

УДК 343.9.024:336.7
ББК 67.519

Д.Г. Мулявка
*кандидат юридических наук, доцент,
Национальный университет Государственной налоговой службы*

О.Н. Резник
Киевский международный университет

НАЛОГОВЫЕ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫЕ ОРГАНЫ США И УКРАИНЫ: ОПЫТ ОРГАНИЗАЦИОННОГО ПОСТРОЕНИЯ И ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Статья посвящена исследованию одной из ключевых проблем в развитии государства - правовой политике в сфере противодействия налоговой преступности. Основное внимание уделено субъектам предупреждения налоговой преступности. На основе сравнительно-правового метода юридического познания в статье раскрываются принципы организации и функционирования налоговых органов двух государств - Украины и США. Центральной проблемой в борьбе с налоговой преступностью признаются структуризация налоговой системы, законодательная регламентация правового статуса, распределение функциональных обязанностей и согласованность в деятельности многостепенной налоговой системы. Статья содержит анализ позитивных и негативных моментов в организации и деятельности налоговых органов Украины и США.

Ключевые слова: налоговая преступность; субъекты предупреждения налоговой преступности; налоговые органы; налоговые органы Украины; налоговые органы США; правоохранительные органы; международно-правовой опыт.

D.G. Muljavka
*Candidate of Legal Sciences, Associated Professor,
National University of the State Tax Service*

O.N. Reznik
Kyev International University

TAX LAW-ENFORCEMENT AUTHORITIES IN THE USA AND UKRAIN: ОПЫТ ORGANIZING STRUCTURE AND LEGAL CONTROL EXPERIENCE

The paper is devoted to one of the country's development key problems – tax criminality counteraction law policy. Special attention is paid to tax criminality prevention subjects. Based on comparative-legal approach of juridical cognition the paper reveals Ukrain and the USA tax authorities organization and functioning principles. Tax criminality counteraction major problem is considered as tax system structuring, legislative regulation of legal status, functional responsibilities distribution and multilevel tax system coherence. The paper presents positive and negative aspects of Ukrain and the USA tax authorities organization and functioning.

Key words: tax infringements; subjects of tax infringements prevention; tax authorities; tax authorities in Ukrain; tax authorities in the USA; law-enforcement authorities; international legal experience.

Использование зарубежного опыта всегда является одним из самых эффективных способов отследить собственные проблемы и воспользоваться практикой других правовых реалий для повышения эффективности правоприменительной деятельности. Не является

исключением и данное исследование. Нами использован опыт разных государств для того, чтобы определить, какие модели функционирования правоохранительных органов в сфере обеспечения правопорядка в налоговой сфере существуют в настоящее время, и оценить их

через призму возможного заимствования отдельных аспектов организационного и правового обеспечения деятельности налоговой милиции Украины. Следует отметить, что исследование международной практики не является новым для правовой науки. Зарубежный опыт анализируется в работах А.А. Бандурки, А.Н. Бандурки, А.В. Головача, А.С. Кезина, Д.Г. Мулявки, Т.В. Сараскиной и других авторов. Итак, сосредоточим внимание на зарубежном опыте структурного построения упомянутых правоохранительных органов.

Организация сбора налогов и финансового контроля в США - пример тщательно разработанной системы государственного управления [8]. Ядром является Федеральное налоговое управление Службы внутренних доходов (СВД). В рамках СВД действует Управление налоговых расследований. Кроме указанных подразделