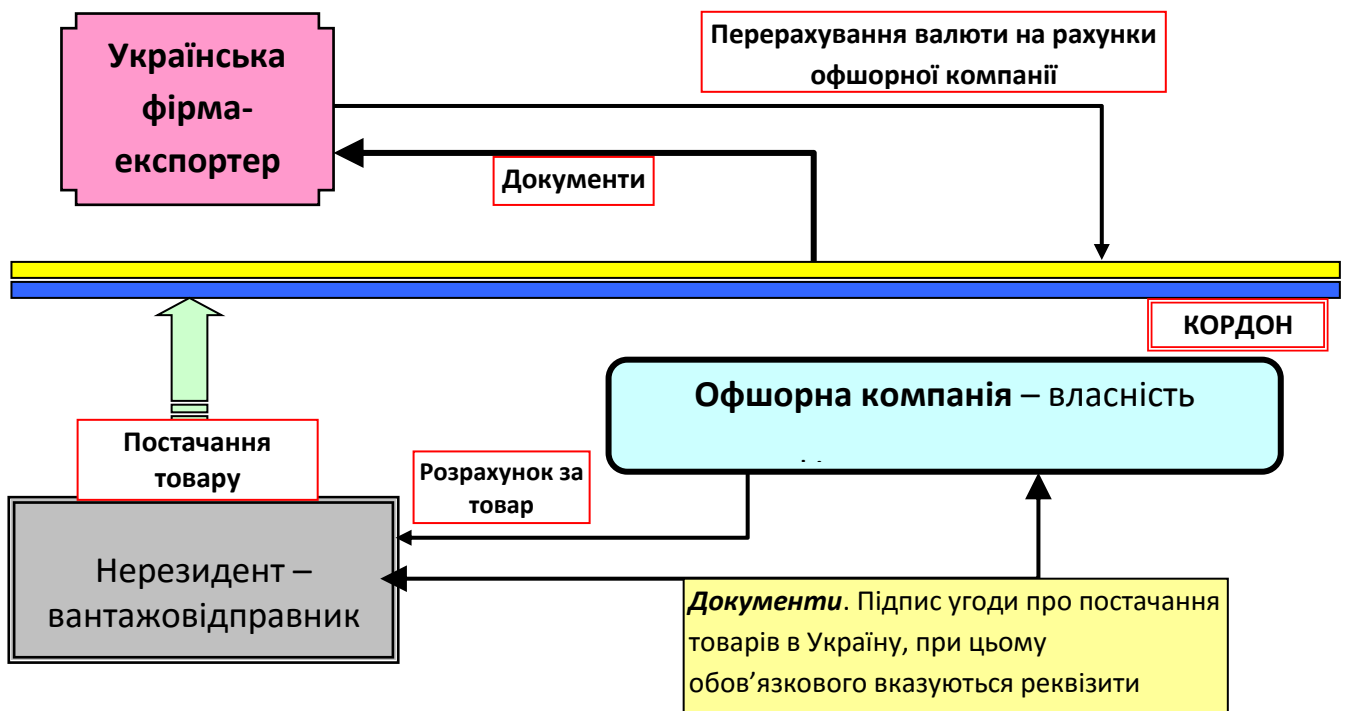


Схема. Ввезення товарів за імпортом за мінімальною вартістю (мета - зменшення сплати «ввізного» ПДВ та митних зборів)



РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОТИДІЇ ПОДАТКОВІЙ ЗЛОЧИННОСТІ У ПАЛИВНО-ЕНЕРГЕТИЧНОМУ КОМПЛЕКСІ

4.1. Загальна характеристика паливно-енергетичного комплексу України

Паливно-енергетичний комплекс України представляє собою складну міжгалузеву систему видобутку й виробництва палива та енергії (електроенергії й тепла), їх транспортування, розподілу й використання¹²⁵.

ПЕК України (енергетика) – галузь (сектор) економіки, до якої входять суб'єкти господарювання, діяльність яких пов'язана з розвідуванням, видобутком, переробкою, виробництвом, зберіганням, транспортуванням, передачею, розподілом, торгівлею, збутом чи продажем енергетичних продуктів (енергоносіїв) – палива, електричної та теплової енергії, крім суб'єктів, основна діяльність яких спрямована на задоволення потреб населення та господарського комплексу у послугах централізованого опалення та постачання гарячої води¹²⁶.

Отже, необхідно виходити з того, що ПЕК України – це галузь, оскільки вона є єдиним цілим щодо діяльності стосовно енергетичних продуктів. Тобто доцільно у дефініції щодо ПЕК виходити з позиції, що це система, а не галузь. Водночас не можна відмовлятися від поняття системи в підходах до визначення ПЕК України, оскільки будь-яка галузь є системною.

Тому ми вважаємо, що ПЕК України – це галузь економіки, що є сукупністю систем з видобування, виробництва та постачання паливно-енергетичних ресурсів, від стабільності яких залежить енергетичний, економічний та соціальний стан держави.

ПЕК України був та залишається найважливішою складовою національної безпеки й економічного зростання держави. Від злагодженої та надійної його роботи залежить функціонування всієї економіки держави, забезпечення її самодостатності, створення умов для її подальшого розвитку¹²⁷.

У цьому контексті першочергове значення має відігравати підвищення конкурентоспроможності української економіки на базі інноваційної моделі її розвитку, достатнього і стабільного законодавчого забезпечення, утвердження критичної бази ринкових перетворень, сприятливого інвестиційного та підприємницького клімату, відкритості та прискореної інтеграції у світовий

¹²⁵ Масляк П.О. Географія / П.О. Масляк. – К.: Знання, 1998. – С. 765. [131]

¹²⁶ Голобова Т. Стан і перспективи української енергетики за переходу економіки України на інноваційний шлях: [Всебічний аналіз паливно-енергетичного комплексу України, стан і перспективи його розвитку в цілому та за окремими галузями, з метою здобуття Україною енергетичної незалежності та переходу на інноваційний шлях розвитку] / Т. Голобова // Проблеми науки. – 2005. – № 10. – С. 49–52. [132]

¹²⁷ Голобова Т. Стан і перспективи української енергетики за переходу економіки України на інноваційний шлях: [Всебічний аналіз паливно-енергетичного комплексу України, стан і перспективи його розвитку в цілому та за окремими галузями, з метою здобуття Україною енергетичної незалежності та переходу на інноваційний шлях розвитку] / Т. Голобова // Проблеми науки. – 2005. – № 10. – С. 49–52. [132]

економічний простір. Важливою запорукою успіху у цій справі є надійне й ефективне енергозабезпечення суспільного виробництва та населення¹²⁸.

Виходячи з цього, стає очевидним, що прискорений соціально-економічний розвиток країни нерозривно пов'язаний з рівнем розвитку всіх галузей паливно-енергетичного комплексу, вдосконалення енергетичного балансу з обов'язковим врахуванням досягнень науково-технічного прогресу. Всебічна інтенсифікація виробництва ставить перед паливно-енергетичним комплексом нові завдання, збільшує його роль у прискоренні темпів економічного зростання, у підвищенні продуктивності праці завдяки значному зростанню її енерго- та електроозброєності.

Відомо, що ефективність та інтенсивність суспільного виробництва значною мірою залежить від його енергозабезпеченості, бо енергетика створює особливі матеріальні ресурси – енергетичні, які обумовлюють функціонування практично всього виробничого апарату сучасної економіки. Тому в нових економічних умовах паливо й енергію слід розглядати і як матеріальний ресурс, і як матеріальний фактор суспільного виробництва.

На сучасному етапі роль паливно-енергетичного комплексу неухильно зростає. Його розвиток значною мірою обумовлює темпи, масштаби й економічні показники зростання продуктивних сил та їх розміщення, створює необхідні умови для подальшого покращання умов праці і підвищення рівня життя людей¹²⁹.

Паливно-енергетичний комплекс складається з підприємств, що спеціалізуються на видобутку, збагаченні, переробці та споживанні твердого, рідкого і газоподібного палива, виробництві, передачі та використанні електроенергії і тепла. За оперативними даними ДПС України протягом 2011 року на території держави був зареєстрований 13 721 суб'єкт господарської діяльності, що здійснювали фінансово-господарську діяльність у сфері ПЕК.

До складу підприємств ПЕКу входять вугільні шахти, нафтові та газові свердловини, електростанції, лінії електропередач. Вони групуються у галузі, які виступають основними елементами галузевої структури ПЕКу¹³⁰.

Характерними особливостями промислової діяльності галузей ПЕК є:

- 1) містять у собі стратегічний характер економіки, мають важливе значення в системі національної безпеки та значною мірою визначають промисловий потенціал України;
- 2) паливно-енергетичні ресурси в різноманітних формах безперервно споживаються абсолютно всіма фізичними та юридичними особами;
- 3) велика капіталоємкість та концентрація матеріальних ресурсів;

¹²⁸ Общая энергетика: учеб. пособие для сред. проф. образования; учеб. пособие для студ. высш. учеб. заведений/ Геннадий Федорович Быстрицкий. – М.: Издательский центр «Академия», 2005. — ZD8 с. 3, 86–88, 110–113. [133]

¹²⁹ Кострубицька О.Є. Зміст та характеристики паливно-енергетичного комплексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.radnuk.info/statti/546-bezpeka/14574-2011-01-18-05-45-53.html> [134]

¹³⁰ Розміщення продуктивних сил: посібник / Тарангул Л.Л., Горленко І.О., Євтушенко Г.І. – К., 2000. – 264 с. [135]

4) переважне положення на ринку та неможливість дублювання ряду підприємств на визначеній території¹³¹.

Електроенергетика є базовою галуззю ПЕК України, яка забезпечує потреби країни в електроенергії і частково в теплі, а ефективність її функціонування та розвитку значною мірою визначає конкурентоспроможність вітчизняної економіки, можливість її сталого зростання, якість і рівень життя громадян України. Виробництво електричної енергії в Україні здійснюється на електростанціях трьох типів – теплових, атомних та гідравлічних, у тому числі гідроакумуючих¹³².

Закон України від 16 жовтня 1997 року № 575/97-ВР «Про електроенергетику» визначає правові, економічні та організаційні засади діяльності в електроенергетиці і регулює відносини, пов'язані з виробництвом, передачею, постачанням і використанням енергії, забезпеченням енергетичної безпеки України, конкуренцією та захистом прав споживачів і працівників галузі¹³³.

За 2011 рік обсяг виробництва електричної енергії електростанціями, які входять до ОЕС України, досяг 193 899,5 млн кВт·г, що на 6 000,2 млн кВт·г, або на 3,2 %, більше порівняно з 2010 роком.

Електростанціями, що належать до сфери управління Міненерговугілля України, вироблено 185 804,8 млн кВт·г електроенергії, що на 5 717,3 млн кВт·г, або на 3,2 %, більше, ніж показник минулого року.

При цьому ТЕС та ТЕЦ вироблено електроенергії на 6 797,9 млн кВт·г, або на 8,7%, більше, ніж за 2010 рік.

Атомними електростанціями вироблено електроенергії на 1 096,3 млн кВт·г, або на 1,2 % більше, порівняно з показником 2010 року. Коефіцієнт використання встановленої потужності становить 74,5 %, що на 0,9 % більше рівня минулого року.

Виробництво електроенергії ГЕС та ГАЕС зменшилось на 2 179,5 млн кВт·г, або на 16,8 %, від показника 2010 року та становить 10 773,0 млн кВт·г.

Виробництво електроенергії електростанціями інших видів (блок-станціями і комунальними ТЕЦ), порівняно з показником 2010 року, збільшилось на 282,9 млн кВт·г, або на 3,6 %¹³⁴.

На сьогодні основу електроенергетичного комплексу України становить Об'єднана енергетична система (ОЕС), яка об'єднує 8 регіональних електроенергетичних систем – Дніпровську, Донбаську, Західну, Кримську, Південну, Південно-Західну, Північну і Центральну, пов'язаних між собою системоутворюючими та міждержавними високовольтними лініями електропередач. Слід зазначити, що завдяки функціонуванню Об'єднаної енергетичної системи реалізуються масштабні завдання економічного розвитку

¹³¹ Розміщення продуктивних сил: посібник / Тарангул Л.Л., Горленко І.О., Євтушенко Г.І. – К., 2000. – 264 с. [135]

¹³² Енергетичні ресурси та потоки / під загаль. редакцією А.К. Шидловського. – Київ: Українські енциклопедичні знання, 2003. – 472 [222–231; 266–270; 310–315; 374–380] с. [136]

¹³³ Про електроенергетику: Закон України від 16 жовтня 1997 року № 575/97-ВР. [137]

¹³⁴ Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=216923&cat_id=35081. [138]

країни: здійснюється централізоване енергозабезпечення національної економіки, бюджетного сектору та населення країни, регулюються міжрегіональні та міждержавні перетоки та експортно-імпорتنі поставки електроенергії¹³⁵.

Об'єднана енергетична система України – сукупність електростанцій, електричних і теплових мереж, інших об'єктів електроенергетики, які об'єднані спільним режимом виробництва, передачі та розподілу електричної і теплової енергії при централізованому управлінні цим режимом¹³⁶.

Географічне розташування України дозволило збудувати значну кількість потужних ліній електропередачі міждержавного значення, які з'єднують Об'єднану енергосистему України з енергосистемами суміжних країн – Російської Федерації, Республіки Молдова, Республіки Білорусь, Польщі, Словаччини, Угорщини, Румунії¹³⁷.

Нафтогазова галузь – галузь економіки України, яка разом з іншими галузями забезпечує пошук, розвідку та розробку родовищ нафти і газу, транспортування, переробку, зберігання і реалізацію нафти, газу та продуктів їх переробки¹³⁸.

Закон України від 12 липня 2001 року № 2665-ІІІ «Про нафту і газ»¹³⁹ визначає основні правові, економічні та організаційні засади діяльності нафтогазової галузі України та регулює відносини, пов'язані з особливостями користування нафтогазоносними надрами, видобутком, транспортуванням, зберіганням та використанням нафти, газу і продуктів їх переробки з метою забезпечення енергетичної безпеки України, розвитку конкурентних відносин у нафтогазовій галузі, захисту прав усіх суб'єктів відносин, що виникають у зв'язку з геологічним вивченням нафтогазоносності надр, розробкою родовищ нафти і газу, переробкою нафти і газу, зберіганням, транспортуванням та реалізацією нафти, газу і продуктів їх переробки, споживачів нафти і газу та працівників галузі.

Україна є однією із найстаріших нафтодобувних держав світу. Видобуток нафти з її надр провадиться вже понад 100 років. На території України існують три нафтогазові регіони: Карпатський (Західний), Дніпровсько-Донецький (Східний) та Причорноморсько-Кримський (Південний), в яких відкрито 336 родовищ нафти і газу. З них 201 родовище перебуває у промисловій та дослідно-промисловій експлуатації, на решті тривають геологорозвідувальні роботи, облаштування свердловин і родовищ, підготовка до промислової експлуатації¹⁴⁰.

Обсяги видобутку нафти з газовим конденсатом протягом 2011 року зменшились на 223,0 тис. тонн (або на 6,3 %) щодо аналогічного показника 2010 року, у тому числі обсяги видобутку підприємствами НАК «Нафтогаз України»,

¹³⁵ Про електроенергетику: Закон України від 16 жовтня 1997 року № 575/97-ВР. [137]

¹³⁶ Про електроенергетику: Закон України від 16 жовтня 1997 року № 575/97-ВР. [137]

¹³⁷ Паливно-енергетичний комплекс України. Загальноукраїнський проект. Випуск перший // Новий світ. – К.: – 143 [5–36] с. [139]

¹³⁸ Розміщення продуктивних сил: посібник / Тарангул Л.Л., Горленко І.О., Євтушенко Г.І. – К., 2000. – 264 с. [135]

¹³⁹ Колошко І. М. Организация и тактика борьбы аппаратов уголовного розыска с умышленными убийствами (по материалам органов внутренних дел Украины): дис. ... кандидата юрид. наук: 21.00.06 / Колошко Игорь Михайлович. – Х., 1996. – 179 с. [11]

¹⁴⁰ Про нафту і газ: Закон України від 12 липня 2001 року № 2665-ІІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. [140]

порівняно з показником минулого року, зменшились на 213,7 тис. тонн (або на 6,6 %) ¹⁴¹.

Незважаючи на те, що частка нафти та газу в енергобалансі України перевищує 70 % (у тому числі газу – 43 %), відповідні галузі через нестачу власних ресурсів цих корисних копалин мають менш важливе (порівняно з вугільною галуззю) значення в паливній промисловості України ¹⁴².

Нафтова промисловість України характеризується низькими показниками, хоча потенційні можливості видобутку та переробки нафти значно більші. Вона представлена нафтодобувною та нафтопереробною галузями семи нафтопереробних заводів, переробна потужність яких становить до 90 млн т. сирої нафти щороку. Перші з них – Дрогобицький НПЗ (Львів) та Надвірнянський НПЗ (Прикарпаття). Понад 30 років назад були побудовані заводи у Лисичанську, Кременчуці, Одесі та Херсоні, які зараз є основними центрами цієї галузі в Україні. На сьогодні їх експлуатації технології та обладнання на підприємствах застаріли, інноваційні механізми впливу на їх модернізацію не використовувались, що призводить до занепаду нафтопереробних заводів, та використання їх лише для надання послуг по перевалці сировини або неповного використання їх потужностей. У зв'язку із неврівноваженою зовнішньоекономічною та податковою політикою держави вітчизняним нафтопереробникам на даний час не вигідно переробляти імпорту нафту, тому на сьогодні в Україні працює тільки один Кременчуцький нафтопереробний завод.

Протягом 2011 року на нафтопереробні заводи (НПЗ) та Шебелинський ГПЗ поставлено 9 254,9 тис. тонн нафтової сировини, що менше аналогічного показника 2010 року на 1 777,0 тис. тонн (на 16,1 %). У тому числі на Шебелинський ГПЗ поставлено 680,3 тис. тонн газового конденсату власного видобутку, що на 20,1 тис. тонн (на 3,0 %) більше порівняно з 2010 роком.

За 2011 року на нафтопереробні заводи (НПЗ) надійшло 8 453,4 тис. тонн нафти, в тому числі: 2 937,2 тис. тонн – власного видобутку (34,7 % від загального обсягу поставки), 5 516,2 тис. тонн імпортовано (відповідно – 65,3 %), у тому числі: 4 670,1 тис. тонн – з Російської Федерації (відповідно – 55,2 %). Щодо показника 2010 року обсяг поставки нафти зменшився на 1 491,0 тис. тонн (на 15,0%).

Обсяги переробки нафтової сировини в Україні у грудні 2011 року становили 743,4 тис. тонн, що на 211,4 тис. тонн (або на 22,1 %) менше обсягів переробки за грудень 2010 року.

За 2011 рік обсяг переробки нафтової сировини зменшився, порівняно з аналогічним періодом 2010 року, на 2 047,3 тис. тонн, або на 18,4 % [138].

Водночас Україна має розвинену нафтопровідну систему, що складається з 18 магістральних нафтопроводів загальною довжиною 4,6 тис. км. Річна пропускна

¹⁴¹ Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=216923&cat_id=35081. [141]

¹⁴² Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=216923&cat_id=35081. [138]

спроможність системи становить: «на вході» – 114 млн т., «на виході» – 56,3 млн т. Система нафтопроводів спроможна повним обсягом забезпечити потреби нафтопереробних підприємств України, відповідно до максимальної проектної потужності 50 млн т. за рік¹⁴³.

Діюча система магістральних нафтопроводів знаходиться в експлуатації протягом 20–40 років. За час експлуатації частина магістральних нафтопроводів і технологічного обладнання (до 70 %) вичерпали свій ресурс, фізично та морально застаріли, а тому потребують значних коштів для їх модернізації та реконструкції¹⁴⁴.

Основою газової галузі України є Єдина газотранспортна система України, що являє собою сукупність функціонально пов'язаних між собою підприємств з виробництва, передачі та постачання природного газу¹⁴⁵.

Українська газотранспортна система друга за розмірами в Європі після Російської Федерації. Вона включає 37,6 тис. км газопроводів різного призначення та продуктивності; 73 компресорних станцій із 110 компресорними цехами; 1 607 газорозподільних станцій; 13 підземних сховищ газу (сумарний об'єм понад 32 млрд м³). Річна пропускна здатність газотранспортної системи становить 287,7 млрд м³ на вході та майже 176,2 млрд м³ на виході, у тому числі 140,2 млрд м³ до країн Західної, Центральної та Східної Європи¹⁴⁶.

Підземні сховища газу об'єднані у чотири комплекси: Західноукраїнський (Прикарпатський), Київський, Донецький і Південноукраїнський. Вони є своєрідним газовим акумулятором та демпфером коливань надходження палива і безперебійного його транспортування до європейських споживачів. Максимальний добовий відбір газу з підземних сховищ при повному заповненні може становити 240 млн м³, що забезпечує безперебійне постачання газу на внутрішній ринок, а також транзит російського газу в Європу¹⁴⁷.

Вугільна промисловість в Україні є давньою і традиційною галуззю, яка займає домінуюче місце серед паливних галузей. Україна має великі запаси високоякісного вугілля, яке здебільшого залягає на значній глибині у Донецькому, Львівсько-Волинському та Придніпровському басейнах. Близько 75 % вугілля використовується в країні як паливо, до 25 % – як технологічна сировина для чорної металургії, хімічної промисловості та деяких інших галузей.

Вугільна промисловість України постачає свою продукцію для потреб електроенергетики (майже 38 % від загального обсягу поставок), коксохімії (22 %), населення (11 %), комунально-побутових (3 %) та інших споживачів (26 %).

¹⁴³ Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=216923&cat_id=35081. [141]

¹⁴⁴ Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=216923&cat_id=35081. [141]

¹⁴⁵ Розміщення продуктивних сил: посібник / Тарангул Л.Л., Горленко І.О., Євтушенко Г.І. – К., 2000. – 264 с. [135]

¹⁴⁶ Розміщення продуктивних сил: посібник / Тарангул Л.Л., Горленко І.О., Євтушенко Г.І. – К., 2000. – 264 с. [135]

¹⁴⁷ Розміщення продуктивних сил: посібник / Тарангул Л.Л., Горленко І.О., Євтушенко Г.І. – К., 2000. – 264 с. [135]

Галузь є складним виробничо-технічним комплексом, що складається з кількох підгалузей. У її складі діють близько 250 шахт і 6 розрізів, близько 60 збагачувальних фабрик, 3 шахтобудівні комбінати, 17 заводів вугільного машинобудування, 19 державних холдингових компаній, 20 галузевих інститутів, гірничорятувальна служба, державна компанія «Укрвуглереструктуризація» щодо закриття шахт і розрізів, державне підприємство «Луганськвуглебудреструктуризація», спеціалізовані об'єднання і виробництва з ремонту, налагодження й обслуговування ремонтно-шахтного устаткування, розв'язання екологічних проблем, геологічної розвідки, залізничного та автомобільного транспорту торгівлі, об'єкти соціальної сфери тощо¹⁴⁸.

Геологічні запаси вугілля в Україні становлять більше 120 млрд т, що у перерахунку на нафту в півтора рази перевищує найбільші її запаси, розташовані на Близькому сході¹⁴⁹. За загальними оцінками, запаси вугілля в Україні становлять навіть до 300 млрд т, і, за оцінками західних експертів, їх вистачить країні на 400 років. Саме тому вугільний напрям розвитку теплової енергетики України у перспективі має бути основним. З урахуванням зменшення запасів нафти та газу вугілля у майбутньому може відігравати провідну роль в електроенергетиці і промисловості, а також як замінювач нафти та природного газу.

Донецьке вугілля має високу собівартість, що пов'язано з невеликою потужністю та глибоким заляганням пластів. Глибина залягання пластів досягає до 1 600 метрів. Більшість шахт на сьогодні є нерентабельними і поступово закриваються. Частина шахт вимагають суттєвої реконструкції. Це зумовлює серйозні фінансові і соціальні проблеми. Адже з вугільною промисловістю прямо чи опосередковано пов'язана діяльність майже 40 % міського населення Донецької та Луганської областей.

Проте реформування галузі здійснюється незадовільними темпами. Існує кілька причин, що перешкоджають корпоратизації та приватизації підприємств вугільної промисловості. Основна з них полягає в тому, що такі підприємства не є привабливі для власника через свою збитковість. Застарілі техніка та технологія вуглевидобутку, зношений шахтний фонд, глибоке залягання шарів, їх мала потужність, великий вміст сірки та золи обумовлюють високу собівартість видобутку вугілля і його неконкурентоспроможність на ринку¹⁵⁰.

Регіональна стратегія держави в ПЕК повинна спрямовуватись на розвиток ринкових відносин і максимальне енергозбереження кожного регіону. Слід зауважити, що для більшої кількості злочинів залишається притаманним високий рівень латентності, який становить 50–60 % від загальної кількості економічних злочинів. Тільки за допомогою економічного аналізу господарської діяльності суб'єкта

¹⁴⁸ Енергетичні ресурси та потоки / під загал. редакцією А.К. Шидловського. – Київ: Українські енциклопедичні знання, 2003. – 472 [222–231; 266–270; 310–315; 374–380] с. [136]

¹⁴⁹ Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=216923&cat_id=35081. [141]

¹⁵⁰ Енергетичні ресурси та потоки / під загал. редакцією А.К. Шидловського. – Київ: Українські енциклопедичні знання, 2003. – 472 [222–231; 266–270; 310–315; 374–380] с. [136]

господарювання можна зібрати матеріали, що свідчать про розміри розкрадань і про службові зловживання, які не були виявлені.

Підприємства ПЕК є платниками слідкуючих податків та обов'язкових зборів:

- 1) податок на прибуток підприємств;
- 2) податок на доходи фізичних осіб;
- 3) податок на додану вартість;
- 4) акцизний податок;
- 5) екологічний податок;
- 6) рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
- 7) рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;
- 8) плата за користування надрами;
- 9) плата за землю;
- 10) збір за спеціальне використання води;
- 11) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- 12) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності¹⁵¹.

4.2. Оперативно-розшукова характеристика злочинів, що скоюються у паливно-енергетичному комплексі

На сьогодні економічна та криміногенна ситуація на об'єктах електроенергетичної галузі залишається складною, і для того, щоб поліпшити її, необхідно детальніше зупинитися на чинниках, які сприяють вчиненню правопорушень:

- законодавчі акти стосовно електроенергетичної галузі потребують змін і доповнень. Сюди можна віднести недоліки в правовому регулюванні підприємницької діяльності, процесах приватизації електроенергетичних підприємств, відносин на оптовому ринку електричної енергії, інвестиційної пильності, інтеграційних процесах; керівники підприємств та інші посадові особи є одночасно і керівниками комерційних структур, що забезпечує постачання на підприємство устаткування за цінами вищими, ніж у виробників даної продукції;
- відсутність коштів на придбання та ремонт обладнання електроенергетичних підприємств підштовхує їх керівників та посадових осіб до

¹⁵¹ Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112[29]

зловживань заради інтересів служби; стан підприємств електроенергетики, близько 50 відсотків підприємств галузі є збитковими.

У фінансово-господарській діяльності електроенергетичної галузі наявні негативні процеси, пов'язані з функціонуванням енергоринку, приватизацією обленерго, діяльністю посередницьких структур між виробником і споживачем електроенергії та виробничими особливостями на електроенергетичних підприємствах з їх державними, спільними, акціонованими, приватними й іншими формами власності, де є умови для «тінізації» та криміналізації відповідних структур економіки.

За даними Головного управління податкової міліції ДПС України (таблиця 1), протягом 2011 року підрозділами податкової міліції відносно посадових осіб СПД сфери ПЕК було порушено 181 злочин, 105 з них за ч. 3 ст. 212 КК України, сума збитків за даними злочинами становить 176 200 тис. грн.

Найбільша кількість злочинів припадає на підприємства нафтодобувної та нафтопереробної галузі – 77, сума збитків становить – 21 775,8 тис. грн.

На другому місці за рівнем криміналізації є підприємства вугільної промисловості. Так, протягом 2011 року підрозділами податкової міліції було порушено відносно підприємств вугільної галузі 60 злочинів за ч. 3 ст. 212 КК України на загальну суму збитків 73 797 тис. гривень.

Виходячи з наведених даних, можна стверджувати, що найбільш ризиковими у частині навмисного ухилення від сплати податків є підприємства нафтової та вугільної сфер. Отже, питання щодо боротьби із податковою злочинністю у даному дослідженні будуть приділятися саме підприємствам нафтової та вугільної промисловості.

На сьогодні злочинність у сфері економічних відносин визнається багатопроblemним явищем, що є чи не найголовнішим випробуванням для України як самостійної, незалежної та суверенної держави. Найбільшої шкоди злочинність завдає таким сферам господарювання, які визначають економічну безпеку держави. До них відноситься і паливно-енергетичний комплекс. Тому проблеми організації ефективного механізму протидії проявам цієї злочинності та надання йому провідного місця в системі загальнодержавних заходів боротьби зі злочинністю є актуальною потребою на сучасному етапі розвитку України. Багатьом теоретичним і деяким практичним проблемам злочинності в економіці України науковці приділяють значну увагу.

Значний внесок у дослідження економічних злочинів зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: Дарнопих Г.Ю. В. Білоус, В. Борисов, А. Громович, Н. Гуторова та інші. Але наукове розроблення економіко-правових проблем боротьби із злочинами у сфері ПЕК стосується злочинів загальнокримінальної направленості¹⁵².

¹⁵² Енергетичні ресурси та потоки / під загал. редакцією А.К. Шидловського. – Київ: Українські енциклопедичні знання, 2003. – 472 [8–9; 161–200; 217–233] с. [142]

Нерозвиненість та невідповідність розвитку нафтогазової галузі європейським вимогам, складна криміногенна ситуація на нафтогазовому ринку зумовлені багатьма соціально-економічними, нормативно-правовими, організаційно-управлінськими чинниками¹⁵³ серед яких можна виділити такі проблеми, що зумовлені:

– наявністю прогалин у чинному законодавстві, недосконалістю законів України «Про нафту і газ», «Про природні монополії», «Про трубопровідний транспорт», Указу Президента України «Питання Національної комісії регулювання електроенергетики України» та ін.;

– недосконалістю механізму надрокористування; наявністю правових колізій у його нормативно-правовому забезпеченні; неефективністю державного управління даною сферою. Існуюча система державного управління надрокористуванням не забезпечує належного контролю за використанням надр, сприяє масовим порушенням чинного законодавства;

– відсутністю чітких загальнодержавних орієнтирів та пріоритетів забезпечення розвитку сировинної бази України. Через неналежну координуючу та контролюючу роль певних державних органів державні програми розвитку сировинної бази країни не узгоджені між собою, а тому не виконуються. При розробці та ухваленні національних (державних) та галузевих програм порушено цілісність процесу державного програмування розвитку сировинної бази нафтогазової галузі¹⁵⁴.

Основними причинами високого рівня «тонізації» та криміналізації нафтогазової галузі є відсутність чіткого та прозорого механізму виробництва, постачання, реалізації та обліку енергоносіїв.

Нечіткість, незавершеність і неузгодженість законодавчих актів, що регулюють фінансово-господарські відносини у нафтогазовій галузі, створюють труднощі для практичного застосування цих актів, що негативно впливає на криміногенну обстановку в цій сфері економіки.

Криміногенна ситуація на ринку нафтопродуктів свідчить про наявність таких злочинних схем ухилення від сплати податків:

1) постачання ПММ як давальницької сировини з наступною реалізацією продуктів переробки на території України (уникнення сплати обов'язкових митних платежів, прибутки від операцій «відмиваються» через фіктивні підприємства);

2) постачання нафтопродуктів (далі – ПММ) через фіктивні підприємства з метою розкрадання коштів, ухилення від оподаткування і сплати митних платежів;

3) переробка на вітчизняних нафтопереробних заводах не облікованої сировини з наступною реалізацією не облікованих ПММ;

¹⁵³ Паливно-енергетичний комплекс України в контексті глобальних енергетичних перетворень. – Київ: Українські енциклопедичні знання, 2004. – 468 с. [143]

¹⁵⁴ Паливно-енергетичний комплекс України в контексті глобальних енергетичних перетворень. – Київ: Українські енциклопедичні знання, 2004. – 468 с. [143]

4) незаконне виробництво, реалізація сумішевих високооктанових бензинів та дизельного палива;

5) використання векселів емітованих ФСПД для розрахунків.

Проведенню тіншових фінансово-господарських оборудок з використанням світлих нафтопродуктів та дизельного палива сприяє:

1) можливість швидкої реалізації великих обсягів нафтопродуктів;

2) отримання готівкових коштів через мережу АЗС після реалізації ПММ;

3) можливість легалізації коштів через банки шляхом здачі виручки від реалізації нафтопродуктів;

4) можливість використання готівкових коштів, отриманих від реалізації нафтопродуктів, для подальших злочинних намірів.

Складність дотримання технологічного процесу, дорожнеча забезпечення екологічних вимог та безпеки працівників, значні податкові навантаження – все це спонукає до відкриття підпільних цехів з переробки нафтопродуктів. Крім вищезазначених причин, виділяються і такі, як можливість швидко реалізувати продукт переробки в значних розмірах і при цьому отримати значні прибутки. Проводячи переробку та випускаючи високооктанові бензини, ділки тіншового бізнесу не забезпечують відповідної якості продукції. Як правило, в таких бензинах завищений вміст шкідливих речовин, невідповідність показників октановому числу та інші технологічні порушення, які негативно впливають на навколишнє середовище, людей, на експлуатацію техніки.

У результаті фінансово-господарської діяльності підприємств ПЕК об'єктивно виникають значні податкові зобов'язання зі сплати ПДВ, а також акцизного збору. З метою ухилення від їх сплати застосовуються схеми штучного формування податкового кредиту, орієнтовні на проведення експортних операцій та операцій на внутрішньому ринку.

Експортуються ТМЦ, які не мають ніякого відношення до продукції, яка виробляється. Вартість таких ТМЦ за рахунок придбання від «фіктивних» та транзитних підприємств штучно завищується, що надає можливість безпідставного формування податкового кредиту та подальшої компенсації податкових зобов'язань з ПДВ від основної діяльності.

Крім того, підприємства ПЕК використовують механізм, який ґрунтується на проведенні внутрішніх безтоварних операцій. Вони документально придбають різноманітні ТМЦ за завищеними цінами через мережу «фіктивних» та транзитних підприємств, необґрунтовано формуючи значний податковий кредит, а потім здійснюють їх документальну реалізацію вже за реальною вартістю, що надає можливість компенсувати податкові зобов'язання зі сплати ПДВ від основної діяльності.

Також з метою несплати ввізного ПДВ при імпорті комплектуючих, товарно-матеріальних цінностей у ПЕК комерційні підприємства, які працюють у цієї

галузі, використовують механізм безпідставного використання податкових векселів.

В основі принципу кожної схеми ухилення від сплати податку на додану вартість лежить перекладання зобов'язань зі сплати податків реально існуючих підприємств на фіктивні СПД, які ніколи не сплатять їх до бюджету.

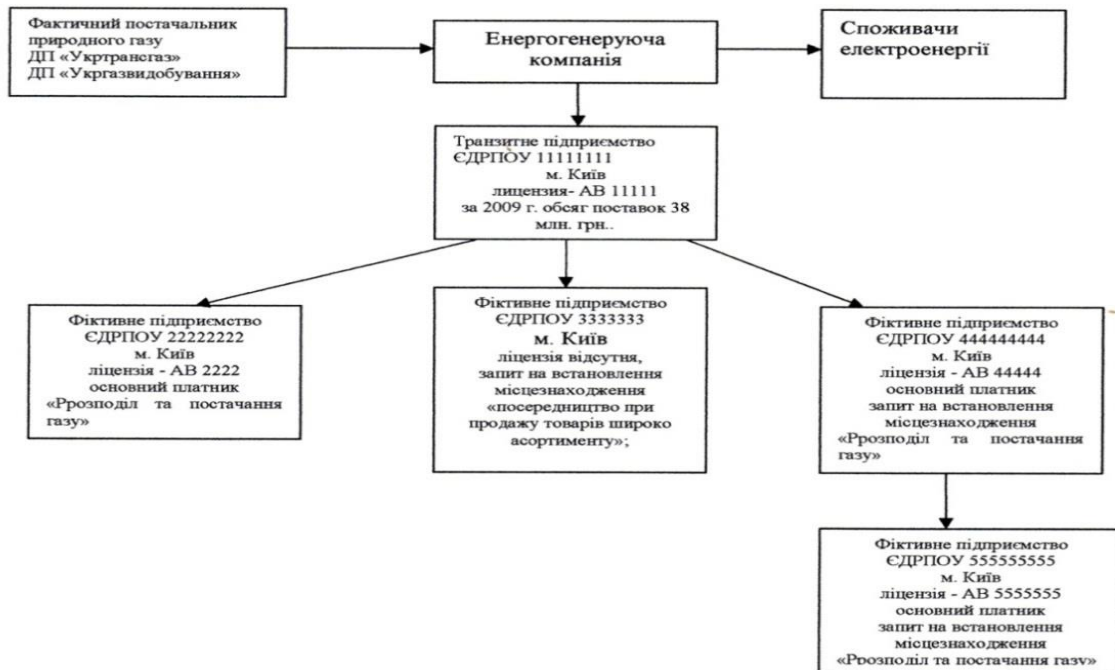
Викриття таких схем потребує обов'язкового встановлення всього ланцюга підприємств, задіяних у даному механізмі. Як правило, кожна схема злочинцями чітко продумується, СПД реєструються у різних регіонах України, що значно ускладнює проведення перевірок. Тому документування незаконної діяльності таких осіб потребує проведення певних оперативно-розшукових заходів.

Наведемо приклади таких схем ухилення.

Схема мінімізації податкових надходжень з допомогою використання ФСПД.

У процесі роботи податкової міліції виявляються факти ухилень від сплати податку на прибуток та ПДВ енергогенеруючими підприємствами шляхом використання у фінансово-господарській діяльності «фіктивних» та транзитних підприємств рисунок 1.

Такий механізм надає можливість необґрунтованого завищення валових витрат та відповідного зменшення об'єкта оподаткування з податку на прибуток. Таким чином, використовуючи ФСПД, реально існуючі підприємства протягом тривалого часу сплачують мінімальний податок на прибуток або мають збитки, а також у значних обсягах компенсують нарахований до сплати податок на додану вартість.



Мал. 1. Схема ухилення від сплати податків енергогенеруючою компанією (ТЕС) шляхом взаємодії з ФСПД

Використання «фіктивних» суб'єктів підприємницької діяльності надає можливість реальним підприємствам вирішувати одночасно два завдання:

– завищуючи ціни на товари на «фіктивних» підприємствах, вони штучно збільшують валові витрати при їх придбанні та мінімізують податкові зобов'язання по податку на прибуток після реалізації таких товарів за звичайними цінами:

– водночас вони штучно збільшують податковий кредит з ПДВ. Наприклад, придбаваючи ТМЦ за реальними цінами або за готівкові кошти або в рахунок заборгованості, деякі підприємства документально оформлюють таке придбання від «фіктивних» підприємств, але вже за значно завищеними цінами.

Схема конвертації грошових коштів при проведенні операцій, пов'язаних із реалізацією нафтопродуктів

Велику небезпеку становить поява нових раніше невідомих форм злочинної діяльності. З ними поки що досить складно вести ефективну боротьбу як з точки зору кримінального переслідування, так і застосування оперативно-розшукових заходів з метою їх викриття та попередження. До цих злочинних дій, зокрема, слід віднести здійснення таких незаконних реконвертаційних операцій, як незаконне переведення в безготівкову форму готівкових грошових коштів, що здійснюється завдяки створенню і функціонуванню фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб, використанню вигаданих угод, укладених між складовими частинами цього угруповання з метою ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів і/або легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом.

У кримінально-правовому аспекті здійснення незаконних реконвертаційних операцій слід пов'язувати з такими загальними напрямками:

- 1) незаконне отримання готівкових (при конвертації) або безготівкових (при реконвертації) грошових коштів;
- 2) ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів;
- 3) ухилення від повернення виручки в іноземній валюті;
- 4) незаконне відкриття і/або використання за межами України валютних рахунків;
- 5) легалізація (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом;
- 6) безпідставне відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ).

Суспільна небезпека цих злочинних дій полягає у нанесенні державі збитків у вигляді не нарахування та несплати до бюджету держави податків, розширенні масштабів недобросовісної конкуренції, незаконному переведенні в готівку безготівкових коштів, незаконному переведенні готівкових коштів у безготівкові, сприянні легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом¹⁵⁵.

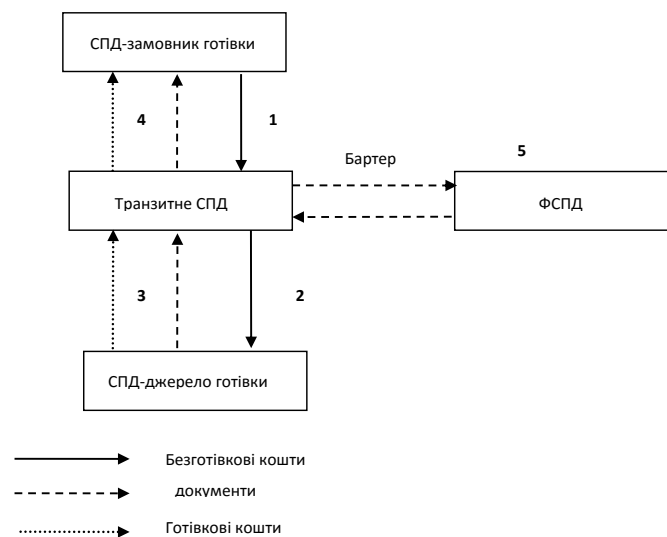
¹⁵⁵ Марценко Е. Экономическая преступность в топливно-энергетическом комплексе Российской Федерации / Е. Марценко // Энергетическая политика Украины. – 2006. – № 2. [145]

Необхідність у переведенні в готівку грошових коштів виникає у суб'єктів підприємницької діяльності з різних причин, а саме:

1) бажання посадових осіб СГД сфери ПЕК занизити базу оподаткування з податку на прибуток шляхом не відображення у бухгалтерській та податковій звітності грошової виручки від продажу товарів, робіт та послуг, завищення валових та податкового кредиту;

2) необхідність у готівкових коштах виникає, коли суб'єктам необхідно без сплати податків та обов'язкових зборів розподілити зароблені гроші між співробітниками, посадовими особами та засновниками підприємства. Крім того, готівкові кошти необхідні для представницьких цілей та вирішення окремих питань, які пов'язані з діяльністю підприємства (надання хабара та ін.).

Схема використання бартерних угод для прикриття операцій пов'язаних із реконвертацією грошових коштів



Мал. 2. Схема використання бартерних угод для прикриття операцій, пов'язаних із реконвертацією грошових коштів

Схема реконвертації грошових коштів представлена на рисунку 2 і діє таким чином:

1. Суб'єкт господарювання з метою ухилення від сплати ПДВ та податку на прибуток, проведення підприємницької діяльності без відображення фактичних фінансових результатів господарської діяльності в податковій та офіційній бухгалтерській звітності та/або коли суб'єктам необхідно без сплати податків та обов'язкових зборів розподілити зароблені гроші між співробітниками, посадовими особами та засновниками підприємства перераховують певну суму безготівкових коштів з свого рахунку на поточний рахунок «транзитного» СПД начебто за придбання будівельних матеріалів;

2. «Транзитне» СПД, у свою чергу, перераховує зазначені кошти на поточний рахунок підприємства, що здійснює діяльність з продажу у роздріб товарів широкого вжитку за готівку («джерело готівки»). Такими підприємствами є мережі автозаправних станцій, автотранспортні підприємства тощо. Готівкові кошти

поступають від фактичного продажу нафтопродуктів, що реалізуються через мережі АЗС фізичним особам за готівку, яка у порушення ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» не обліковується по касі підприємства.

3. Підприємство («джерело готівки») надає «транзитному» СПД комплект необхідних документів, що засвідчують факт проведення між ними господарської операції з купівлі-продажу ПММ, та під виглядом придбаних товарів «транзитному» СПД передається готівка. Сума, що передається під виглядом ПММ готівки, дорівнює сумі перерахованих («джерелу готівки») безготівкових коштів за відрахуванням 1,5–2 % від даної суми – винагорода за продаж готівки.

4. «Транзитне» СПД, у свою чергу, виготовляє необхідні документи щодо реалізації товарно-матеріальних цінностей на адресу підприємства («замовника готівки») і передає під виглядом ПММ готівкові кошти за відрахуванням свого відсотка як винагороду (4–5 %).

5. У зв'язку з тим, що номенклатура ПММ СГД «джерела готівки» не завжди відповідає потребам підприємства «замовника готівки», на складах «транзитного» СГД, згідно з документами бухгалтерського обліку, накопичуються товари, яких фактично не існує («віртуальні складські запаси»). Таким чином, посадові особи «транзитного» СГД з метою незаконного формування сум податкового кредиту та валових витрат, приховування фінансових взаємин з фіктивними СПД та списання «віртуальних складських запасів» здійснюють відповідні бартерні операції, а саме: від імені фіктивного підприємства виготовляють документи, що свідчать про обмін груп товарів, які надійшли від СГД «джерела готівки» на ті ТМЦ що необхідні підприємству «замовнику готівки»¹⁵⁶.

Схема використання ФСГД з метою легалізації незаконно вироблених ПММ

Досліджуючи різні технології незаконного виробництва бензинів, можна зробити висновок про те, що майже 80 % усієї виробленої продукції представляє собою суміш прямогонного стабільного бензину, що є продуктом протікання процесів атмосферно-вакуумної перегонки і каталітичного крекінгу легальних нафтопереробних заводів та додавання присадок, які підвищують октанове число. Набагато рідше можна зустріти факти незаконного виробництва прямогонного бензину з сирової нафти і газового конденсату. Це пов'язано з тим, що попит на високооктанові бензини значно вище, ніж на низькооктанові, а стабільний бензин можна абсолютно легально придбати на вітчизняних газопереробних заводах (далі – ГПЗ) та НПЗ.

Домішки, що підвищують октанове число бензину за хімічним складом діляться на чотири групи:

- ароматичні (бензол, ксилол, толуол та інші органічні розчинники);
- спиртово-ефірні (ацетон, метілтрібутіловій ефір тощо);

¹⁵⁶ Лень В. Шляхи вдосконалення нормативно-правових заходів протидії економічним злочинам у вугільній промисловості / В. Лень, О. Титаренко // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 3. – С. 101–105. [146]

- кисневмісні домішки (далі – ВКД);
- залізо-марганцеві домішки («Стандарт», «Екооктан +», ферроцени та ін.)¹⁵⁷.

Далі представлена типова схема діяльності підприємства, що здійснює незаконне виробництво сумішевих високооктанових бензинів:

¹⁵⁷ Лень В. Шляхи вдосконалення нормативно-правових заходів протидії економічним злочинам у вугільній промисловості / В. Лень, О. Титаренко // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 3. – С. 101–105. [146]



Мал. 3. Схема функціонування підприємства, що здійснює діяльність пов'язану з виробництвом фальсифікованих бензинів

Сутність зазначеної схеми полягає в тому, що підприємство за готівку та без проведення даних операцій по бухгалтерському та податковому обліках отримує з нафто- і газопереробних заводів стабільний бензин, а від хімічних та спиртозаводів – вищевказані високооктанові добавки з подальшим їх змішуванням у визначених для кожної домішки пропорціях. Змішування проводиться як у цистернах бензовозів, так і в резервуарах автозаправних станцій (далі – АЗС) і нафтобаз.

Кількість домішок також визначається октановим числом первинного компонента – прямогонного бензину. З метою легалізації вироблених таким чином нафтопродуктів і незаконного формування фіктивного податкового кредиту та валових витрат власники цього підприємства користуються послугами підприємств з ознаками фіктивності. Вироблені таким чином бензини реалізуються через мережі АЗС з маловідомими брендами і переважно бюджетним підприємствам.

Схема мінімізації сплати ПДВ шляхом проведення «нетипових» експортних операцій

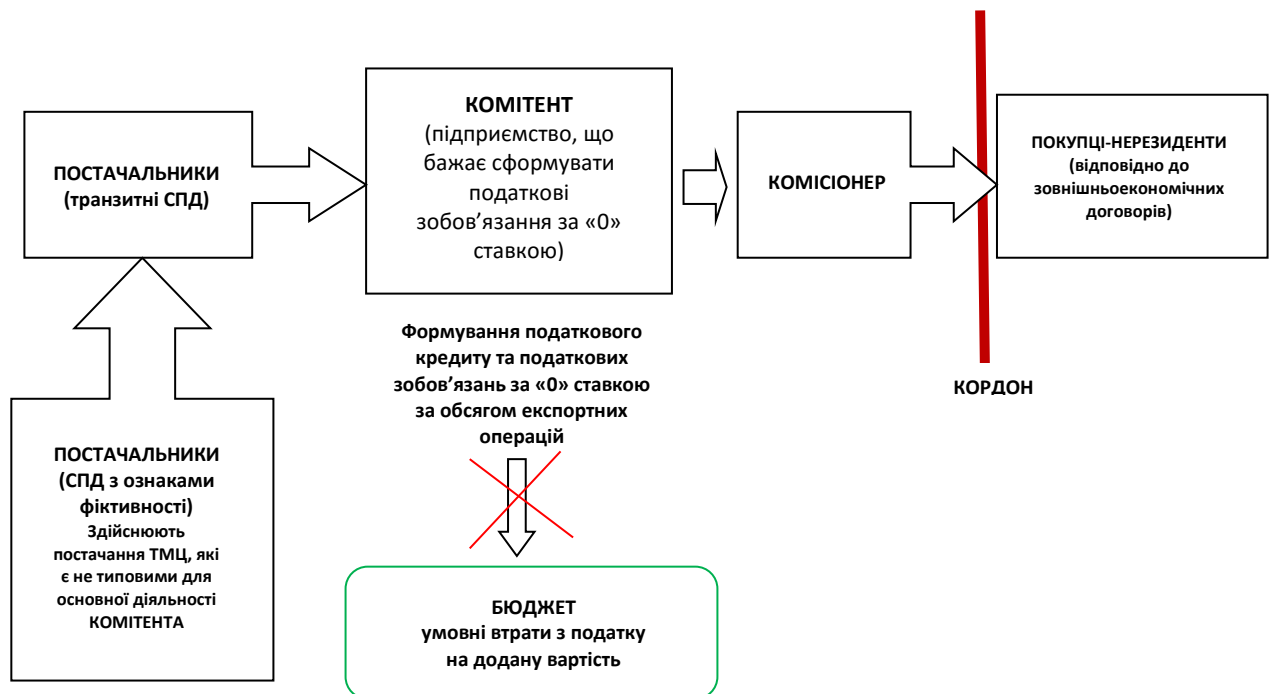
Нетиповий експорт – це експортні операції з товарами (послугами), які не є характерними для основного виду діяльності експортера (комітента). Досить часто суб'єкти господарювання (постачальники) при постачанні продукції здійснюють

правопорушення, коли продукція, яку вони постачають, не відповідає основному виду діяльності комітента, тобто так званий нетиповий експорт. Проводяться експортні операції з тими товарами, щодо яких відсутня методика встановлення ціни (солені шкіри, керамічні вироби, горіхи, металеві вироби, селективні мембрани, низькочастотні контакти та ін.).

На мал. 4 представлена типова схема мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ підприємства за рахунок здійснення експортних операцій за умовами договорів комісії на продаж товару.

Мал. 4. Схема мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ шляхом проведення операцій з нетипового експорту

Схема мінімізації зобов'язань з ПДВ шляхом проведення «нетипових» експортних операцій



Згідно з даною схемою ми бачимо, що дане підприємство (комітент), бажає сформувати податкові зобов'язання за «0» ставкою. У даного підприємства (комітента) укладені договори поставки з іншими суб'єктами господарювання (постачальниками), що постачають свою продукцію комітенту. Ця продукція повинна відповідати основному виду діяльності комітента. Після чого здійснюється операція передачі товару на комісію, тобто комісіонерам, які зобов'язані за дорученням комітента здійснити правочин з продажу на експорт нерезиденту країни зазначеного товару, або іншої продукції за згодою сторін. Правочин здійснюється комісіонером від свого імені, за рахунок комітента.

Мінімальні ціни, за якими повинен здійснюватися продаж, та розміри кожної конкретної партії товару вказуються у додатках до договору та є його невід'ємними частинами. До обов'язків комісіонера входить реалізація товару за цінами,

вказаними комітентам (ціни на кожну конкретну партію товару зазначаються у додатках до договору). Комісіонер має право заключати договори з третіми особами, у т.ч. про надання брокерських послуг.

Відповідальність за ризиками псування та втрати товару після його прийняття несе комісіонер¹⁵⁸.

Після виконання доручення комісіонер надає комітентові звіт та передає йому усе належне за виконаним дорученням. Комісіонер зобов'язаний належним чином оформляти експортні вантажні митні декларації, які підтверджують право власності комітента на товар, що експортується. Ціна товару, що експортується, включає вартість пакування, витрати, пов'язані з виконанням митних процедур для експорту, податки та інші збори, які підлягають сплаті при експорті товару, та вартість навантаження товару у транспортний засіб. Датою виконання правочину приймається день складання ВМД.

Податковий кодекс України передбачає, що на підтвердження здійснення експорту товару до перевірки надаються звіти комісіонерів, які містять відомості про номер та дату ВМД, за якою експортовано товар, номер та дата контракту з нерезидентом, найменування товару, кількість, ціна у доларах, сума у доларах, курс на дату оформлення ВМД, фактурна вартість товару, сума у гривнях, яку комісіонер повинен перерахувати комітенту. Крім того, зазначаються витрати при виконанні доручення комітента: послуги митного брокера по оформленню ВМД, послуги по оформленню експортних документів, реєстраційний біржовий збір, послуги біржового брокера, послуги з експедирування товару (за наявності), послуги з контролю за виконанням екологічних вимог при транспортуванні вантажу, послуги з визначення радіаційного стану вантажу, розмір комісійної винагороди. Обсяг валового доходу, задекларований комітентом за звітний період у деклараціях з податку на прибуток по експортних операціях, здійснених за умовами договорів комісії. Датою проведення ВМД у податковому обліку комітента є дата оформлення вантажно-митної декларації. Обсяги поставки зазначені у податковій декларації з податку на додану вартість за звітний період. Податкові зобов'язання з ПДВ нараховані за нульовою ставкою у періоді отримання компенсації від комісіонера за експортований товар.

4.3. Особливості проведення оперативно-розшукових заходів щодо протидії податковим злочинам на підприємствах сфери ПЕК

Ефективна боротьба із податковими злочинами у паливно-енергетичному комплексі залежить від організації оперативного обслуговування суб'єктів господарювання в ПЕК незалежно від форм власності. Практика іде по шляху оперативного обслуговування об'єктів ПЕК по об'єктово-галузевому принципу. В

¹⁵⁸ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 15.11.2011 р. № 4025-6[125]

зв'язку з тим, що паливно-енергетичний комплекс включає в себе ряд галузей, корпорацій, концернів, об'єднань, які контролюються окремими міжнародними фінансо-промисловими групами, здатними впливати на соціально-економічні події на регіональному та державному рівнях. Надаючи фінансову підтримку окремим політичним партіям, керівники великих фінансово-промислових структур здатні через своїх представників у Верховній Раді, Уряді, міністерствах та регіональних виконавчих органах контролювати, впливати на прийняття та виконання необхідних для них законодавчих і нормативних актів, контролювати розподіл державного і місцевих бюджетів. Під час проведення податкових перевірок СГД, які входять до структури ФПГ, досить часто виникають ситуації, коли у відношенні працівників податкової міліції та ДПІ використовується адміністративний тиск із використанням корупційних зв'язків керівництва зазначених підприємств.

На сьогодні на території України не залишилось жодного підприємства ПЕК, в якого обсяг річного валового доходу перевищує 50 млн грн, яке не входило до певної ФПГ.

Тому з метою ефективного оперативного обслуговування зазначених підприємств спочатку необхідно з допомогою інформаційних ресурсів ДПА (Підсистема зіставлення податкової звітності та розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів визначитись, АІС Обласного рівня АІС «Податки») з'ясувати приналежність СГД, що перевіряється, до певної ФПГ, та розробити певну графічну схему товарно-грошових потоків з метою з'ясування ролі СГД, що перевіряється, та слабких рис схеми в цілому. При цьому увагу потрібно звертати на наявність у СГД виробничих та переробних потужностей, газо-нафтохранищ, транспортних засобів, АЗС. Відсутність зазначених засобів виробництва може вказувати на те, що підприємство було створене для транзиту і перерозподілу фінансових потоків.

Також значною мірою на якість збору, аналізу та перевірки оперативної інформації, яка надходить у відношенні підприємств ПЕК впливає специфіка виробленої та реалізованої продукції (електроенергії, ПММ, скраплених газів та ін.), тому що без відповідного обладнання, лабораторних аналізів дуже складно дати будь-які характеристики щодо кількісно-якісних показників.

Вирішальне значення в ефективності боротьби із ухиленням від сплати податків має організація інформаційного забезпечення діяльності підрозділів податкової міліції. За змістом і джерелами отриманої інформації, яка використовується у цілях оперативного обслуговування системи об'єктів паливно-енергетичного комплексу, її можна поділити на два види: офіційну і оперативну. Перший вид інформації характеризує особливості господарської діяльності і об'єктів системи, стан збереження товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

Оперативна інформація про факти зловживань на об'єктах надходить у ході проведення оперативно-розшукових заходів, а також використання можливостей

негласних співробітників. При цьому питання оптимізації розстановки негласних джерел на підприємствах, згідно з лінією обслуговування, необхідно розглядати з урахуванням способів скоюваних там злочинів і категорій осіб, що можуть бути обізнаними про них, а також особливостей документообігу технологічного виробництва безперервного циклу.

Негласних співробітників доцільно вибирати із працівників бухгалтерії, маркетингу, служб безпеки, лабораторій, в обов'язок яких входить складання прихідної та розхідної документації, паспортів якості на ПММ, що реалізуються.

Крім того, негласний співробітник може проводити зашифровані відбори проб зразків, знімати копії бухгалтерських документів, фіксувати транспортні засоби.

Істотним елементом організації оперативного обслуговування об'єктів ПЕК є збір, обробка, аналіз і зберігання отриманої інформації. Основна форма збору, накопичення і обробки інформації у підрозділах податкової міліції здійснюється шляхом ведення накопичувальних та наглядових справ на об'єкти даної сфери бізнесу.

Оперативно-розшукові заходи, що спрямовані на руйнування зазначених схем ухилення від сплати податків мають, ґрунтуватися на результатах попереднього аналізу показників фінансової діяльності підприємств, які входять до складу даної схеми. Так, використовуючи дані інформаційних систем ДПС («5-й додаток»), (АІС «Податки», Державний реєстр фізичних осіб (форми № 7ДР і № 8ДР), АРМ «Аудит», ЦБД ПДС оперативний працівник отримує відомості щодо:

1. Посадових осіб підприємств.
2. Адрес юридичної та фактичної реєстрації.
3. Видів економічної діяльності підприємств.
4. Сум скоригованих доходів і витрат, податкового кредиту та зобов'язань, сум нарахованих і сплачених податків за окремі періоди часу та ін.
5. Наявності торгових об'єктів, касових апаратів та об'ємів виторгу.
6. Кількості працівників та розмірів заробітної плати.
7. Наявності основних фондів та об'ємів амортизаційних відрахувань.
8. Підприємств, які перебувають у ланцюзі формування податкового кредиту СГД «замовникам готівки».

Здійснюючи зіставлення зазначених економічних показників, оперативний працівник здатний зробити висновок про наявність ознак ухилення від сплати податків СГД, що входять або користуються даною схемою, та розробити план відповідних оперативно-розшукових, контрольних-перевірочних заходів з метою руйнування подібних схем, донарахування і стягнення сум податкових зобов'язань.

Аналіз оперативної інформації щодо незаконного виробництва фальсифікованих нафтопродуктів органами податкової міліції пов'язаний з елементами фінансового аналізу діяльності підприємств. Саме за результатами аналізу та зіставлення показників фінансової діяльності співробітники податкової

міліції можуть зробити висновки про можливість ухилення від оподаткування суб'єкта господарської діяльності (далі – СГД).

Для оперативного відпрацювання та оперативного супроводження документальних перевірок працівниками податкової міліції обираються СГД з наступними критеріями ризиків:

– рівень зростання податків не відповідає рівню зростання валових доходів або рівень сплати податків не відповідає рівню сплаті податків у відповідній галузі, або рівень податкової віддачі менше 1%, якщо середній рівень податкової віддачі по галузі перевищує 1%;

– декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податку на прибуток протягом 2 податкових періодів;

– декларування залишків від'ємного значення, які після бюджетного відшкодування включаються до складу податкового кредиту наступного податкового періоду у сумі понад 100 тис. грн;

– наявність розбіжностей у платники податків згідно із системою автоматизованого зіставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів на рівні ДПС України (заниження податкового зобов'язання та завищення податкового кредиту) у сумі понад 100 тис. гривень;

– наявність відносин з контрагентами, які перебувають у розшуку, не звітують, збанкрутували, та у яких обсяг взаємин складає понад 500 тис. гривень;

– наявність відповідної інформації від правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів органів ДПС України щодо взаємин із суб'єктами господарювання:

- а) які мають ознаки фіктивності;
- б) є учасниками конвертаційних центрів;
- в) реєстрацію яких скасовано у судовому порядку;
- г) щодо яких порушено кримінальну справу;
- д) щодо яких заведено оперативно-розшукову справу.

1. Декларування платниками податків значних оборотів (понад 100 млн грн з одночасного декларування від'ємного значення фінансового результату попереднього року або збитків від операцій з цінними паперами та без фактичного отримання позитивного фінансового результату з метою оподаткування на загальних підставах (або отримання позитивного фінансового результату у розмірах, що не відповідають рівню доходів по операціях з цінними паперами)¹⁵⁹.

З метою аналізу діяльності суб'єктів господарювання вивчаються відомості щодо обсягу валових доходів та витрат, сум нарахованого та сплаченого податку на прибуток, обсягів сформованого податкового кредиту та зобов'язань, відомостей про стан платника, чисельності працівників та інше. Зазначені показники містяться у наявних інформаційних ресурсах ДПС України. Таким чином, аналіз діяльності

¹⁵⁹ Сучасні тенденції проведення реконвертаційних операцій з метою ухилення від сплати податків та способи протидії даним явищам підрозділами податкової міліції [Електронний ресурс] / О. Атаманчук, Е. Колосовський / Право та управління. – № 4. – 2011. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/prtup/2011_4/pdf/11aovppm.pdf. [147]

СГД на предмет ухилення від сплати податку на прибуток полягає у підтвердженні правомірності віднесення грошових витрат до складу валових витрат підприємства. Висновки щодо можливості ухилення від нарахування та сплати податку на прибуток можна робити тільки після результату порівняння обсягів валових доходів, валових витрат та розмірів нарахованих податків.

2. Робота, що пов'язана з аналізом можливості ухилення від нарахування та сплати податку на додану вартість, складається із підтвердження фактів фінансово-господарських взаємин аналізованого підприємства з суб'єктами, які містять ознаки фіктивності, а саме – зіставлення обсягів сформованого податкового кредиту та податкових зобов'язань зазначених підприємств¹⁶⁰.

Оперативне документування і дослідча перевірка фактів порушень податкового та іншого законодавства посадовими особами підприємств, що здійснюють діяльність на ринку нафтопродуктів, істотно не відрізняється від документування подібних злочинів в інших галузях економіки, але основною відмінністю є оперативне документування злочинів, пов'язаних з незаконним виготовленням сумішевих високооктанових бензинів і дизельних палив, що полягає у наступному:

– отриманні відомостей про реалізацію на території регіону (зона оперативного обслуговування) неякісних ПММ з певних АЗС. Зазначені відомості оперативний працівник може отримати зі звернень громадян, запитів до інспекції по захисту прав споживачів, обласних центрів стандартизації, метрології та сертифікації, особисто або із повідомлень оперативних джерел;

– встановленні місць, де відбувається виробництво сумішевих ПММ. Це можна зробити шляхом проведення візуального спостереження за бензовозами, що здійснювали злив ПММ на АЗС;

– шляхом проведення контрольної або оперативної закупівлі та подальшого лабораторного дослідження на предмет встановлення компонентів, що містяться у відібраних оперативним шляхом пробах, – дизельне паливо, як правило, виробляється шляхом змішування газового конденсату з пічним паливом, або низьков'язкими мазутами в тій пропорції, яка буде відповідати щільності конкретної марки дизельного палива;

– організації перевірки місця виробництва сумішевих ПММ з подальшим відбором контрольних проб з резервуарів, де зберігаються компоненти, а також із зливних рукавів (труб). Дані проби відбираються за участю фахівця відповідної лабораторії у відповідну тару на підставі вимог «Інструкції з контролювання якості нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України», що була затверджена спільним наказом Міністерства палива та енергетики України та

¹⁶⁰ Наказ ДПС України від 29. 11. 2011 р. № 185 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру». [28]

Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 04.07.2007 р. № 271/121¹⁶¹;

- встановлення шляхів надходження компонентів;
- проведення опитування всіх причетних до скоєння злочину осіб.

У результаті проведеного дослідження встановлено, що основними способами ухилення від сплати податків посадовими особами підприємств галузі ПЕК є:

- ухилення від нарахування та сплати ПДВ шляхом формування податкового кредиту від СПД, що мають ознаки фіктивності;
- незаконне отримання відшкодування ПДВ при проведенні операцій з «нетипового експорту» та псевдо експортних операцій;
- ухилення від нарахування та сплати акцизного податку та податку на прибуток шляхом здійснення реалізації сумішевих світлих нафтопродуктів, які вироблені незаконним шляхом.

З метою протидії даним злочинам вважаємо за доцільне:

- вибір об'єкта оперативної розробки проводити за наявності критеріїв ризику, що визначені у Наказі ДПА від 01.04.2011 № 190, шляхом проведення аналізу показників результату економічної діяльності СПД;
- викриття фактів незаконного виробництва сумішевих високооктанових бензинів полягає у встановленні місць, де відбувається виробництво та реалізація сумішевих ПММ, і організації перевірки місця виробництва сумішевих ПММ з подальшим відбором контрольних проб з резервуарів, де зберігаються компоненти, а також зі зливних рукавів (труб). Дані проби відбираються за участі фахівця відповідної лабораторії у відповідну тару на підставі вимог Інструкції з контролювання якості нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України, що була затверджена спільним наказом Міністерства палива та енергетики України та Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 04.07.2007 р. № 271/121.

¹⁶¹ Сич О.А. Встановлення ознак фальсифікації автомобільних бензинів [Електронний ресурс]. / О.А. Сич, С.І. Стальмахович // Криміналістика и судебная экспертиза: сборник научных трудов. – 2011. – № 56 – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/krise/2011_56/12.pdf. [148]

РОЗДІЛ 5. ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ ТА ОСНОВНІ РИСИ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ (ВІДМИВАННЯ) ДОХОДІВ, ОДЕРЖАНИХ ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ. ПРОБЛЕМИ ТА ЗАХОДИ ПРОТИДІЇ

5.1. Історія виникнення поняття легалізація (відмивання) брудних коштів

Загроза криміналізації суспільних відносин, що склалися в процесі реформування соціально-політичного складу та економічної діяльності, набуває особливої гостроти. Серйозні недоліки, здійснені на початковому етапі проведення реформ в економічній, військовій, правоохоронній та інших галузях державної діяльності, послаблення системи державного регулювання та контролю, недосконалість правової бази та відсутність сильної державної політики у соціальній сфері, зниження духовного потенціалу суспільства є основними факторами, які сприяють зростанню злочинної діяльності, особливо її організованих форм, а також проявів корупції¹⁶².

У глобалізованому ХХІ столітті, в умовах існування могутніх міжнародних організованих злочинних угруповань і терористичних організацій, відмивання коштів виросло із вузькоспеціалізованого злочину “білих комірців” в індустрію, яка глибоко проникає у законослухняний бізнес і державні структури¹⁶³.

Світове співтовариство визнало, що легалізація (відмивання) доходів, одержаних у результаті злочинної діяльності, стало глобальною загрозою економічній безпеці і політичній стабільності будь-якої держави. Ця загроза проявляється у таких негативних наслідках:

- неможливість держави і суспільства боротися з легалізацією злочинних доходів, що полегшує збагачення груп людей і окремих осіб за рахунок злочинів і робить саму злочинну діяльність більш привабливою і економічно вигідною;
- використання легалізованих брудних коштів не тільки для продовження злочинної діяльності, але і для інвестування в найбільш перспективні види економічної діяльності;
- зниження збору податків і виділення засобів на державні суспільні витрати внаслідок приховування відомостей про доходи, що загрожує фінансовій системі держави в цілому і призводить до підриву національної економіки;
- використання «брудних» коштів для підкупу співробітників органів державної влади, проникнення злочинних елементів у політичні інститути, а в окремих випадках для організації і фінансування тероризму, що призводить до

¹⁶² Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання: Наказ ДПА України від 01.04.2011 №190 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dpa.lg.ua/nzak/kontrolj/021211.htm>. [149, с. 5]

¹⁶³ Про затвердження Інструкції з контролювання якості нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України: Спільний наказ Міністерства палива та енергетики України та Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 04.07.2007 р. № 271/121 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0762-07>. [150, с. 4]

підриву демократичної системи, робить реальною загрозу втрати державою контролю над владою і узурпацію її злочинними елементами¹⁶⁴.

З цієї проблеми авторський колектив: О. Дудоров, М. Мельник, М. Хавронюк, досліджуючи дану проблему, зазначає, що суспільна небезпека легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, полягає у заподіянні значної шкоди легальній економічній діяльності, створенні матеріального підґрунтя для збільшення масштабів злочинної діяльності, дестабілізації нормального функціонування фінансово-кредитної системи, зниженні рівня довіри до неї, посиленні інфляційних процесів та знеціненні національної грошової одиниці, порушенні принципу рівноправності суб'єктів підприємницької діяльності, посиленні недобросовісної конкуренції та майнового розшарування суспільства, погіршенні міжнародного іміджу України. Легалізація сприяє особам, які займаються корисливою злочинною діяльністю, приховувати свої протиправні дії і уникати кримінальної відповідальності за вчинене, тобто в цій частині діяння щодо відмивання брудних доходів завдають шкоди інтересам правосуддя¹⁶⁵.

Існування і виникнення такої проблеми, як боротьба з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, потребують глибокого і всебічного вивчення, наукового обґрунтування практичного досвіду правоохоронних органів з метою теоретичного і методичного забезпечення ефективності боротьби з даним видом злочинів.

Однією з проблем, що існує нині у протидії такому негативному соціальному явищу як легалізація (відмивання) брудних коштів, є те, що серед вчених та практиків не існує єдиної думки щодо визначення самого поняття «легалізація».

Дослідження показують, що сьогодні існує кілька понять легалізації (відмивання) грошей, одержаних злочинним шляхом («брудних» грошей). Для з'ясування більш чіткого поняття легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, необхідно, на нашу думку, розглянути складові цього поняття «відмивання» або «легалізація» і самого поняття в цілому, з точки зору лінгвістики і етимології міжнародного законодавства, законів, які розкривають дане питання і, відповідно, поглядів вчених, які досліджують цю проблему.

На нашу думку, слова «легалізація» і «відмивання», з урахуванням дефініції, що нас цікавить, стоять поряд, близькі за значенням, що в теорії лінгвістики прийнято називати синонімами.

Розглянемо значення цих слів з точки зору етимології. Якщо дослідити походження і значення цих слів по словниках, енциклопедіях, то ми отримаємо наступне.

¹⁶⁴ Аркуша Л.І. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності: характеристика, виявлення, розслідування: монографія / Л.І. Аркуша. – Одеса: Юридична література, 2010. – 376 с. [151, с. 1187]

¹⁶⁵ Робинсон Джеффри. Всемирная прачечная: Терор, преступления и грязные деньги в офшорном мире / Джеффри Робинсон: пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 540 с. [152, с. 3]

Легалізація (слово латинського походження) – дозвіл діяльності якої-небудь організації, її узаконення, надання юридичної сили якомусь акту, дії¹⁶⁶.

Легалізація (відмивання) доходу (злочинного) – надання у будь-яких формах доходам, отриманих у результаті злочинної діяльності, видимості законного походження і тим самим укриття їх злочинного походження¹⁶⁷.

Якщо звернутися безпосередньо до фінансового словника, то легалізація доходів – це здійснення фінансових операцій та угод з грошовими коштами та іншими цінностями, придбаними незаконним шляхом, а також використання цих коштів (майна) у підприємницькій чи іншій економічній діяльності, тобто узаконення цих доходів¹⁶⁸.

Т. Качка, досліджуючи цю проблему, зазначає, що приховування справжнього джерела доходів і їх легалізація практикувались ледве не з початку історії людства. Так, наприклад, у Середньовіччі, коли Римська Католицька Церква заборонила лихварство і як злочин, і як смертний гріх, торговці розробили методи, що й досі використовуються для ухилення законів про лихварство¹⁶⁹.

З цього приводу Ф.П. Шульженко, Є.В. Невмержицький зазначають, що «це негативне явище має давню історію. Ще у 1728 р. граф Меншиков був відправлений у заслання Петром II і позбавлений усього свого майна, набутого внаслідок безперервного і необмеженого хабарництва»¹⁷⁰.

Ряд інших дослідників вважають, що термін «відмивання» грошей слід пов'язати з іменем Мейєра Ланські, який, відкривши у 1932 році банківський рахунок у Швейцарії, здійснив вперше офіційно встановлене пересилання грошей, одержаних злочинним шляхом, за кордон¹⁷¹.

Деякі вчені вважають, що поняття «відмивання» грошей вперше з'явилося в 20-х рр. ХХ ст. М.В. Корнієнко у своїй роботі «Протидія органів внутрішніх справ легалізації коштів, одержаних злочинним шляхом», вказує, що термін «відмивання» грошей (money laundering) прийшов з практики чиказьких гангстерів 20-х рр. ХХ ст. (Аль Капоне і йому подібні). З метою надання законного вигляду прибуткам у готівці від нелегального продажу горілки під час «сухого закону», азартних ігор, рекету гангстери придбали пральні, в яких пральні автомати вмикалися за допомогою дріб'язку і шляхом змішування трудових копійчин і

¹⁶⁶ Бушков А.Ф. Легализация (отмывание) преступных доходов: история и сущность проблемы // Пути повышения эффективности взаимодействия подразделений МВД РФ с другими государственными органами в области противодействия легализации преступных доходов (стратегический и прикладной аспекты): сборник статей / А.Ф. Бушков; под ред. доктора юридических наук, профессора, заслуженного деятеля науки РФ В.М. Баранова. – Н. Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2005. – 1302 с.: ил. [153, с. 695]

¹⁶⁷ Протидія відмивання доходів, здобутих злочинним шляхом: збірник нормативно-правових актів, міжнародних документів, коментарі / О. Дудоров, М. Мельник, М. Хавронюк. – К.: Атіка, 2003. – 256 с. [154, с. 73]

¹⁶⁸ Советский энциклопедический словарь. – М., 1987. – 1600 с. [155, с. 250]

¹⁶⁹ Краткая сыскная энциклопедия: Деятельность оперативно-розыскная, контрразведывательная, частная сыскная (детективная) / авт.-сост. докт. юрид. наук, проф. А.Ю. Шумилов. – М.: Изд-во Шумилова И.И., 2000. – 227 с. [156, с. 16]

¹⁷⁰ Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: Т-во «Знання», КОО; Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. – 556 с. [157, с. 62]

¹⁷¹ Про затвердження Інструкції з контролювання якості нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України: Спільний наказ Міністерства палива та енергетики України та Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 04.07.2007 р. № 271/121 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0762-07>. [150]

брудних грошей маскували справжнє джерело останніх. Термін «відмивання» грошей означає процес перетворення нелегально отриманих грошей на легальні¹⁷².

Б.С. Болотський та ін. щодо даного питання констатують, що вперше термін «відмивання грошей» з'явився у друкованих виданнях у 1973 р. у зв'язку з ім'ям президента США Річарда Ніксона і уотергейтським скандалом. У кінці лютого 1972 р. Ніксон зробив перші кроки щодо переобрання на посаду президента. Для цього ним був створений спеціальний Комітет по переобранню. Однак реальна кампанія розпочалася приблизно за рік до цього, коли один з його партнерів Джорж Мітчел і колишній міністр фінансів США Моріс Стенс почали таємно створювати фінансову базу майбутньої виборчої кампанії. Саме тоді до них стали надходити значні анонімні пожертвування, що заборонено законом, які потім через підставні фірми були перераховані в Комітет з переобрання як офіційні платежі. Анонімний характер пожертвувань, їх перерахування через підставні фірми (фактично легалізація в нинішньому розумінні), з'ясували пізніше, після злому штабу Національного комітету Демократичної партії в готелі «Уотергейт», а сама технологія отримала назву «відмивання грошей». Слід зазначити, що уотергейтський скандал став першим широко відомим, але далеко не поодиноким подібним фактом¹⁷³.

Існують і інші думки щодо виникнення терміна «відмивання грошей».

Поняття «відмивання грошей» надійно увійшло в щоденний обіг з 1980-х рр., а саме з того моменту, коли зарубіжні засоби масової інформації почали приділяти особливу увагу незаконному обігу наркотиків і значним сумах коштів, які отримуються наркоділками від торгівлі наркотичними речовинами¹⁷⁴.

З цього приводу Є.В. Невмержицький пише: «На сучасному етапі проблема боротьби з «відмиванням» доходів, одержаних злочинним шляхом, вперше постала в Сполучених Штатах Америки. На початку 80-х років минулого століття, коли злочинці почали активно вкладати кошти готівкою у фінансові установи, це серйозно стурбувало правоохоронні органи. У 1984 р. прокуратура США провела кримінальне розслідування по обвинуваченню банку Бостона у сприянні та підтримці діяльності однієї злочинної організації. З'ясувалося, що цей банк в інтересах останньої подавав державним органам сфальсифіковані звіти про операції з готівкою. З цього часу тут почали проводити активну боротьбу з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом. Одночасно почалося наукове дослідження цього явища, оскільки гроші – це «кров» будь-якої справи»¹⁷⁵.

¹⁷² Качка Т. Боротьба з відмиванням грошей: Комплексний порівняльно-правовий аналіз відповідальності законодавства України acquis Європейського Союзу у сфері боротьби та запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. – К.: Видавництво «Реферат», 2004. – 288 с. [158, с. 6]

¹⁷³ Шульженко Ф.П. Юридична відповідальність за порушення у сфері економіки: навч. Посібник / Ф.П. Шульженко, Є.В. Невмержицький. – К.: КНЕУ, 2003. – 171 с. [159, с. 57]

¹⁷⁴ Корнієнко М.В. Протидія органів внутрішніх справ легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом / М.В. Корнієнко. – К.: Національна академія внутрішніх справ України, 2002. – 228 с. [160, с. 20]

¹⁷⁵ Болотський Б.С. Борьба с отмыванием доходов от индустрии наркотики в странах содружества / Б.С. Болотский, А.Г. Волеводз, Е.В. Воронова, Б.Ф. Калачев. – М.: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2001. – 248 с. [161, с. 167]

5.2. Визначення поняття легалізація (відмивання) брудних коштів у міжнародних та національних нормативних актах

Безсумнівно, що навіть дуже ефективні заходи щодо виявлення та боротьби з відмиванням коштів, які вживають на державно-національному рівні, не можуть принести необхідного результату, коли вони не будуть координуватися та направлятися на міжнародному рівні.

На думку автора дослідження та на основі аналізу практики протидії економічній злочинності, а також досліджень вчених, фахівців у цій галузі, вже ні у кого не виникає сумніву, що вона вже давно перетнула кордони України.

Як справедливо зазначає В.М. Попович, чим ширше географія їх здійснення, тим складніше їх виявлення і розкриття. Тому економічна, а за нею і деякі інші види злочинності, що супроводжують кримінальні злочини (наркобізнес, фінансові злочини, службові фальсифікації, хабарництво, заказні вбивства тощо), набувають транснаціонального характеру.

Усвідомивши небезпеку проникнення капіталів злочинного походження в національні і міжнаціональні суспільно-економічні відносини, визначаючи їх деструктивний і руйнівний потенціал, уряди і міжнародні організації почали, перш за все, розробляти організаційні та правові заходи щодо протидії відмиванню доходів злочинного походження, розуміючи під терміном «відмивання» – процес легалізації доходів, здобутих злочинним шляхом, який включає вуалювання джерел протиправних доходів, конспірування ініціаторів, співвиконавців та протизаконних способів їх отримання і впровадження в легальну чи псевдолегальну господарську діяльність¹⁷⁶.

Ще у 1912 році керівництво ряду держав уклали Міжнародну конвенцію зі справ, пов'язаних з виготовлення опіума.

У 1931 році – Конвенцію зі зменшення виробництва і регулювання розповсюдження ліків, які містять наркотичні речовини.

У наступні роки активну боротьбу, зокрема з підготовки міжнародних актів, що направлені на боротьбу з наркобізнесом як одним із основних джерел отримання брудних коштів, очолює Організація Об'єднаних Націй.

У 1961 році приймається Єдина Конвенція ООН з проблеми одурманюючих речовин, яка у 1994 році ратифікована 126 державами.

У подальшому було прийнято ряд інших міжнародних документів з цієї проблеми.

Разом з тим, як показали вивчення та аналіз матеріалів конвенцій, прийнятих у той час, майже усі вони були спрямовані на організацію контролю за виготовленням наркотичних та психотропних речовин, а також на правове регулювання легальної торгівлі ними.

¹⁷⁶ Кримінальна ситуація, що склалася у сфері легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом // Юридичний вісник України. – К., 2003. – С. 20. [162, с. 8-9]

Потрібен був міжнародний правовий акт, який би регулював процес боротьби з наркобізнесом та, як результат, припинення отримання «брудних» коштів. Крім того, для ефективної боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, терміново було необхідно саме визначення легалізації.

Ці проблеми вирішила Конференція ООН, яка пройшла у Відні з 25 листопада по 20 грудня 1988 року та прийняла так звану Віденську конвенцію «Про боротьбу проти незаконного обігу наркотичних засобів і психотропних речовин». Конвенція набрала чинності 11 листопада 1990 року.

Особливе значення цієї Конвенції полягає в тому, що вона прийняла перший в історії міжнародний правовий акт, який визнав легалізацію (відмивання) «брудних» коштів злочином, а також надала дефініцію цього злочину.

Наступним етапом визначення поняття законотворчості «відмивання» брудних коштів є Конвенція Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, яка була прийнята у Страсбурзі 8 листопада 1990 року. У цій Конвенції вказується, що кожна країна-учасниця відповідно до свого внутрішнього законодавства кваліфікує як правопорушення, які пов'язані з відмиванням засобів, наступні умисно здійснені дії:

а) конверсію чи передачу матеріальних цінностей, про які той, хто цим займається, знає, що ці матеріальні цінності складають дохід від злочину з метою приховати незаконне виникнення вищезгаданих матеріальних цінностей чи допомогти особі, яка задіяна у вчиненні основного правопорушення (під «основним правопорушенням» розуміють будь-яке кримінальне правопорушення, в результаті якого прибуток від нього може стати об'єктом правопорушення), вказаного в чинній Конвенції, уникнути юридичних наслідків від цих дій;

б) приховування або перекручення природи, виникнення, місцезнаходження, розміщення, рух чи реальність належності матеріальних цінностей або відносин з ними прав, коли порушнику відомо, що ці матеріальні цінності являють собою отримання злочинним шляхом;

в) придбання, володіння чи використання матеріальних цінностей, про які той, хто їх придбав або заволодів, або користується, знає в момент їх отримання, що вони є доходами, здобутими злочинним шляхом;

г) участь в одному із правопорушень, визначених відповідно до чинної статті, або в будь-якій асоціації, союзі, замах чи співучасті шляхом надання співпраці, допомоги або поради, або поради з метою його вдосконалення.

Таким чином, Страсбурзька Конвенція розширила поняття «відмивання грошей», визначаючи предметом злочину доходи, які отримані не тільки від торгівлі наркотиками, але і будь-якими іншими злочинними шляхами.

«Конвенція ООН проти корупції» від 31 жовтня 2003 р. у статті 23 «Відмивання доходів від злочинів» пропонує державам-учасницям визнати у національному законодавстві як кримінальний злочин такі умисні діяння:

– конверсію або переведення майна, якщо відомо, що таке майно являє собою доходи від злочинів, з метою приховування або утаювання злочинного джерела цього майна або з метою надання допомоги будь-якій особі, що бере участь у здійсненні основного правопорушення, для того, щоб вона могла ухилитися від відповідальності за свої діяння;

– приховування або утаювання справжнього характеру, джерела, місцезнаходження, способу розпорядження, переміщення, прав на майно або його приналежність, якщо відомо, що таке майно являє собою доходи від злочинів;

– придбання, володіння або використання майна, якщо в момент його одержання відомо, що таке майно являє собою доходи від злочинів;

– участь, причетність або вступ у змову з метою здійснення кожного зі злочинів, визнаних такими відповідно до справжньої статті, замах на його здійснення, а також пособництво, підбурювання або надання порад при його здійсненні¹⁷⁷.

У 1989 році у Парижі створюється група з розробки фінансових заходів боротьби з відмивання грошей (FATF), основною метою якої є розробка і співучасть політики держави, спрямованої на боротьбу з відмиванням грошей. Свої першочергові завдання FATF сформулювала таким чином:

1. Глобальні розповсюдження заходів по боротьбі з відмиванням грошей на всі без винятку країни і території.

2. Аналіз тенденцій у процесах відмивання грошей і розробки відповідних контрзаходів.

3. Контроль за виконанням Сорока рекомендацій FATF по боротьбі з відмиванням грошей у всіх країнах-членах даної організації.

Під «відмиванням» грошей Спеціальна група розуміє фінансові дії, метою яких є перетворення або передача власності, коли відомо, що ця власність є наслідком злочину з метою приховування або маскуванню незаконного походження власності чи надання допомоги будь-якій особі, яка втягнута в здійснення такого злочину, з метою уникнення правових наслідків дій особи, яка здійснює відмивання; приховування або маскуванню справжнього характеру, джерела, місцезнаходження, розташування, переміщення, прав власності або права власності; набуття, володіння або використання власності, коли на момент отримання відомо, що власність виникла внаслідок злочину або участі в такому злочині¹⁷⁸.

FATF постійно удосконалює свої вимоги щодо напрацювання нових фінансових заходів протидії легалізації (відмивання) доходів одержаних злочинним шляхом. 16 лютого 2012 року пленарне засідання групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням коштів та фінансуванням тероризму (FATF), яке

¹⁷⁷ Болотский Б.С. Борьба с отмыванием доходов от индустрии наркобизнеса в странах содружества / Б.С.Болотский, А.Г. Волеводз, Е.В. Воронова, Б.Ф.Калачев. – М.: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2001. – 248 с. [161, с. 180]

¹⁷⁸ Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: Т-во «Знання», КОО; Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. – 556 с. [157, с. 67]

проходило з 15 по 17 лютого 2012 року в м. Париж (Французька Республіка), прийняло нові стандарти FATF.

До цього часу діяли рекомендації FATF, які були прийняті в 2004 році.

Нові стандарти FATF порівняно з попередніми рекомендаціями зазнали суттєвих змін, та значно посилюють вимоги до національних систем протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму.

Зокрема:

- повністю уніфіковано процедури протидії фінансуванню тероризму із процедурами боротьби з відмиванням коштів;
- запроваджені нові вимоги щодо боротьби з фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення;
- розширено перелік предикатних злочинів;
- посилено вимоги щодо протидії відмиванню корупційних доходів;
- посилено вимоги до застосування у фінансовій системі підходу, що ґрунтується на оцінці ризиків відмивання коштів та фінансування тероризму;
- запроваджено вимоги щодо координації протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму на національному рівні;
- посилено вимоги до міжнародної співпраці;
- підвищено роль підрозділів фінансової розвідки.

FATF закликав країни привести національні системи протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму у відповідність до нових стандартів¹⁷⁹.

У 1991 році у Директиві ЄС № 91/308/ЄС «О превращении использования финансовой системы для отмывания денег» було подано таке визначення легалізації (Директива втратила чинність на підставі Директиви № 2005/60/ЄС від 26.10.2005).

Легалізацією називається таке здійснення злочинних дій у міжнародному масштабі, як:

- перетворення і передача майна, знаючи, що це майно отримане в результаті кримінальної діяльності або в результаті співучасті в такій діяльності з метою укриття чи маскуванню незаконного походження або надання допомоги будь-якій особі, яка втягнута в таку діяльність, з метою запобігання юридичним наслідкам такої діяльності;
- укриття чи маскуванню справжніх джерел, місцезнаходження, розміщення, переміщення, належності прав або власності майна, знаючи, що таке майно отримане в результаті кримінальної діяльності чи співучасті у такій діяльності;
- співучасть, надання допомоги, спроби відносного здійснення чи надання допомоги у здійсненні, підбурення, сприяння чи надання поради щодо здійснення дій, вказаних у попередньому пункті.

¹⁷⁹ Невмержицький Є.В. Корупція в Україні: причини, наслідки, механізми протидії: монографія / Є.В. Невмержицький. – К.: КНТ, 2008. – 368 с. [163]

Відмиванням грошей буде вважатися також дія, у результаті якої було отримано майно з метою відмивання засобів та скоєна на території третьої держави-учасниці чи третьої держави.

У 2005 році Рада Європейських Співтовариств приймає Директиву ЄС «Про запобігання використанню фінансової системи для відмивання грошей» № 2005/60/ЄС ВІД 26.10.2005. Згідно з цією Директивою: «відмивання грошей» іменується таке вчинення злочинних дій у міжнародному масштабі, як:

- перетворення та передача майна з відома, що це майно одержано в результаті кримінальної діяльності або у співучасті у такій діяльності з метою укриття чи маскуванню незаконного походження або надання допомоги будь-якій особі, що втягнена у таку діяльність, з метою уникнення юридичних наслідків цієї діяльності;

- покриття або маскуванню справжніх джерел, місцезнаходження, розміщення, переміщення, належність прав або власність майна з відома, що таке майно одержано в результаті кримінальної діяльності або співучасті у такій діяльності;

- придбання, володіння або користування майном з відома, що таке майно одержано в результаті кримінальної діяльності або співучасті у такій діяльності;

- співучасть, надання допомоги, спроби щодо вчинення або надання допомоги у вчиненні, підбурюванні, сприянні або наданні порад щодо вчинення дій, зазначених у попередньому пункті.

Відмиванням грошей будуть вважатися також дії, в результаті яких було одержано майно з метою відмивання коштів, що були вчинені на території третьої держави-учасниці бо третьої країни¹⁸⁰.

На початковому етапі протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, було прийнято також ряд інших міжнародних документів, спрямованих на боротьбу з цим видом злочинів, а також створені деякі організації.

У кінці 1974 року під егідою Банку міжнародних розрахунків (БМР) на основі укладеної 10-ма розвиненими країнами угоди (так званий Базельський конкордат) був створений Комітет регулювання та нагляду за банківською діяльністю, який частіше називають Базельський комітет з банківського нагляду. Нині до складу Базельського комітету входять представники центральних банків або інших органів банківського нагляду (у разі, якщо наглядові функції не входять до компетенції центрального банку) Бельгії, Великобританії, Німеччини, Іспанії, Італії, Канади, Люксембургу, Нідерландів, США, Франції, Швейцарії і Японії.

Питаннями протидії відмиванню доходів та фінансування тероризму займається Група з регулювання міжнародної банківської діяльності, до складу якої входять члени Базельського комітету та Офшорної групи банківських нагляdiv (ОГБС).

¹⁸⁰ Попович В.М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології / В.М. Попович. – К.: Правові джерела, 1998. – 448 с[164]

Комітет не має офіційних національних повноважень у сфері регулювання наглядової діяльності, і його висновки та рішення не мають обов'язкової юридичної сили. Комітет розробляє загальні норми та принципи банківського нагляду, а також рекомендації із впровадження передового досвіду у даній сфері. Комітет керується двома основними принципами: жодна іноземна банківська установа не повинна бути поза наглядом і нагляд повинен бути адекватним.

Базельському комітету належать авторство першого набору міжнародних стандартів у сфері протидії відмиванню доходів, прийнятого у 1988 році у вигляді Декларації про запобігання злочинному використанню банківських систем з метою відмивання грошових коштів.

Базельська угода виникла як одна із законодавчих ініціатив і була спрямована на поліпшення загальної безпеки фінансової системи шляхом формулювання вимог для банків щодо адекватності капіталу¹⁸¹.

У 1995 році в Брюсселі в Егмонт-Аренберському Палаці було створено ще одну міжнародну організацію щодо протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, так звану Егмонтську групу.

Ця міжнародна організація утворена з метою здійснення оперативного обміну фінансовою інформацією між спеціалізованими державними структурами, які займаються збором даних, що стосується відмивання грошей. Кількість країн, представлених у цій організації, неухильно зростає і на даний момент складає більше 70.

У листопаді 1999 року в Неаполі пройшов форум з питань протидії міжнародної організованої злочинності. За підсумками даної конференції був прийнятий документ «Неапольська політична декларація і глобальний план дій проти організованої транснаціональної злочинності», що закріпив необхідність удосконалення методики боротьби з відмиванням брудних грошей для більш ефективної роботи в цій сфері. Одним із важливих розділів цього документа є «Глобальний план дій проти організованої транснаціональної злочинності», у якому визначено, що злочинно одержані та відмиті прибутки від легалізації використовуються як для продовження злочинної діяльності організованих груп, так і для проникнення у легальну економіку, поширюють потенційні можливості діяльності цих груп на нові сфери і за межами національних кордонів, співробітництво з іншими організованими злочинними угрупованнями. Водночас були визнані успіхи ведучих країн у боротьбі з легалізацією незаконних доходів після впровадження норм Віденської і Страсбурзької конвенцій. Серед підсумків конференції особливо варто підкреслити рекомендації щодо ефективності використання конфіскованого майна і фінансових засобів для забезпечення діяльності контролюючих органів¹⁸².

¹⁸¹ http://www.kmu.gov.ua/control/publish/artile?art_id=244968046[165, с.122]

¹⁸² <http://zakon.nau.ua/print/?ff=5&fs=10&uid=1014.652.1&type=0>[166]

Вольфсберзька група створена в 2000 році 11-ма великими банками світу. Завданням групи є розробка принципів протидії відмиванню коштів у приватному банківському секторі.

Принципи, що розробляє Вольфсберзька група, формально не маючи юридичної сили, є публічним зобов'язанням банків-учасників слідувати певним етичним правилам. Враховуючи реальний вплив членів групи, які контролюють значну частину світового грошового обігу, прийняття ними таких принципів служить діючим стимулом для їх дотримання іншими банками.

Вольфсберзькі принципи включають такі пріоритетні напрями політики банків та основні елементи механізмів із запобігання використанню банківської системи для відмивання коштів. Відповідно до цих принципів в основі політики будь-якого банку повинно лежати правило, згідно з яким відносини встановлюються тільки з тими клієнтами, законне походження джерел доходів або фінансування яких може бути у розумних межах підтверджено¹⁸³.

За цим зразком у світі діє ряд інших організацій, що керуються у своїй діяльності рекомендаціями FATF:

- Азіатсько-Тихоокеанська група по боротьбі з відмиванням грошей (Asia / Pacific Group on Money Laundering - APG);
- Робоча група країн Карибського басейну по здійсненню фінансових заходів проти відмивання грошей (Carribbean Financial Action Task Force - CFATF);
- Комітет експертів по оцінці заходів для боротьби з «відмиванням» грошей (Council of Europe PC-R-EV Committee);
- Група країн Південно-Східної Африки по боротьбі з «відмиванням» грошей (Eastern and Southern Africa Anti-Money Laundering Group - ESAAMLG);
- Південноамериканська Робоча група по боротьбі з «відмиванням» грошей (Financial Action Task Force on Money Laundering in South America - GAFISUD).

На основі вищевикладеного можна сформулювати ряд міркувань відносно висновків щодо поняття легалізації (відмивання) коштів, одержаних злочинним шляхом, у міжнародних документах. На думку авторів, найбільш повно це зробив Є.В. Невмержицький, який зазначає що у міжнародних документах до легалізації незаконних коштів, отриманих злочинним шляхом, належать такі дії:

- зміна правового режиму або передача майна, придбаного в результаті злочинної діяльності чи участі в злочинній діяльності, з метою приховування, перекручення факту незаконного походження цього майна, сприяння особам, що займаються зазначеною діяльністю, в ухиленні від відповідальності за такі дії;
- приховання або перекручення дійсного правового режиму, джерела походження, місцезнаходження майна, його незаконне розміщення, переміщення, а також приховування або перекручування прав на майно, свідомо придбане в результаті злочинної діяльності або участь у злочинній діяльності;

¹⁸³ http://www.kmu.gov.ua/control/publish/artile?art_id=244968046[165, с. 131]

– придбання чи збереження, використання майна, що на час його одержання було свідомо придбане в результаті злочинної діяльності, чи участь у злочинній діяльності;

– участь чи співучасть у вчиненні, способі вчинення замаху на вчинення, допомога у вчиненні. Підбурювання до вчинення, сприяння, надання консультацій у зв'язку зі вчиненням будь-яких зазначених вище дій¹⁸⁴.

З метою більш глибокого аналізу сутності та поняття легалізації (відмивання) брудних коштів звернемося до міжнародних чи національних нормативних актів.

Закон Росії

Легалізація – надання правомірного вигляду володінню, використанню чи розпорядженню грошовими коштами або іншим майном, отриманим у результаті здійснення злочину, за винятком злочинів, передбачених ст. 193, 194, 198, 199 Кримінального кодексу РФ, відповідальність за які встановлена вказаними статтями.

Закон Білорусії

Легалізація – це надання у будь-яких формах правомірного вигляду володінню, використанню чи розпорядженню доходами, отриманими незаконним шляхом, у тому числі їх приховання, розміщення, переміщення, представлення помилкових або неправдивих показань про місце перебування або справжню природу цих доходів¹⁸⁵.

Закон України

Стаття 4. Дії, які відносяться до легалізації (відмивання) доходів. До легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, належать будь-які дії, пов'язані з коштами (власністю), одержаними (здобутими) внаслідок вчинення злочину, спрямовані на приховування джерел походження зазначених коштів (власності) чи сприяння особі, яка є співучасником у вчиненні злочину, що є джерелом походження зазначених коштів (власності).

Закон України «Про банки і банківську діяльність»

Легалізація – це внесення в банк коштів або іншого майна, отриманих з порушенням вимог законодавства України, або переказ таких грошей чи майна через банківську систему України з метою приховування джерел виникнення цих засобів або створення видимості їх легальності.

Закон Литви

Легалізація – діяльність, яка спрямована на легалізацію (надання легітимності) або приховування походження грошей, які отримані від злочинної діяльності.

Закон Естонії

¹⁸⁴ Кнайкин В. Н. Оперативно-розыскные меры борьбы с незаконным предпринимательством: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук: спец. 21.07.04 «Оперативно-розыскная деятельность» / В. Н. Кнайкин. – М., 1999. – 21 с. [13, с. 183]

¹⁸⁵ Користін О.Є. Протидія відмиванню коштів в Україні: правові та організаційні засади правоохоронної діяльності: навч. посібн. / О.Є. Користін, С.С. Чернявський ; за ред. О.М. Джужі. – К.: КНТ, 2009. – 612 с. [167, с. 232–233]

Легалізація – це конверсія чи перерахунок або здійснення юридичних дій з власністю, отриманої у результаті дій, які є кримінальними відповідно до кримінальної процедури, метою яких є приховування фактичного власника або незаконного виникнення власності¹⁸⁶.

У Великобританії до відмивання брудних грошей законодавство відносить злочини, пов'язані з торгівлею наркотиками, тероризмом, крадіжкою, пограбуванням, шахрайством, вимаганням, нелегальним користуванням депозитами, шантажем¹⁸⁷.

На основі прийнятих законів кримінальні кодекси (КК) держав були доповнені відповідними статтями, спрямованими на боротьбу з легалізацією (відмиванням) брудних коштів.

5.3. Проблеми трактування дефініції легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, у дослідженнях вчених

Аналізуючи усе вищевикладене, можна дійти висновку, що визначення поняття «легалізація (відмивання)» потребує наукового обґрунтування. У зв'язку з цим звернемося до думок вчених з даного приводу.

Німецький вчений Х.Х. Кернер розуміє під відмиванням грошей «... всі операції, які здійснюються з метою на першій стадії приховати наявність, виникнення або цільове призначення матеріальних цінностей, що виникають із злочину; на другій стадії приступити до вилучення з них регулярних доходів».

Американський спеціаліст Кліффорд Л. Кармер визначає поняття так: «Відмивання грошей» – це термін, який використовується для опису процесу приховування нелегально отриманої готівки і її конвертування в іншу форму платежу з метою показати природу засобів нелегального отримання засобів – легальними.

Російські дослідники також працюють над дослідженням поняття злочинного діяння, яке розглядається. Професор Б.В. Волженкін легалізацію (відмивання) грошових засобів або іншого майна, яке було отримане незаконним шляхом, розглядає як різні дії (фінансові операції, інші договори), що здійснюються з метою приховання майна, отриманого таким чином, для того, щоб потім вилучити із нього доходи.

Вченими України проведена дослідницька робота з визначення науково-обґрунтованого поняття «легалізація» доходів, одержаних злочинним шляхом. Так, М.В. Корнієнко пише, що під легалізацією протиправно отриманих грошових коштів та майна необхідно визнавати незаконну (злочинну) діяльність, що здійснюється шляхом різних маніпуляцій з брудним капіталом. Внаслідок чого

¹⁸⁶ Користін О.Є. Протидія відмиванню коштів в Україні: правові та організаційні засади правоохоронної діяльності: навч. посібн. / О.Є. Користін, С.С. Чернявський ; за ред. О.М. Джужі. – К.: КНТ, 2009. – 612 с. [167, с. 233]

¹⁸⁷ Болотский Б.С. Борьба с отмыванием доходов от индустрии наркоторговли в странах содружества / Б.С.Болотский, А.Г. Волеводз, Е.В. Воронова, Б.Ф.Калачев. – М.: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2001. – 248 с. [161, с. 184]

останній набуває статусу законного (легального). Маються на увазі методи і процедури, які дозволяють отримання в результаті незаконної діяльності засобів, що переводять в інші активи для приховання їх дійсного виникнення, реальних власників чи інших аспектів, які б могли свідчити про порушення законодавства¹⁸⁸.

Сьогодні проблемним є також питання, чи є поняття «легалізація» та «відмивання» синонімами.

Автор вважає помилковим називати ці поняття синонімами. Такої ж точки зору дотримуються і інші вчені.

Наприклад, В. Дремін впевнений, що використання термінів «легалізація» і «відмивання» як синонімів є недоступним. Він вважає, що термін «легалізація» означає надання статусу законного, правомірного. Отримання такого статусу можливе, продовжує автор, наприклад, у результаті прийняття якихось законів, видання указів, здійснення визначених процедурних дій і т.п. При цьому автор посилається на Указ Президента України від 31 березня 2000 р. № 552 «Про заходи легалізації фізичними особами доходів, з яких не виплачені податки», який встановлює механізм легалізації тіньових доходів. У зв'язку з цим термін «легалізація» необхідно вилучити з кримінально-правової норми¹⁸⁹.

Думку В. Дремїна підтримують і казахські вчені. М.В. Сандрачук, досліджуючи дану проблему, зазначає, що суть словосполучення «злочинні доходи» чи «доходи, отримані злочинним шляхом» необхідно розуміти як факт того, що світове співтовариство апіорі позбавляє особу, яка отримала такий дохід, презумпції невинуватості і одночасно певною мірою тлумачить такі дії, як злочинні, а особу, яка їх здійснює, – злочинцем. Саме тому Страсбурзькою конвенцією про розшук, отримання і конфіскацію незаконних доходів, отриманих незаконним шляхом (1990 р.), легалізація злочинних доходів віднесена до міжнародних кримінальних злочинів незалежно від конституційних принципів і концептів національних юридичних систем.

У зв'язку з таким трактуванням поняття «легалізація злочинних доходів» виникає непорозуміння щодо визначення цього поняття в словниках і юридичній літературі. Наприклад, у «Великому економічному словнику» за редакцією А.Н. Азріліяна (1999 р.) легалізація кримінальних доходів визначається як: «... приховання незаконного виникнення злочинних доходів ...»

Водночас у словнику дається визначення поняття «легалізація» як надання юридичної сили, узаконення будь-якого акта, дії.

Словник російської мови С.І. Ожегова тлумачить термін «легалізація» як: «перевести на легальне, законно оформлене положення», а термін «приховати» – як: «приховувати, утаювати». Досить очевидно і переконливо те, що між цими

¹⁸⁸ Качка Т. Боротьба з відмиванням грошей: Комплексний порівняльно-правовий аналіз відповідальності законодавства України асquis Європейського Союзу у сфері боротьби та запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. – К.: Видавництво «Реферат», 2004. – 288 с. [158, с. 11]

¹⁸⁹ Неапольська політична декларація і глобальний план дій проти організованої транснаціональної злочинності. – Неаполь, 1999 р. [168, с. 27]

двома термінами не існує семантичного збігу, більше того, кожен із них несе протилежне навантаження. Отже «легалізація» ніяким чином не є приховуванням.

Насправді приховування природи виникнення злочинних доходів, їх належності характерне для відмивання як процесу, який продовжується з таємним змістом. Саме у процесі «відмивання» приховання сутності брудних коштів є єдиним способом відійти від загального, тотального невизнання таких доходів через протиправні дії, які призводять до їх створення. І якщо на цьому етапі обороту брудних грошей, який починається з моменту отримання виручки за реалізовані наркотики, зброю, боєприпаси, людські органи та людей і закінчується зарахуванням їх на рахунки респектабельних фірм, такі «гроші» не висвітлити, тобто не розкрита їх антилюдська сутність, то на наступному етапі – з моменту зняття їх з рахунку фірми-ширми і отримання нового зростання вартості – це зробити практично неможливо.

На основі і в контексті викладеного слід зробити висновок, що процес обороту злочинних (протиправних, протизаконних) доходів проходить два етапи. Перший – відмивання, тобто приховання природи виникнення і належності таких доходів; другий – легалізація, тобто залучення завуальованих на першому етапі доходів у законний легальний обіг з метою отримання донарахованої вартості.

Надалі вчений зазначає, що ці два етапи одного процесу – кругообіг відмивання грошей – взаємопов'язані, але водночас розділені у просторі, часі і щодо кола осіб.

Вважаємо за необхідне дати такі визначення цим двом етапам.

Відмивання злочинних (протиправних, протизаконних) доходів – це тривалий умисний процес приховування істинної природи виникнення і справжньої належності брудних коштів у вигляді доходів з використанням законних фінансових інструментів з метою надання їм статусу законних коштів (доходів).

Легалізація злочинних (протиправних, протизаконних) доходів – це процес втягнення в законний легальний оборот доходів, які пройшли етап відмивання, з метою збільшення їх донарахованої вартості, яка використовується в подальшому не для прогресу і гармонії людського розвитку.

Таким чином, поняття «відмивання», «легалізація» злочинних (протиправних, протизаконних) доходів не повинні використовуватись як синоніми, тобто у вигляді наступних записів – «відмивання» (легалізація) або «легалізація» (відмивання), оскільки це суперечить сутності даних процесів і викликає їх різночитання і заміну¹⁹⁰.

В.Т. Білоус та інші автори мають власний підхід до визначення термінів «легалізація» та «відмивання». З цього приводу вони зазначають, що значення термінів «легалізація тіньових капіталів» і «відмивання доходів незаконного походження» практично збігаються, оскільки процес їх здійснення передбачає

¹⁹⁰ Рымарчук А.И. Отмывание грязных денег: международные и национальные системы противодействия / А.И. Рымарчук, Ю.М.Лысенко, В.В. Капустин, С.А. Сиянский; под редакцией профессора А.И. Рымарчук. – К.: Юстиниан, 2003. – С. 544. [169, с. 47–49]

використання однакових фінансово-господарських технологій і цивільно-правових процедур. Разом з тим, ці терміни у певних ситуаціях відображають різні цілі та технологічні етапи використання тіншових капіталів.

По-перше, відмивання незаконно здобутих капіталів або “намитих” (фіктивних) коштів за допомогою фіктивних платіжних засобів не завжди має на меті їх впровадження (легалізацію) в легальну економіку. Наприклад, емісії фіктивних безготівкових коштів дуже часто відмивались шляхом їх заміни через конвертацію в готівку національну чи вільно конвертовану валюту. Після чого відмитий (зауважований за допомогою фіктивних документів) отриманий грошовий еквівалент у готівці, виміняний емітентом фіктивних безготівкових коштів по касі підприємства, не оприбутковується і, відповідно, опиняється у тіншовій, але не легальній економіці. Та сама ситуація, коли за такі фіктивні безготівкові кошти тіншовики викуповують реальну продукцію, не оприбутковують її, а реалізують за готівку, яка теж не оприбутковується. У подібних випадках відбувається відмивання фіктивних (намитих) коштів, тобто їх заміна на реальний грошовий чи матеріальний еквівалент. Але легалізація тіншових капіталів, тобто їх впровадження у легальний сектор економіки, так і не відбувається.

На наш погляд, легалізації тіншових капіталів, тобто їх впровадження в легальну економіку, передує етап відмивання таких капіталів.

Отже, термін «легалізація тіншових капіталів незаконного походження» – це процес впровадження тіншових капіталів у легальну сферу економічної діяльності з метою їх легітимності акумуляції, тобто отримання «очищеного» доходу або відтворення додаткового фіктивного доходу¹⁹¹.

По-своєму підходять до визначення поняття «легалізація» В.І. Брильов і О.В. Брильова, вони вважають, що легалізація є проміжною процедурою процесу відмивання грошей (доходів, одержаних незаконним шляхом). Під легалізацією вони розуміють прикриття відмивання відповідних легальних сум, які засновані на бездоганних документах (це засоби і шляхи, які маскують виникнення грошей)¹⁹².

З приводу цього А.С. Беніцький зазначає: “Думаю, що невинувато розділяти легалізацію як приватний випадок процесу “відмивання” грошей, оскільки по-своєму семантичному значенню, як вище було вказано, воно повністю відповідає такому поняттю, як «відмивання»¹⁹³.

А.С. Беніцький у монографії «Кримінальна відповідальність за легалізацію (відмивання) грошових коштів, іншого майна, які одержані злочинним шляхом: проблеми кваліфікації і вдосконалення законодавства» вказує, що в загальному визначення, які формують автори, побудовані на перерахуванні способів

¹⁹¹ Дремін В. «Отмывание» доходов: законодательное определение / В. Дремін // Юридический вестник. 2000. – № 2. – С. 81. [170, с. 96]

¹⁹² Сандарчук М.В. Социально-экономическая характеристика «отмывания» и легализации доходов // «Грязные» деньги: проблемы противодействия: сборник научных трудов / М.В. Сандарчук; под общ. науч. ред. Р.Т. Тусупбекова, Ж.А. Кулекеева, М.Ч. Когамова. – Астана: Идательство «Парасат Элеми», 2003. 352 с. [171, с. 72]

¹⁹³ Білоус В.Т. Організаційно-правове забезпечення боротьби з відмиванням доходів незаконного походження: монографія / В.Т. Білоус, В.М. Попович, М.В. Попович. – Київ, 2001. – 138 с. [172, с. 28]

легалізації. Але з подібним підходом важко погодитись, оскільки способи постійно змінюються. У ряді випадків автори розкривають лише одну з негативних сторін відмивання доходів, що не дозволяє охарактеризувати явище, яке розглядається повністю. Водночас не можна визнати правильною позицію дослідників, які вважають недопустимим використання термінів «відмивання» і «легалізація» як синоніми.

Необхідно сказати, що специфіка діянь, які спрямовані на легалізацію, полягає у тому, що майно, яке отримане злочинним шляхом, переходить від тіньового сектору економіки в легальний. Це досягається шляхом завершення громадсько-правових договорів з майном, одержаним злочинним шляхом, і здійснення інших дій щодо використання такого майна в легальній (дозволеній чинним законодавством) господарській діяльності. Результатом вищезазначених операцій є надання зовнішнього легального характеру виникненню майна, яке здобуто злочинним шляхом¹⁹⁴.

Л.В. Борець вважає, що синонімом поняття «легалізація» у контексті кримінального права є поняття «відмивання». Визначення поняття «легалізація», порівняно з останнім, більш точно відповідає діянню з наданням законного статусу доходам, отриманим у результаті вчинення злочину, а також є більш загальним та позбавленим метафоричності¹⁹⁵.

Ми погоджуємося з А.С. Беніцьким, який у своїй дисертації робить висновок, що у дослідників немає одного погляду на проблему дефініції легалізації (відмивання) майна, отриманого злочинним шляхом¹⁹⁶.

З цього приводу В.Т. Білоус, В.М. Попович, М.В. Попович зазначають, що значна частина праць, надрукованих вченими, має не методологічний, а суто публіцистичний характер. Але зауважимо, що структура та технологічні аспекти відмивання доходів незаконного походження в наукових працях українських авторів розроблені недостатньо і, відповідно, у правовому плані не врегульовані¹⁹⁷.

5.4. Детермінанти виникнення та існування феномена легалізації (відмивання) брудних доходів

Таке негативне соціальне явище, як легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, не з'явилося спонтанно. Йому передували певні причини та умови (детермінанти). Згідно з Великим тлумачним словником сучасної української мови детермінант – будь-яка причина або така, що передую

¹⁹⁴ Білоус В.Т. Організаційно-правове забезпечення боротьби з відмиванням доходів незаконного походження: монографія / В.Т. Білоус, В.М. Попович, М.В. Попович. – Київ, 2001. – 138 с. [172, с. 29–30]

¹⁹⁵ Брылев В.И. «Отмывание» доходов, полученных незаконным путем: современные реминисценции / В.И. Брылев, О.В. Брилева // Реминисцентный анализ: экономика, политика, право: сб. науч. трудов. – Екатеринбург: ЕВШ МВД России, 1996. – С. 72. [173, с. 8]

¹⁹⁶ Білоус В.Т. Організаційно-правове забезпечення боротьби з відмиванням доходів незаконного походження: монографія / В.Т. Білоус, В.М. Попович, М.В. Попович. – Київ, 2001. – 138 с. [172, с. 29]

¹⁹⁷ Дремин В. «Отмывание» доходов: законодательное определение / В. Дремин // Юридический вестник. 2000. – № 2. – С. 81. [170, с. 58]

умови чи засіб. Причина, що визначає виникнення явища; визначальна ознака якогось об'єкта¹⁹⁸.

Деякі автори під детермінантами легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, розуміють суспільні явища та процеси, які виступають у ролі факторів або причин й умов виникнення і розвитку проблеми, яку розглядаємо.

Ці суспільні явища і процеси можливо поділити на дві групи:

- 1) детермінанти загального характеру, що опосередковано впливають на сферу легалізації незаконних доходів;
- 2) детермінанти спеціального характеру, що безпосередньо впливають на сферу легалізації незаконних доходів.

Серед причин і умов загального характеру необхідно виділити:

- процеси руйнування систем соціальних орієнтирів, що визначали пріоритет етичних цінностей над матеріальними, що історично склалися;
- втрата єдиної правоохоронної системи на пострадянському просторі, унаслідок чого особи, які вчинюють злочини, пов'язані з незаконним оборотом наркотиків і відмиванням доходів від цього, займаються своєю злочинною діяльністю в одних країнах Співдружності, а потім знаходять надійний притулок від відплати у своїх державах, проголошених суверенними;
- відсутність знов виробленої суспільством системи захисту гуманних соціальних пріоритетів і орієнтирів у повсякденній життєдіяльності;
- активне впровадження у свідомість людей уявлення про гроші як вищої соціальної цінності і ключів до досягнення успіху;
- інтенсивне скорочення сфери правової інформованості населення і поширення правового нігілізму. Ці процеси зачепили також працівників правоохоронних органів Співдружності;
- ігнорування історичного досвіду зарубіжних країн, які раніше держав СНД пройшли початковий етап розвитку і становлення ринкових відносин. Фактична відмова від використання розроблених і апробованих в практиці інших держав механізмів протидії злочинності в умовах розвитку ринку;
- інтенсивне розширення сектору тіньової економіки, яка є найбільшим джерелом доходів, отриманих незаконним шляхом, і починає розповсюджуватися за межі Співдружності;
- розростання організованої злочинності до стану, коли легалізація доходів перетворюється в буденний спосіб існування кримінальної індустрії;
- недоліки правового регулювання фінансової і господарської діяльності, які дозволяють використовувати прогалини в праві або недосконалість закону для вилучення необґрунтованих доходів;
- активне лобіювання в державних структурах інтересів лідерів злочинних співтовариств і несумлінних підприємців.

¹⁹⁸ Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2001. – 1440 с. [7, с. 289]

До детермінантів спеціального характеру належать:

- відсутність у більшості держав-членів СНД цільового законодавства, присвяченого комплексному вирішенню проблем протидії легалізації доходів, отриманих незаконним шляхом;
- відсутність спеціалізованих внутрідержавних і субрегіональних організаційних структур, покликаних здійснювати координацію діяльності щодо боротьби з легалізацією незаконних доходів;
- транснаціоналізація процесу легалізації незаконних доходів, викликана інтеграцією ринків і об'єднанням зусиль одержувачів незаконних доходів на міжнародному рівні;
- висока корумпованість банківських урядовців і державних чиновників;
- слабкий професійний потенціал співробітників правоохоронних органів, покликаних протистояти фінансовим злочинам;
- недостатня міжвідомча взаємодія правоохоронних органів на внутрідержавному і міждержавному рівнях;
- нечіткість виконання правил регулювання порядку проведення операцій з грошовими коштами або іншим майном за кордоном¹⁹⁹.

Ми повністю підтримуємо вищезазначений колектив вчених, які, закінчуючи свої дослідження, дійшли висновку, що ослаблення потенціалу національної і міждержавної економіки СНД в цілому (особливо помітне на первинному етапі реформ), правоохоронного контролю над законністю економічної діяльності привели до виникнення чинників, що сприяють відмиванню грошей, одержаних злочинним шляхом.

По-своєму підходить до визначення детермінантів, які сприяють легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, В.А. Нікуліна, яка вказує, що найістотнішою умовою можна назвати відсутність чіткого законодавчого регулювання основних фінансових інститутів, а саме: банківської діяльності, ринку цінних паперів, ринку валютних цінностей. Беручи до уваги, що у вказаних сферах економічного життя суспільства здійснюється значний оборот дуже великих сум, а це, природно, не може не привертати уваги осіб, які прагнуть до швидкого збагачення, відсутність вказаного регулювання приводить до формування і закріплення стійких кримінальних груп, чії доходи тільки вельми умовно можна назвати “цілком законними” (враховуючи, що багато аспектів законодавства недостатньо конкретизовані) і які, звичайно, надалі легалізуються. Наступна умова, яка сприяє розповсюдженню легалізації, на думку фахівців ООН, полягає у світовій економічній структурі. Тут можна виділити цілий ряд обставин. Перш за все, це процеси глобалізації економіки і створення загального світового ринку на фоні національного регулювання правових питань; розширення сфери використання різних форм безготівкових розрахунків; збільшення частки послуг у структурі ВВП

¹⁹⁹ Шульженко Ф.П. Юридична відповідальність за порушення у сфері економіки: навч. Посібник / Ф.П. Шульженко, Є.В. Невмержицький. – К.: КНЕУ, 2003. – 171 с. [159, с. 32–39]

(внутрішнього валового продукту) при зменшенні питомої ваги матеріального виробництва. Таким чином, легалізація незаконно отриманих грошових коштів або іншого майна стає серйозною проблемою, набуває стійкого суспільно небезпечного характеру, тільки при появі в суспільстві великих кримінальних структур, а недостатній державний контроль за діяльністю різних господарюючих суб'єктів приводить до реальної можливості здійснення злочину²⁰⁰.

Сукупність факторів, що сприяють зростанню проявів тіньової економіки та, як результат, легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, О.М. Головченко поділяє на три групи.

1. Фактори соціально-політичного характеру:

– непродумана державна політика переходу до нових економічних відносин (“незавершена лібералізація”), непослідовність і гальмування процесів здійснення соціальних, економічних реформ;

– ослаблення соціальних і моральних інститутів, що пов'язане зі зміною поглядів на існуючі моральні цінності, які обумовлюють мотивацію негативних відхилень від установлених у суспільстві норм поведінки;

– наявність значного, явного і прихованого безробіття. Загострення прихованого безробіття є особливістю сучасного етапу становлення українського ринку праці. Воно набуло масового характеру, охоплюючи від чверті до половини зайнятого населення країни. Показники, що характеризують стан безробіття в Україні, зростають, і вченими прогнозується їх зростання у найближчі роки до 4–5 мільйонів осіб;

– зuboжіння значної частини населення, що є одним із наслідків попередньої причини. В умовах, коли мінімальна заробітна плата і реальна оплата більшості верств населення перебувають на рівні, нижчому прожиткового мінімуму, для багатьох людей нереєстровані угоди є способом одержання необхідного додаткового доходу;

– зниження авторитету державних структур влади і управління на тлі значної кількості необґрунтованих заборон адміністративного характеру є однією з причин нинішньої ситуації, як і серйозні недоліки в організації діяльності і функціонування виконавчої влади та її структур.

2. Факторами економічного характеру є:

– наявність протиріч у сфері розподільних відносин, що ґрунтуються на нерациональному використанні ресурсів. Економіка з перевагою елементів розподільного характеру за відсутності об'єктивних критеріїв розподільних відносин обов'язково викликає тіньові відносини;

²⁰⁰ Беницкий А.С. Уголовная ответственность за легализацию (отмывание) денежных средств и иного имущества, приобретенных преступным путем: проблемы квалификации и совершенствования законодательства: монографія / А.С. Беницкий / МВД України, Луганский институт внутренних дел; [Научн. ред. д-р юридических наук, проф. А.Н. Костенко]. – луганск: РИО МВД, 2001. – 352 с. [174, с. 23–24]

– неузгодженість податкової, фінансової політики, інвестиційної, структурно-промислової, митно-тарифної і багатьох інших складових економічної політики держави;

– надмірно розвинена система пільг, що зміцнюється внаслідок збереження і розростання адміністративних обмежень, ліцензування і заборон;

– податковий тягар, що перевищує припустимі межі (як відомо, оптимальною часткою стягнень із прибутку вважається 33–35 %) ²⁰¹.

Оцінюючи вищевикладене, на нашу думку, легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, можна визначити, як:

1. Переведення на законне (легальне) положення кого-небудь або чого-небудь.
2. Надання в будь-яких формах доходам, отриманих у результаті злочинної діяльності, видимості законного походження і тим самим укриття їх злочинного походження.
3. Здійснення фінансових операцій та угод з грошовими коштами та іншими цінностями, придбаними незаконним шляхом.
4. Використання коштів чи майна, одержаних злочинним шляхом, у підприємницькій діяльності чи іншій економічній діяльності.
5. Засіб накопичення первинного капіталу.
6. Виведення грошових коштів (брудних грошей) зі сфери тіньового капіталу у сферу законного його обігу.
7. Надання грошовим коштам чи будь-якому майну статусу законної власності певної юридичної чи фізичної особи.
8. Приховування справжнього власника грошей чи майна.
9. Процес, за допомогою якого приховується існування, незаконне походження чи незаконне використання доходів.
10. Набуття, володіння або використання власності, усвідомлюючи під час отримання, що така власність була доходом злочинного походження.
11. Участь у вчиненні, об'єднанні або змові з метою вчинення, замах на вчинення, пособництво, підмова, сприяння і поради щодо вчинення цього злочину.
12. Умисне діяння щодо надання законного вигляду користуванню, володінню або розпорядженню доходами, отриманими завідомо незаконним шляхом.
13. Внесення на рахунок грошей чи іншого майна (здобутих злочинним шляхом) або переказ таких грошей чи майна через банківську систему з метою забезпечення їм легальності.
14. Створення організованих груп для легалізації (відмивання) грошових коштів та іншого майна, отриманих злочинним шляхом.

На основі проведеного дослідження автор роботи дійшов висновку, що, незважаючи на різний підхід вчених до визначення понять “легалізація”

²⁰¹ Борець Л.В. Національна система України по боротьбі з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом: лекція / Л.В. Борець, В.А. Некрасов, В.Я. Мащок. – К.: КНТ, 2007. – 92 с. [175, с. 95–96]

(відмивання) коштів, одержаних злочинним шляхом, та їх детермінант, вони мають ряд спільних ознак та тільки доповнюють одне одного.

5.5. Виявлення легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом. Основні заходи протидії

На думку вчених, виявлення злочинів – процес, під час якого приховані (латентні) злочинні діяння стають відомими правоохоронним органам, і з цього моменту виникає законний обов'язок розглянути матеріали про наявність ознак злочину, розкрити та розслідувати його. У деяких працях категорія «виявлення» розглядається у співвідношенні з терміном «розкриття». Одні автори охоплюють виявлення діяльністю з розкриття злочину. Інші розглядають виявлення як самостійний етап боротьби зі злочинністю²⁰².

Вивчення наукових досліджень та практичної діяльності правоохоронних та інших державних контролюючих органів щодо виявлення фактів легалізації брудних коштів свідчить, що значну роль у цьому процесі відіграє оперативно-розшукова діяльність.

Не можна не погодитись з Л.І. Аркушею, яка пише, що на даний момент кримінально-процесуальна діяльність, спрямована на реалізацію кримінальної відповідальності за здійснення злочинів, передбачених ст. 209 КК України, є стрижневим елементом зусиль держави й суспільства у сфері протидії відмиванню злочинних доходів.

Разом з тим, оперативно-розшукові заходи щодо виявлення, попередження і припинення відмивання злочинних доходів не слід розглядати виключно як ті, що передують і підпорядковані карно-процесуальній діяльності. У сучасних правових і соціальних умовах найчастіше тільки оперативно-розшукові заходи дозволяють вирішити завдання припинення злочинної діяльності й нейтралізації розроблюваних кримінальних елементів і корупціонерів.

Як слушно стверджує автор, одержання первинної інформації про підозрілі операції дозволяє виявляти злочинну діяльність, у тому числі організовану й корупційну, котра стає джерелом легалізуємих (таких, котрі відмиваються) засобів, а також осіб, причетних до неї, що забезпечує в подальшому можливість припинення злочинної діяльності кримінальних структур і корупціонерів, конфіскації злочинних доходів.

Вчена зазначає, що специфіка відмивання злочинних доходів дозволяє виділити три категорії об'єктів, з позиції яких органи правопорядку можуть цілеспрямовано вирішувати завдання виявлення фактів і ознак даної протиправної діяльності:

1. Організації, що здійснюють операції з коштами чи іншим майном (є інструментом для проведення операцій з відмивання злочинних доходів).

²⁰² http://www.kmu.gov.ua/control/publish/artile?art_id=244968046[165, с. 320]

Виявлення «підозрілих операцій», тобто можливо пов'язаних з відмиванням злочинних доходів, здійснюється за ознаками, перерахованими в Законі України «Про запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом або фінансуванню тероризму». Виділення таких ознак засноване на великій міжнародній банківській і правозастосовуваній практиці. Перелік зазначених у законі ознак не є вичерпним.

Використання оперативних позицій у зазначених організаціях дозволяє добувати дані:

а) про ознаки здійснення злочинної діяльності з відмивання злочинних доходів;

б) про клієнтів, банківських установ, котрі підозрюються у здійсненні операцій з відмивання злочинних доходів (встановлюючи дані, банківські рахунки; характер їхньої комерційної діяльності; інформацію про партнерів і т.д.);

в) про співробітників банківських установ, що допускають порушення вимог, спрямованих на протидію відмиванню злочинних доходів, а також мають контакти з представниками кримінального середовища;

г) про рух фінансових засобів по рахунках установлених членів кримінальних структур, корупціонерів і підконтрольних їм комерційних організацій.

2. Державні контролюючі правоохоронні органи

Щодо державних контролюючих й правоохоронних органів, вони мають можливість виявляти ознаки відмивання злочинних доходів, а також осіб, причетних до нього, у процесі здійснення функцій з проведення перевірочних, контрольних і оперативно-розшукових заходів.

Вчена зауважує, що оперативні позиції в зазначених установах дозволяють добувати відомості:

а) про підозрілі операції з коштами чи іншим майном в організаціях, уповноважених на їхнє здійснення, а також про суб'єктів цих операцій;

б) про організації і їхніх співробітників, що здійснюють операції з коштами чи іншим майном, що допускає порушення розпоряджень, спрямованих на протидію відмиванню доходів, одержаних злочинним шляхом;

в) про факти порушення організаціями встановлених правил здійснення валютних операцій, у тому числі міжнародних (проведення таких без наявності відповідних ліцензій і дозволів; з порушеннями правил перевірки обґрунтованості платежів; з порушеннями правил обліку і звітності по операціях);

г) про кредитні організації і їхніх засновників, що акумулюють засоби ігорних закладів, а також основними клієнтами яких є особи, зареєстровані в офшорних зонах чи регіонах, у яких поширене виробництво наркотичних засобів;

д) про наявність у підконтрольних злочинним товариствам підприємств дочірніх організацій, зареєстрованих в офшорних зонах;

е) про виявлені «фірми-одноденки», їхніх бенефіційних власників (вигодонабувачів).

3. Значну увагу автор приділяє такому об'єкту одержання інформації, як злочинні співтовариства і їхнє оточення (кримінальне середовище – безпосередньо виступає збірним суб'єктом протиправної діяльності).

Вчена зазначає, що організація оперативного пошуку в середовищі суб'єктів протиправної діяльності – один із найбільш ефективних напрямів діяльності з виявлення фактів і ознак відмивання злочинних доходів. З цих позицій, з огляду на те, що суб'єктами відмивання злочинних доходів виступають лідери злочинних співтовариств, корумповані посадові особи і їхні зв'язки, варто добувати відомості:

а) про плани проведення кримінальними структурами й корупціонерами операцій з відмивання злочинних доходів, способи, механізми, методи їхнього здійснення, організації й осіб, що використовуються для цього, джерела засобів, що відмиваються;

б) про контрольовані кримінальними структурами й корупціонерами банківські установи, страхові та інвестиційні компанії, нотаріальні контори, що забезпечують операції з відмивання;

в) про підконтрольні злочинним співтовариствам і корупціонерам комерційні й некомерційні організації, підприємства сфери ігрового бізнесу і дозвілля, їхніх засновників;

г) про кредитні організації, у яких розміщені засоби зазначених організацій, а також членів кримінальних структур і посадових осіб;

д) про кредитні організації, що причетні прямо чи побічно до фінансування злочинних і екстремістських співтовариств;

е) про наявність в організаціях, що здійснюють операції з грошми чи засобами, іншим майном представників кримінальних структур, їхніх керівників, що підтримують контакти з представниками карного світу;

ж) про устремління кримінальних структур до установ кредитно-фінансової системи, а також великих промислових підприємств (скупівля акцій; просування своїх представників у структури управління; спроби втягувати співробітників організацій у злочинну діяльність) з метою доступу до бюджетних засобів і використання їх в інших інтересах;

з) про придбання членами злочинних співтовариств, корупціонерами, їхніми родичами об'єктів нерухомості, транспортних засобів, ювелірних виробів, предметів мистецтва і т.д.²⁰³.

Доповнюючи Л.І. Аркушу, авторський колектив О.Є. Користін та С.С. Чернявський наголошують, що ознаки легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, зазвичай виявляються при розслідуванні кримінальної справи про предикатний злочин або під час проведення оперативно-розшукових заходів відповідними підрозділами МВС України, податковою міліцією, оперативними підрозділами СБУ з перевірки інформації про сам предикатний злочин чи із

²⁰³ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання: Наказ ДПА України від 01.04.2011 №190 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dpa.lg.ua/nzak/kontrolj/021211.htm>. [149, с. 148–153]

забезпечення його розслідування, а також заяв, повідомлень громадян чи засобів масової інформації та повідомлень Держфінмоніторингу України про фінансові операції, які можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) злочинних доходів²⁰⁴.

Надалі автори пишуть, що допоміжною інформацією для встановлення фактів легалізації (відмивання) доходів є дані: бюро технічної інвентаризації – про придбання (реалізацію) нерухомості (будинків, квартир, гаражів); відділ реєстрації транспортних засобів та автомагазинів – про придбання транспортних засобів; телефонних станцій (компаній мобільного зв'язку) – про придбання і використання мобільних і стаціонарних (квартирних) телефонів; нотаріальних контор – про посвідчення угод, завірення документів; банківських установ – про наявність коштів на рахунках та їх рух; митниць – дані про переміщення осіб і товарів через митний кордон; Державної автомобільної інспекції – про перевезення товарно-матеріальних цінностей; правоохоронних органів – дані спеціальних інформаційних систем; комісії з цінних паперів – про придбання акцій тощо²⁰⁵.

На нашу думку, для своєчасного виявлення та ефективної протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, необхідно знати основні схеми (ознаки), які характерні для цього негативного соціального явища.

В.В. Білоус, В.Ю. Шепітько справедливо зазначають, що для забезпечення протидії легалізації злочинних коштів необхідно, насамперед, знати основні схеми відмивання, типові ознаки їхніх елементів, інструменти реалізації та постійно відслідковувати тенденції й нові можливості для модифікації схем.

До основних типових параметрів підозрілості осіб та операцій, які можуть використовуватися у процесі легалізації злочинних коштів, вчені відносять:

1. Компанії, які мають ознаки фіктивності:

– відсутність відомостей про здійснення компанією реальної діяльності як господарюючого суб'єкта (у країні реєстрації);

– неможливість визначити фізичне місцезнаходження співробітників компанії та/або директорів (довіrenих осіб, представників) або характер діяльності підприємства;

– очевидна невідповідність оборотів по рахунках компанії сумам сплати податкових платежів;

– поєднання в одній особі функцій засновника, керівника й головного бухгалтера компанії.

Автори особливу увагу приділяють офшорним операціям, які, як показує аналіз, найбільш частіше використовуються при легалізації «брудних» коштів.

2. Офшорні операції з «відмивання»:

– використання як підстави для здійснення міжнародних трансакцій фіктивних або фальсифікованих контрактів з офшорними компаніями;

²⁰⁴ http://www.kmu.gov.ua/control/publish/artile?art_id=244968046[165, с. 322]

²⁰⁵ http://www.kmu.gov.ua/control/publish/artile?art_id=244968046[165, с. 324]

- подальше переміщення коштів шляхом здійснення “розпилення” переказів у різні юрисдикції;
 - повторюваність однотипних елементів схем електронних переказів;
 - участь у схемі взаєморозрахунків більше однієї офшорної компанії;
 - участь у схемі фінансових операцій підставної компанії-резидента, на банківський рахунок якої здійснюється первинне розміщення злочинного доходу;
 - предмет контракту (послуги, інші результати інтелектуальної діяльності) не піддається об’єктивній ідентифікації з боку контролюючих органів;
 - одержання кредиту/позики від офшорної компанії або з рахунку в офшорній юрисдикції з процентною ставкою, що істотно відхиляється від процентних ставок на внутрішньому й зовнішньому ринку, а також повернення такого кредиту/позики;
 - очевидна невідповідність зазначеної в контракті вартості товарів або послуг їхній реальній вартості;
 - очевидна невідповідність підстав вхідних/вихідних платежів (кошти, що надходять на проведення будівельних робіт, у повному обсязі витрачаються на оплату, наприклад, консалтингових послуг);
 - переказ на рахунок офшорних компаній, що не є стороною за контрактом.
- До третього типового параметру, що може використовуватись під час легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, автори відносять зовнішньоекономічні операції з “відмивання”, у т.ч. з метою незаконної компенсації ПДВ з бюджету:
- циклічність однотипних операцій, що здійснюються між учасниками схеми;
 - використання для здійснення трансакцій як підстави фіктивних або фальсифікованих контрактів;
 - максимально стислі строки проведення розрахунків (часто протягом одного дня);
 - первинне підтвердження поставки різними компаніями, які беруть участь у схемі, оформляється за один день;
 - участь у схемі фіктивних підприємств;
 - використання у схемах офшорних компаній і офшорних юрисдикцій;
 - розрахункові рахунки постачальника й покупця перебувають в одному банку;
 - розрахунки покупця-нерезидента за експортований товар здійснюються з рахунку в банку-резиденті;
 - відсутність економічного ефекту від розрахунків операцій із вексями, цінними паперами на пред’явника, що включаються до схеми;
 - фальсифікація імпорту товарів;
 - одержання банківського кредиту або позики від юридичної особи на суму повернення ПДВ;
 - невідповідність зазначеної в контракті вартості товарів або послуг їхній реальній вартості;

- невідповідність заявленої вартості товару на митницях різних країн при вивезенні і ввезенні товару;
- очевидна невідповідність підстав вхідних/вихідних платежів у рамках імітованого схемою єдиного виробничого циклу;
- проходження однієї й тієї ж суми по рахунках великої кількості учасників схеми протягом банківського дня;
- предмет угоди – “популярні” серед шахраїв товари (програмне забезпечення, оптичні елементи, пластмасові штампи тощо).

Авторський колектив надає свою точку зору щодо використання у процесі легалізації (відмивання) «брудних» коштів ринка цінних паперів.

Операції з “відмивання” на ринку цінних паперів:

- купівля вітчизняними (як правило, фіктивними) підприємствами за договорами-дорученнями пакетів акцій (часто неліквідних) українських суб’єктів підприємницької діяльності у фірм-нерезидентів за цінами, значно вищими їх ринкової вартості;
- укладання угод підприємства з однією і тією ж стороною щодо купівлі, а потім продажу тих самих цінних паперів.

Надалі вчені наголошують, що зазначені матеріали можуть використовуватись суб’єктами первинного фінансового моніторингу для виявлення фінансових операцій, що можуть мати відношення до легалізації коштів, правоохоронними органами при проведенні розслідувань, а також іншими державними органами-учасниками системи протидії для використання як методичних матеріалів при виконанні покладених на них функцій.

З метою підвищення ефективності виявлення схем легалізації коштів, набутих злочинним шляхом, необхідне посилення в цілому якості взаємодії всіх учасників і системи протидії. Зокрема, на міжвідомчому рівні потребує подальшого розвитку інформаційний обмін між Держфінмоніторингом України та іншими державними органами, особливо забезпечення доступу до баз даних (насамперед податкових, митних, правоохоронних органів, регуляторів ринків фінансових послуг). Одночасно потребує вдосконалення співпраця з фінансовими розвідниками інших країн у частині проведення фінансових розслідувань²⁰⁶.

Аналізуючи наукові праці вчених та практичних працівників щодо легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, як негативного соціального явища, можна прийти до висновку, що воно має дві групи ознак. Перша – це ознаки, які розміщені у нормативних визначеннях цього поняття, друга – це ознаки, які свідчать про наміри вчинити цей злочин.

Цю думку підтримує і М.В. Корнієнко. Щодо цього він зазначає, що важливе значення для з’ясування змісту легалізації (відмивання) доходів, одержаних

²⁰⁶ Никулина В.А. Отмывание грязных денег. Уголовно-правовая характеристика и проблемы соучастия / В.А. Никулина. – М.: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2001. – 160 с. [176, с. 178–181]

злочинним шляхом, є встановлення властивих їй ознак. Питання про ознаки “відмивання” коштів характеризується декількома аспектами.

Перший з них стосується ознак, які розміщені у нормативних визначеннях легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, – тобто ознак злочину. До них вчені відносять такі:

1. Це особлива форма незаконної діяльності у фінансово-кредитній сфері економіки.

2. Зміст цієї діяльності полягає у приховуванні, маскуванні незаконного джерела походження доходів або викривленні даних про нього.

3. Метою такої діяльності є надання правомірного вигляду злочинним доходам.

4. Інфільтрація коштів, одержаних незаконним шляхом, у легальну економіку здійснюється переважно через банківську систему, підприємства, установи і організації, спеціально створені для цієї мети.

5. “Відмивання” грошей є ознакою та формою організованої злочинності.

6. Вона тісно пов’язана з порушенням правил бухгалтерського обліку, зберігання та обліку облікових документів.

7. Спеціальний предмет злочину – гроші та цінні папери, рухоме і нерухоме майно, майнові права, об’єкти права інтелектуальної власності та інші об’єкти права власності, здобуті злочинним шляхом.

Надалі автор зазначає, що інший аспект стосується ознак, які характеризують окремі сторони процесу “відмивання” грошей. Тобто це ті ознаки, які дозволяють правоохоронним та фінансовим органам виявляти серед сумнівних операцій саме ті, які можуть свідчити про наміри осіб легалізувати доходи, отримані злочинним шляхом. Наприклад, згідно із Законом України “Про банки і банківську діяльність” сумнівними є операції, що мають такі ознаки:

- невизначеність або невиправданість умов їх проведення;
- економічна невиправданість;
- невідповідність нормам законодавства України²⁰⁷.

Значну роль у ефективній протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, відіграють грамотно вибрані та науково-обґрунтовані заходи боротьби з цим видом злочинів.

На нашу думку, заходи по боротьбі з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, слід розділити на три рівні: стратегічний, тактичний, оперативний.

До стратегічного рівня відносять:

1. Продовження укладання міжнародних договорів, спрямованих на співробітництво України з країнами ближнього та далекого зарубіжжя і особливо з питань розшуку та конфіскації «відмитих» доходів у міжнародному масштабі.

²⁰⁷ Шульженко Ф.П. Юридична відповідальність за порушення у сфері економіки: навч. Посібник / Ф.П. Шульженко, Є.В. Невмержицький. – К.: КНЕУ, 2003. – 171 с. [159, с. 12–13]

2. Спрощення документальної процедури при встановленні взаємодії між правоохоронними органами різних країн з цієї проблеми.

3. Удосконалення законодавства України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму», розробку відповідних контрзаходів – національної програми.

4. Підвищення на цій основі ролі банків у боротьбі з легалізацією брудних коштів.

5. Розробка основоположного законодавчого акта, який би регламентував організацію та тактику взаємодії усіх державних органів по боротьбі з «відмиванням» доходів, одержаних злочинним шляхом (СБУ, МВС, податкова міліція, Нацбанк, Міністерство фінансів та ін.).

6. Підвищення контролю з боку держави та правоохоронних органів за виконанням Сорока рекомендацій FATF по боротьбі з «відмиванням» грошей.

7. Вирішення проблеми входу України в склад FATF.

8. Використання наукових досліджень вчених України та зарубіжжя у підготовці законів, спрямованих на боротьбу з легалізацією брудних коштів.

На тактичному рівні:

1. Розробка міжвідомчих підзаконних нормативних актів, регламентуючих взаємодію правоохоронних органів по протидії легалізації брудних коштів на рівні областей України, з урахуванням оперативної-тактичної ситуації, яка склалася в кожній області з даної проблеми нині.

2. Спільна розробка міжобласних планів, спрямованих на організацію та удосконалення боротьби з відмиванням брудних коштів.

3. Упорядкування чіткого, конкретного і своєчасного взаємного інформування по фактах підготовки і здійснення даного виду злочину між областями України.

4. Проведення міжобласних науково-практичних конференцій з обов'язковим запрошенням вчених, які займаються розробкою даної проблеми, і практичних співробітників, які безпосередньо здійснюють припинення, виявлення і розслідування даного виду злочину, з метою узагальнення та використання на практиці передового досвіду роботи.

5. Підвищення професійного рівня співробітників правоохоронних органів, покликаних протистояти фінансовим злочинам, та інше.

На оперативному рівні:

1. Проведення систематичного ретельного аналізу оперативної-тактичної ситуації керівником правоохоронного органу в місті або районі.

2. Прийняття на його основі управлінського рішення, наприклад, зі сторони начальника органу – наказ про створення спеціальної групи, яка б працювала в цьому напрямі, або створення в разі необхідності оперативно-слідчої групи чи бригади у випадку ухвалення рішення про порушення кримінальної справи.

3. Обов'язкове, заздалегідь продумане та сплановане з урахуванням сил та можливостей зі сторони начальника підрозділу забезпечення прийнятого рішення, зокрема і матеріально-технічне.

4. Використання у ході процесу легалізації брудних коштів передового досвіду інших правоохоронних органів у районах та містах.

5. Постійний облік і контроль з боку керівників правоохоронних органів у містах та районах роботи особового складу по боротьбі з легалізацією коштів, отриманих злочинним шляхом.

Аналізуючи все вищевикладене, автор дійшов висновку, що проблема поширення процесів легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, з кожним роком в Україні набуває все більшої актуальності. Становлячи значну суспільну небезпеку, цей вид злочинів не тільки суттєво підриває економічну безпеку нашої країни, а й негативно відображається на її міжнародному авторитеті. Це явище є одним з найбільш розповсюджених різновидів організованої злочинності. Його не стримують, на жаль, ні державні кордони, ні зусилля правоохоронних і контрольно-наглядових структур багатьох цивілізованих країн. Організація роботи на теренах України щодо протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, потребує свого подальшого вдосконалення²⁰⁸. Удосконалення боротьби зі злочинністю у сфері господарської діяльності, у нашому випадку з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, повинно здійснюватися на науковій основі, проблеми якої висвітлені у представлений роботі.

Крім того, нами рекомендується протидію легалізації (відмивання) брудних коштів здійснювати комплексними силами та на трьох запропонованих нами рівнях: стратегічному, тактичному та оперативному.

²⁰⁸ Качка Т. Боротьба з відмиванням грошей: Комплексний порівняльно-правовий аналіз відповідальності законодавства України асquis Європейського Союзу у сфері боротьби та запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. – К.: Видавництво «Реферат», 2004. – 288 с. [158, с. 45]

ВИСНОВКИ

Аналізуючи матеріали проведеного дослідження, автори прийшли до висновку, що сфера господарської діяльності посідає значне місце у житті будь-якого суспільства. Українське суспільство, зрозуміло, не є винятком. Для нашої країни, яка переживає складний період глобальних соціальних перетворень, реформування відносин власності, ця діяльність має вирішальне значення для досягнення цілей демократизації суспільства, забезпечення прав і свобод громадян, побудови правової соціально-орієнтованої держави. Основні принципи нової системи господарювання були сформовані в Конституції України, згідно з якою визнаються й однаково захищаються всі форми власності – приватна, колективна, державна, гарантуються свобода підприємницької діяльності, вільне переміщення товарів, послуг і фінансів. Однак складнощі переходу від адміністративно-командної до ринкової системи господарювання породили в країні дестабілізацію соціально-політичної й економічної ситуації, яку не забарилися використати у своїх корисливих цілях організовані злочинні угруповання. Економіка, що реформується, зразу ж стала сферою пріоритетних інтересів організованої злочинності, яка постійно намагається захопити в ринковій господарській системі ключові позиції, монополізувати не тільки сферу незаконного підприємництва, але й найважливіші сектори легального бізнесу, встановити контроль над прийняттям найважливіших рішень у сфері економічної політики держави, проникнути до владних структур або використовувати її представників у своїх цілях. Тому протидія цій злочинності має бути належно організованою на всіх рівнях профілактичної діяльності з урахуванням регіональних аспектів її проявів. Організована злочинність у сфері економіки – один із найбільш небезпечних різновидів злочинності²⁰⁹.

Сучасній злочинності у сфері господарської діяльності властиві утворення злочинних груп з метою незаконного отримання великих доходів, систематичність та різноманітність кримінальної діяльності, високий професіоналізм, розподіл сфер, галузей та територіальних кордонів кримінального впливу, транснаціональний характер, використання соціально-економічних труднощів у суспільстві, наявних законодавчих прогалин, недоліків у діяльності правоохоронних органів, проникнення емісарів від цих груп до структур органів державної влади.

Практика свідчить, що спонукальними мотивами правопорушників у сфері господарської діяльності, як правило, виступає корисливість, прагнення до розкоші, володіння престижними речами, дорогими автомобілями, бажання

²⁰⁹ Гнатюк О.М. Кримінологічна характеристика та попередження господарських злочинів, вчинених організованими злочинними групами / Напрями удосконалення протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції, 02–03 грудня 2011 року – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. – 354 с. [179, с. 84]

досягти високого соціального стану у суспільстві, що сприяє доступу до таких матеріальних благ, яких не має рядовий працівник.

З соціально-психологічного погляду, злочинці-підприємці, які здійснюють злочини у сфері господарської діяльності, характеризуються чітко вираженими споживчими установками й інтересами, негативним ставленням до принципу соціальної справедливості, дотримання моральних і правових норм.

З урахуванням викладеного вище можна прийти до висновку, що злочини, які скоюються у сфері господарської діяльності, становлять небезпеку національним інтересам держави та потребують адекватних засобів боротьби з нею.

Вищезазначені та інші факти свідчать про необхідність створення високого рівня організації роботи правоохоронних органів, у тому числі податкової міліції, як суб'єкта оперативно-розшукової діяльності, кадрового забезпечення її структурних оперативних підрозділів висококваліфікованими працівниками, не формальної, а дієвої підготовки та перепідготовки фахівців на базі Національного університету ДПС України.

Одним із ефективних заходів протидії злочинності у сфері господарської діяльності є інформаційно-аналітичне забезпечення цього напрямку діяльності податкової міліції ДПС України. Стрімкий перехід суспільства від постіндустріального до інформаційного зумовлює актуальність питання інформатизації всіх гілок влади, не є виключенням і органи Державної податкової служби України. Організація роботи з інформацією в діяльності органів Державної податкової служби України сьогодні набуває особливої актуальності через проведення реформи податкових органів. Слід зазначати, що одним із основних напрямів підвищення ефективності протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності є підвищення ефективності аналітичної роботи оперативних підрозділів. Варто зауважити, що аналітична робота не може вестися окремо від інформаційної. У процесі аналізу інформації постійно виникають нові обставини та необхідність додаткового отримання інформації. Інформація є основою, фундаментом для аналітики. Функціонування оперативних підрозділів податкової міліції, аналіз оперативної інформації, пов'язаної з порушенням податкового законодавства суб'єктами підприємницької діяльності, має ключове значення під час реалізації оперативних матеріалів та прийняття процесуальних рішень. Якість оцінки та аналізу оперативної інформації завжди впливає на прийняття рішення щодо вибору об'єкта оперативної розробки та оперативного супроводження, результати чого впливають на показники діяльності не тільки окремих співробітників, але й відділів та управлінь у цілому. Використання сучасних методів та засобів отримання, обробки, аналізу та синтезу інформації дозволяє на порядок підвищити ефективність інтелектуальної діяльності, у тому числі і у сфері протидії порушенням податкового законодавства.

Дослідження показує, що до боротьби зі злочинністю у сфері господарської діяльності необхідно підходити з використанням можливостей усіх правоохоронних та других державних органів, тобто налагодження надійної взаємодії з досліджуваної проблеми. Досвід роботи податкової міліції доводить, що без належної взаємодії як правоохоронних органів, так і органів законодавчої і виконавчої влади проблеми забезпечення економічної безпеки не вирішити. Зусилля, які нині прикладаються правоохоронними органами, вимагають також законодавчої та фінансової підтримки та термінової розробки і затвердження довгострокової цільової програми забезпечення протидії злочинності у сфері оподаткування. Також стає очевидним, що в сучасних умовах підлягає доопрацюванню і вдосконаленню нормативна правова база, яка регламентує організацію діяльності податкової міліції.

Взаємодія органів податкової служби з правоохоронними органами неможлива без всебічного правового забезпечення, повинні існувати правові гарантії для її практичної реалізації. Такою правовою гарантією виступає правова основа взаємодії, яка одночасно є і необхідною умовою взаємодії правоохоронних органів.

Вдосконалення правової основи регулювання взаємодії дозволить підрозділам ДПС України здійснювати спільні практичні заходи на якісно новому рівні.

Проведена науково-дослідна робота свідчить, що найбільшою загрозою економіці у сфері господарської діяльності є злочинність у зовнішньоекономічній сфері, паливно-енергетичному комплексі тощо і як результат легалізації (відмивання) злочинних доходів, одержаних від цього виду злочинів. З кожним роком зростають обсяги фінансово-економічних відносин між Україною та країнами ближнього та дальнього зарубіжжя. Безпосередню участь у підвищенні обсягів зовнішньоекономічної діяльності беруть комерційні підприємства з різноманітними формами власності. Але разом зі здійсненням легального бізнесу підприємствами України зростає кількість фірм та осіб, які використовують розширення економічних кордонів співробітництва з метою ухилення від сплати податків (особливо податку на додану вартість (ПДВ), акцизного збору, податку на прибуток, митних платежів), привласнення, розтрати майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем, яке здійснюється шляхом незаконного відшкодування ПДВ з державного бюджету, легалізації доходів, одержаних злочинних шляхом, для цього правопорушники використовують інфраструктуру світових фінансових інституцій для реалізації злочинних задумів.

Одним із пріоритетних завдань, яке сьогодні стоїть перед правоохоронними органами України, є боротьба зі злочинами зовнішньоекономічного спрямування, що становлять потенційну загрозу не лише ринковій економіці, але й подальшому її розвитку. Зазначене підтверджується результатами проведеного анкетування працівників правоохоронних органів, які у 84 % сферу зовнішньоекономічної

діяльності визначили найбільш криміногенно враженою поряд з бюджетною (92 %) та кредитно-фінансовою (89 %). Це супроводжується гальмуванням розвитку виробництва, стимулюванням інфляційних процесів та позбавленням державного бюджету значних доходів.

У результаті проведеного дослідження встановлено, що основними способами ухилення від сплати податків посадовими особами підприємств галузі ПЕК є:

- ухилення від нарахування та сплати ПДВ шляхом формування податкового кредиту від СПД що мають ознаки фіктивності;
- незаконне отримання відшкодування ПДВ при проведенні операцій з «нетипового експорту» та псевдо експортних операцій;
- ухилення від нарахування та сплати акцизного податку та податку на прибуток шляхом здійснення реалізації сумішевих світлих нафтопродуктів, які вироблені незаконним шляхом.

Аналізуючи все вищевикладене, можна зробити висновок, що проблема поширення процесів легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, з кожним роком в Україні набуває все більшої актуальності. Становлячи значну суспільну небезпеку, цей вид злочинів не тільки суттєво підриває економічну безпеку нашої країни, а й негативно відбивається на її міжнародному авторитеті. Це явище є одним з найбільш розповсюджених різновидів організованої злочинності. Його не стримують, на жаль, ні державні кордони, ні зусилля правоохоронних і контрольно-наглядових структур багатьох цивілізованих країн. Організація роботи на теренах України щодо протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, потребує свого подальшого вдосконалення²¹⁰. Удосконалення боротьби зі злочинністю у сфері господарської діяльності, у нашому випадку з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, повинно здійснюватись на науковій основі, проблеми якої висвітлені у представленій роботі.

Окрім, того, нами рекомендується протидію легалізації (відмивання) «брудних» коштів здійснювати комплексними силами та на трьох запропонованих нами рівнях: стратегічному, тактичному та оперативному.

²¹⁰ Оперативно-розсыкная деятельность органов внутренних дел (общая часть): учебник / под ред. В. М. Атмажитова. – М.: Академия МВД СССР, 1991. – 148 с. [10, с. 45]

ЛІТЕРАТУРА

1. Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Т.В. Сараскіна. – Університет внутрішніх справ МВС України. – Харків, 2000. – 189 [25–26] с.
2. Алексеев С. С. Право: азбука – теорія – філософія: Опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М.: Статут, 1999. – 712 [217] с.
3. Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівника податкової міліції: дис. ... на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне прав і процес; фінансове право». – Національний університет внутрішніх справ, Україна. – Харків, 2003. – 177 [62] с.
4. Зливко С.В. Правові та організаційні засади діяльності Державної кримінально-виконавчої служби України в сучасних умовах: дис. ... на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: спеціальність 12.00.07 «Адміністративне право і процес: фінансове право; інформаційне право» / С. В. Зливко. – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2010. – 212 [78] с.
5. Наказ ДПС України від 29. 11. 2011 р. № 185 «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру».
6. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112
7. Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру: Наказ ДПС України від 29.11.2011р. № 185.
8. Кримінальний процесуальний кодекс України. – К., 2012. – Ст. 348.
9. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України. – К., 2012.
10. <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/2682>.
11. <http://www.banksinfo.kiev.ua/analitics?id=3424>
12. <http://lviv.unian.net/ukr/detail/193650>
13. <http://www.buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=16885>
14. Словарь иностранных слов. – М.: Русский язык, 1989. – С. 29.
15. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18 лютого 1992 року № 2135-ХІІ // Відомості Верховної Ради. – 1992. – № 22. – Ст. 304.
16. Про міліцію: Закон України від 20 грудня 1990 року № 565-ХІІ // Відомості Верховної Ради. – 1991. – № 4. – Ст. 20.
17. Бондаренко І. В. Органи внутрішніх справ в системах правоохоронних органів України, Російської федерації та інших зарубіжних країн: теоретичний аспект: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: спец. 12.00.01 / І. В. Бондаренко. – НАВСУ. – К., 2004. – С.9.

18. Бандурка О.О. Організаційно-правовий статус податкової міліції України / О.О. Бандурка. – Х.: вид-во НУВС, 2004. – С. 221.
19. Куренной В. С. Компетенция и форма деятельности исполнительных комитетов городских советов народных депутатов: автореф. дис...канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / В. С. Куренной. – М., 1973. – С. 20.
20. Яценко Ф. П. Районний відділ внутрішніх справ та місцеві органи влади: проблеми взаємодії та шляхи їх вирішення / Ф. П. Яценко // Вісник національного університету внутрішніх справ. – Харків, – Вип. 26. – С. 119.
21. Веселый В. З. Закон необходимого разнообразия и принципы функционально-структурного построения органов внутренних дел / В.З. Веселый // Вопросы теории и практики управления органами внутренних дел: труды Академии МВД СССР. – М., 1985. – С. 34.
22. Марчук Р. Сучасний стан і покращання взаємодії працівників податкової міліції та експертно-криміналістичної служби МВС при розслідуванні податкових злочинів / Р. Марчук // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2002. – № 4 (18). – С. 299.
23. Кунц Г. Управление: системный и ситуационный анализ управленческих функций / Г. Кунц, С. О`Доннел; пер. с англ. – М.: Прогресс, 1981. – Т. 1. – С. 57.
24. Тіньова економіка та організована економічна злочинність: навч. посіб. – К.: НАВСУ, 1999. – С. 20.
25. Степаненко К. Взаємодія міліції з поліцейськими організаціями іноземних країн / К. Степаненко // Право України. – 2003. – № 3. – С. 115.
26. Коваленко В.В. Організація профілактики економічної злочинності в Україні: автореф. дис...д-ра юрид. наук: спец. 12.00.07 / НУВС. – Х., 2004. – С. 12.
27. Предборський В. Сучасні засоби управління як фактор підвищення ефективності боротьби з економічною злочинністю / В. Предборський // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 10. – С. 51.
28. Дятленко Н. М. Консолідація зусиль органів внутрішніх справ та податкової міліції – необхідна умова успішної боротьби з економічною злочинністю / Н. М. Дятленко // Науковий вісник ДЮО МВС України. – Донецьк, 2001. – № 2(5). – С. 266–273.
29. Дудніков А.Л. Проблеми взаємодії правоохоронних і контролюючих органів при розслідуванні злочинів у сфері економічної діяльності / А. Л. Дудніков // Проблеми законності: Республіканський міжвідомчий науковий збірник. – Харків, 2002. – Вип. 52. – С. 136.
30. Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів: Закон України від 23 грудня 1993 р // Відомості Верховної Ради. – 1994. – № 11. – Ст. 50.
31. Кулик В. П. Методология права / В. П. Кулик. – М.: Прогресс, 1978. – С. 27.

32. Старосьцяк Е. Элементы науки управления / Е. Старосьцяк; пер. с польск. – М.: Прогресс, 1965. – С. 115.
33. Бандурка О. О. Державна податкова служба в Україні: система, правовий статус, модернізація / О. О. Бандурка. – Х.: вид-во НУВС, 2004. – С. 38–43;
34. Лисенко В. Взаємодія окремих підрозділів податкової служби при проведенні перевірок діяльності суб'єктів підприємництва / В. Лисенко // Науковий вісник Академії ДПС України. – Ірпінь, 2001 р. – № 1 (11). – С. 152–159;
35. Усенко В. Організація взаємодії підрозділів державної податкової служби України / В. Усенко, А. Супруненко // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – Ірпінь. – № 2 (16). – С. 225–230.
36. Юридична енциклопедія в 6-ти томах. – К.: „Укр. енциклопедія” ім. М.П. Бажана, 1998. – Т. 5. – С. 47.
37. Уманский Л. И. Методы экспериментального исследования социально-психологических феноменов / Л. И. Уманский // Методология и методы социальной психологии. – М.: Наука, 1977. – С. 54–71.
38. Котарбинский Т. Трактат о хорошей работе / Т. Котарбинский; пер. с польск. – М.: „Экономика”, 1975. – С. 98.
39. Куліш А. Щодо сутності правоохоронної системи / А. Куліш // Право України. – 2005. – № 10. – С. 10–13.
40. Заброда Д. Г. Поняття взаємодії суб'єктів боротьби з корупцією (адміністративно-правовий аспект) / Д. Г. Заброда // Науковий вісник ДЮО МВС України. – Донецьк, 2001. – № 2(5). – С. 224–230.
41. Пчолкин В.Д. Поняття, сутність та завдання взаємодії оперативних підрозділів органів внутрішніх справ / В.Д. Пчолкин // Проблеми взаємодії територіальних і транспортних органів внутрішніх справ у попередженні та розкритті злочинів: матеріали наук.-практ. конф. – Львів: ЛЮО МВС України, 2004. – С. 93.
42. Кислиця Н.В. Організаційно-правові основи діяльності криміналістичних підрозділів ОВС України: автореф. дис. ...к-та юрид. наук: спец. 12.00.07 / Н. В. Кислиця; НУВС. – Харків, 2004. – С. 14.
43. Мулявка Д. Г. Взаємодія податкової міліції з іншими правоохоронними органами при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування / Д. Г. Мулявка // Фінансове право. – 2009. - № 1.
44. Алексеев С.С. Право и управление в социалистическом обществе: общетеоретические вопросы / С.С. Алексеев // Советское государство и право. – 1970. – № 6. – С. 15.
45. Тихомиров Ю.А. Правовые аспекты управления в советском обществе / Ю.А. Тихомиров // Правовые вопросы управления в сфере обеспечения правопорядка. – М.: Академия МВД СССР, 1982. – С. 3.

46. Евтихийев А.Ф. Основы советского административного права / А.Ф. Евтихийев // Антологія української юридичної думки. – Том 5: Поліцейське та адміністративне право. – К.: Видавничий дім „Юридична книга”, 2003. – С. 474.
47. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности труда / Г. Эмерсон; пер. с англ. – М.: Экономика, 1972. – С. 185.
48. Манохин В.М. Концепция программы административного права / В.М. Манохин, Н.М. Конин // Государство и право. – 1993. – № 5. – С. 50.
49. Степаненко К.В. Загальні конституційні принципи взаємодії правоохоронних органів України і країн європейської співдружності К.В. Степаненко // Науковий вісник ДЮІ МВС України. – Донецьк. – 2001. – № 2(5). – С. 188–192.
50. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю: Закон України від 30 червня 1993 року № 3341-ХІІ // Відомості Верховної Ради. – № 35. – Ст. 359.
51. Про боротьбу з тероризмом: Закон України від 20 березня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 20 червня. – 2003 р. – № 25. – С. 180.
52. Про Концепцію державної політики у сфері боротьби з організованою злочинністю: Указ Президента України від 21 жовтня 2011 року № 1000/2011
53. Інструкція Про взаємодію Служби безпеки України та органів державної податкової служби України з профілактики, виявлення, припинення, розкриття та розслідування злочинів, інших правопорушень у сфері розроблення, виготовлення спеціальних технічних засобів для зняття інформації з каналів зв'язку, інших засобів негласного отримання інформації та торгівлі ними: Наказ СБУ та ДПА України № 176/278 від 9 липня 2001 року.
54. Про затвердження Інструкції про порядок взаємодії Державної прикордонної служби України і податкової міліції Державної податкової адміністрації України: Наказ Адміністрації держкордон служби та ДПА від 13 лютого 2004 року // Офіційний вісник України. – 16 липня. – 2004 р. – № 26. – С. 111. – Ст 1720. – Код акта 29251/2004.
55. Державне управління: теорія і практика / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Юрінком, 1998. – 432 [22] с.
56. Грохольський В.Л. Організація взаємодії територіальних і транспортних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю / В.Л. Грохольський // Проблеми взаємодії територіальних і транспортних органів внутрішніх справ у попередженні та розкритті злочинів: матер. наук.-практ. Конференції. – 23 травня. – 2003. – Львів: ЛЮІ МВС України, 2004. – С. 80–84.
57. Інструкція про взаємодію правоохоронних та інших державних органів України у боротьбі зі злочинністю від 10 серпня 1994 р. № 4348/138/151/11/-2-2870/172/148-407/2-90-442.
58. Тихомиров Ю.А. Теория закона / Ю.А. Тихомиров. – М.: Наука, 1982. – С. 213.

59. Сахаров А.Б. Правовое обеспечение предупреждения пре ступлений / А.Б. Сахаров // Советское государство и право. – 1975. – № 11. – С. 84 (84–88).

60. Мацюк В.Я. Організаційно-правові засади інформаційного забезпечення управління органами податкової міліції / В.Я. Мацюк // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2003. – № 1. – С. 114–123; 115.

61. Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ. Підручник / В.М. Плішкін; за ред. канд. юрид. наук Ю.Ф.Кравченка. – К.: Національна академія внутрішніх справ України. – 1999 р. – 702 [531] с.

62. Про інформацію: Закон України від 2 жовтня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992.– № 48.– Ст. 650.

63. Сировой О.В. Управління інформаційними ресурсами: теоретичний аспект / О.В. Сировой // Актуальні проблеми державотворення в умовах адміністративної реформи: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції 11-12 квітня 2003р. м. Запоріжжя.–Запоріжжя: Юридичний ін-т МВС України, 2003.–С. 45–48; 47.

64. Про затвердження типової організаційної структури, дислокації підрозділів податкової міліції, слідчих підрозділів територіальних органів ДПС України: Наказ ДПС України від 11 листопада 2011 року № 139

65. Наказ ДПС України «Про функціональні повноваження підрозділів ДПС України та їх організаційну структуру» від 29 листопада 2011 року № 185.

66. Мулявка Д.Г. Організація використання інформаційних ресурсів ДПС України у протидії податковим правопорушенням: навчальний посібник / Д.Г. Мулявка, О.В. Атаманчук, Т.О. Рекуненко. – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України. – 2012. – 192 с.

67. Інструкція про порядок виконання європейських конвенцій з питань кримінального судочинства: Наказ Міністерства юстиції, Генеральної прокуратури, Служби безпеки, МВС, ВС, ДПА України, Держдепартаменту виконання покарань від 26.06.1999 року № 34/5/22/130/512/326/73.

68. Маляренко В.Т. Щодо міжнародного співробітництва у виконанні окремих дій в кримінальних справах / Маляренко В.Т. // Вісник Верховного Суду України. – № 1 (26). – С. 41–44.

69. Безрученко В.С. Напрями вдосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення підрозділів податкової міліції / В.С. Безрученко // Проблеми удосконалення законодавства і практики протидії злочинності у сфері господарської діяльності: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародного науково-практичного семінару, 10 грудня 2009 року / Національний університет ДПС України, НДІ фінансового права. – К.: Вік прінт, 2009. – 278 с.

70. Лисенко В.В. Виявлення податковою міліцією ухилень від сплати податків / В.В. Лисенко. – К., 2002. – 168 с.

71. Аркуша Л.И. Основы методики выявления и расследования организованной преступной деятельности при наличии коррумпированных связей: дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 / Л.И. Аркуша. – Одесса, 2001. – 232 с.
72. Конвенція про правову допомогу і правовідносини у цивільних, сімейних та кримінальних справах, 1993 р.
73. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління підрозділами податкової міліції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.br.com.ua/
74. Головач А. “Наша ефективна робота – запорука економічної безпеки держави та добробуту її громадян” / А. Головач // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 24. – С. 6–8.
75. Зелинский А.Ф. Понятие “преступная деятельность” / А.Ф. Зелинский // Сов. государство и право. – 1978. – № 10. – С. 98–100
76. Дрьомін В. М. Злочинність як соціальна практика: інституціональна теорія криміналізації суспільства: монографія / В. М. Дрьомін. – Одеса: Юрид. літ., 2009. – 616 с.
77. Дрьомін В.М. Інституціональна теорія злочинності та криміналізація суспільства: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.08 / В. М. Дрьомін. – Одеса, 2010. – 415 с.
78. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 29. – Ст. 377.
79. Дмитрик Ю.І. Оперативно-розшукові аспекти документування і розкриття злочинів у сфері зовнішньоекономічної діяльності: дис. ...канд. юрид. наук: 21.07.04 / Ю. І. Дмитрик. – Львів., 2008. – 241 с.
80. Минюк Д.І. Організаційно-правові аспекти протидії правопорушенням у сфері зовнішньоекономічної діяльності: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д. І. Минюк. – Ірпінь, 2007. – 196 с.
81. Про внесення змін до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо відповідальності за порушення правил про валютні операції: Закон України від 14 верес. 2000 р. № 1945–III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 43. – 368 с.
82. Варналій З.С. Детінізація економіки як чинник забезпечення національної безпеки України [Електронний ресурс] / З.С. Варналій. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvldu_e/2009_1/09vzsnbu.pdf.
83. Попович В.М. Теорія детінізація економіки / Попович В. М. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 524 с.
84. Про Державну програму детінізації економіки / [Білоус В. Т., Попович В. М. та ін.]. – Ірпінь, 2000. – 49 с.
85. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: (Теорія та практика): [монографія] / В.В. Лисенко. – К.: Логос, 2004. – 324 с

86. Савченко Л.А. Правові проблеми процесу фінансового контролю в Україні: монографія / Л. А.Савченко, О. П. Мельник. – К.: Вид-во Київ. Міжнар. ун-ту, 2009. – 235 с.
87. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. (зі змінами і доповненнями). – Х.: Весна, 2008. – 48 с.
88. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>
89. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
90. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1798-12/page>.
91. Щодо єдиного порядку обліку злочинів у сфері економіки: спільна вказівка Генеральної прокуратури, МВС, СБ, ДПА України від 2 черв. 2004 р. № 12–157 окв.
92. Документування злочинних дій хабарників: [методич. рекомендації] / за ред. Литвиненка В.І.; упоряд.: Гарлицький В.С., Дульський О.О., Конорєв В.М., Моцар В.Б. – К.: РВВ МВС України, 2001. – 80 с.
93. Загрози без кордонів / Український Інтерпол: шляхом розвитку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/Tasko/017.htm>.
94. Про рішення РНБОУ від 11 верес. 2009 р. “Про стан злочинності у державі та координацію діяльності органів державної влади у протидії злочинним проявам і корупції”: Указ Президента України від 27 жовт. 2009 р. № 870/2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
95. Цимбал П.В. Податкові злочини: виявлення, розкриття, розслідування: дис. ...доктора юр. наук: спец. 12.00.09 / П. В. Цимбал. – Ірпінь, 2010. – 521 с.
96. Скалозуб Л.П. Правові та організаційно-тактичні засади протидії підрозділами ДСБЕЗ МВС України незаконному відшкодуванню податку на додану вартість: дис. ... канд. юрид. наук: 21.07.04 / Л. П. Скалозуб. – К., 2009. – 225 с.
97. Атаманчук А.В. Про доцільність створення єдиної державної служби доходів / А.В. Атаманчук, Є.Ю. Колосовський // Право та державне управління – 2011. – № 4.
98. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://koment-kku.narod.ru/or7s205.html>.
99. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість (від'ємного значення податку на додану вартість): Наказ ДПА від 24.05.2011 № 306

100. “Інкотермс-2010” Документ 988_014, чинний, остання версія прийняття від 01.01.2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/988_014.
101. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010.
102. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності: Закон України від 15.11.2011 р. № 4025-6
103. Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. Спільний наказ ДПА та ДПСУ від 12.07.2004 р. № 512/387.
104. Офшорні зони: легальні і незаконні цілі використання І. Галкін [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravoznavec.com.ua/period/chapter/2/24/825>.
105. Про перелік офшорних зон. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 р. № 143-р.
106. Ua-offshore. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ua-offshore.com/offshores/byregions/caribbean/25-caribbean/116-marshallisland>.
107. Реєстрація, купівля офшорних, офшорних компаній. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sng.com.ua/uk/offshore_uk.
108. Масляк П.О. Географія / П.О. Масляк. – К.: Знання, 1998. – С. 765.
109. Голобова Т. Стан і перспективи української енергетики за переходу економіки України на інноваційний шлях: [Всебічний аналіз паливно-енергетичного комплексу України, стан і перспективи його розвитку в цілому та за окремими галузями, з метою здобуття Україною енергетичної незалежності та переходу на інноваційний шлях розвитку] / Т. Голобова // Проблеми науки. – 2005. – № 10. – С. 49–52.
110. Общая энергетика: учеб. пособие для сред. проф. образования; учеб. пособие для студ. высш. учеб. заведений/ Геннадий Федорович Быстрицкий. – М.: Издательский центр «Академия», 2005. – ЗД8 с, с. 3, 86–88, 110–113.
111. Кострубицька О.Є. Зміст та характеристики паливно-енергетичного комплексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.radnuk.info/statti/546-bezpeka/14574-2011-01-18-05-45-53.html>
112. Розміщення продуктивних сил: посібник / Тарангул Л.Л., Горленко І.О., Євтушенко Г.І. – К., 2000. – 264 с.
113. Енергетичні ресурси та потоки / під загал. редакцією А.К. Шидловського. – Київ: Українські енциклопедичні знання, 2003. – 472 [222–231; 266–270; 310–315; 374–380] с.

114. Про електроенергетику: Закон України від 16 жовтня 1997 року № 575/97-ВР.

115. Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=216923&cat_id=35081.

116. Паливно-енергетичний комплекс України. Загальноукраїнський проект. Випуск перший // Новий світ. – К.: – 143 [5–36] с.

117. Про нафту і газ: Закон України від 12 липня 2001 року № 2665-Ш [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

118. Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=216923&cat_id=35081.

119. Енергетичні ресурси та потоки / під загал. редакцією А.К. Шидловського. – Київ: Українські енциклопедичні знання, 2003. – 472 [8–9; 161–200; 217–233] с.

120. Паливно-енергетичний комплекс України в контексті глобальних енергетичних перетворень. – Київ: Українські енциклопедичні знання, 2004. – 468 с.

121. Сучасні особливості злочинів економічної спрямованості у сфері паливно-енергетичного комплексу [Електронний ресурс] / Г.Ю. Дарнопих. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_pravo/2009_4/files/LA409_07.pdf.

122. Марценко Е. Экономическая преступность в топливно-энергетическом комплексе Российской Федерации / Е. Марценко // Энергетическая политика Украины. – 2006. – № 2.

123. Лень В. Шляхи вдосконалення нормативно-правових заходів протидії економічним злочинам у вугільній промисловості / В. Лень, О. Титаренко // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 3. – С. 101–105.

124. Сучасні тенденції проведення реконвертаційних операцій з метою ухиленні від сплати податків та способи протидії даним явищам підрозділами податкової міліції [Електронний ресурс] / О. Атаманчук, Е. Колосовський / Право та управління. – № 4. – 2011. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/prtup/2011_4/pdf/11aovppm.pdf.

125. Сич О.А. Встановлення ознак фальсифікації автомобільних бензинів [Електронний ресурс]. / О.А. Сич, С.І. Стальмахович // Криміналістика і судовая експертиза: сборник научных трудов. – 2011. – № 56 – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/krise/2011_56/12.pdf.

126. Про затвердження Методичних рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання: Наказ ДПА України від 01.04.2011 №190 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dpa.lg.ua/nzak/kontrolij/021211.htm>.

127. Про затвердження Інструкції з контролювання якості нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України: Спільний наказ Міністерства палива та енергетики України та Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 04.07.2007 р. № 271/121 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0762-07>.

128. Аркуша Л.І. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності: характеристика, виявлення, розслідування: монографія / Л.І. Аркуша. – Одеса: Юридична література, 2010. – 376 с.

129. Робинсон Джеффери. Всемирная прачечная: Терор, преступления и грязные деньги в оффшорном мире / Джеффери Робинсон: пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 540 с.

130. Бушков А.Ф. Легализация (отмывание) преступных доходов: история и сущность проблемы // Пути повышения эффективности взаимодействия подразделений МВС РФ с другими государственными органами в области противодействия легализации преступных доходов (стратегический и прикладной аспекты): сборник статей / А.Ф. Бушков; под ред. доктора юридических наук, профессора, заслуженного деятеля науки РФ В.М. Баранова. – Н. Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2005. – 1302 с.: ил.

131. Протидія відмивання доходів, здобутих злочинним шляхом: збірник нормативно-правових актів, міжнародних документів, коментарі / О. Дудоров, М. Мельник, М. Хавронюк. – К.: Атіка, 2003. – 256 с.

132. Советский энциклопедический словарь. – М., 1987. – 1600 с.

133. Краткая сыскная энциклопедия: Деятельность оперативно-розыскная, контрразведывательная, частная сыскная (детективная) / авт.-сост. докт. юрид. наук, проф. А.Ю. Шумилов. – М.: Изд-во Шумилова И.И., 2000. – 227 с.

134. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: Т-во «Знання», КОО; Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. – 556 с.

135. Качка Т. Борьба з відмиванням грошей: Комплексний порівняльно-правовий аналіз відповідальності законодавства України асquis Європейського Союзу у сфері боротьби та запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. – К.: Видавництво «Реферат», 2004. – 288 с.

136. Шульженко Ф.П. Юридична відповідальність за порушення у сфері економіки: навч. Посібник / Ф.П. Шульженко, Є.В. Невмержицький. – К.: КНЕУ, 2003. – 171 с.

137. Корнієнко М.В. Протидія органів внутрішніх справ легалізації коштів, отриманих злочинним шляхом / М.В. Корнієнко. – К.: Національна академія внутрішніх справ України, 2002. – 228 с.

138. Болотский Б.С. Борьба с отмыванием доходов от индустрии наркоторговли в странах содружества / Б.С.Болотский, А.Г. Волеводз, Е.В. Воронова, Б.Ф.Калачев. – М.: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2001. – 248 с.

139. Кримінальна ситуація, що склалася у сфері легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом // Юридичний вісник України. – К., 2003. – С. 20.
140. Невмержицький Є.В. Корупція в Україні: причини, наслідки, механізми протидії: монографія / Є.В. Невмержицький. – К.: КНТ, 2008. – 368 с.
141. Попович В.М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології / В.М. Попович. – К.: Правові джерела, 1998. – 448 с
142. http://www.kmu.gov.ua/control/publish/artile?art_id=244968046
143. <http://zakon.nau.ua/print/?ff=5&fs=10&uid=1014.652.1&type=0>
144. Користін О.Є. Протидія відмиванню коштів в Україні: правові та організаційні засади правоохоронної діяльності: навч. посібн. / О.Є. Користін, С.С. Чернявський ; за ред. О.М. Джужі. – К.: КНТ, 2009. – 612 с.
145. Неапольська політична декларація і глобальний план дій проти організованої транснаціональної злочинності. – Неаполь, 1999 р.
146. Рымарчук А.И. Отмывание грязных денег: международные и национальные системы противодействия / А.И. Рымарчук, Ю.М.Лысенко, В.В. Капустин, С.А. Синянский; под редакцией профессора А.И. Рымарчук. – К.: Юстиниан, 2003. – С. 544.
147. Дремин В. «Отмывание» доходов: законодательное определение / В. Дремин // Юридический вестник. 2000. – № 2. – С. 81.
148. Сандарчук М.В. Социально-экономическая характеристика «отмывания» и легализации доходов // «Грязные» деньги: проблемы противодействия: сборник научных трудов / М.В. Сандарчук; под общ. науч. ред. Р.Т. Тусупбекова, Ж.А. Кулекеева, М.Ч. Когамова. – Астана: Идательство «Парасат Элеми», 2003. 352 с.
149. Білоус В.Т. Організаційно-правове забезпечення боротьби з відмиванням доходів незаконного походження: монографія / В.Т. Білоус, В.М. Попович, М.В. Попович. – Київ, 2001. – 138 с.
150. Брылев В.И. «Отмывание» доходов, полученных незаконным путем: современные реминисценции / В.И. Брылев, О.В. Брилева // Реминисцентный анализ: экономика, политика, право: сб. науч. трудов. – Екатеринбург: ЕВШ МВД России, 1996. – С. 72.
151. Беницкий А.С. Уголовная ответственность за легализацию (отмывание) денежных средств и иного имущества, приобретенных преступным путем: проблемы квалификации и совершенствования законодательства: монографія / А.С. Беницкий / МВД Украины, Луганский институт внутренних дел; [Научн. ред. д-р юридических наук, проф. А.Н. Костенко]. – луганск: РИО МВД, 2001. – 352 с.
152. Борець Л.В. Національна система України по боротьбі з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом: лекція / Л.В. Борець, В.А. Некрасов, В.Я. Мацюк. – К.: КНТ, 2007. – 92 с.

153. Никулина В.А. Отмывание грязных денег. Уголовно-правовая характеристика и проблемы соучастия / В.А. Никулина. – М.: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2001. – 160 с.

154. Головченко О.М. Фактори, що сприяють тонізації економіки. Актуальні проблеми політики: збірник наукових праць / О.М. Головченко; голов. ред. С.В. Ківалов; відп. за вип. Л.І. Кормич. – Одеса: ПП «Фенікс», 2005. – Вип. 26. – 504 с.

155. Білоус В.В. Фіктивне підприємництво (криміналістична характеристика та програма розслідування): довідник слідчого / В.В.Білоус, В.Ю.Шепітько. – Х.: Одісей, 2007. – 184 с.

156. Гнатюк О.М. Кримінологічна характеристика та попередження господарських злочинів, вчинених організованими злочинними групами / Напрями удосконалення протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції, 02–03 грудня 2011 року – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. – 354 с.

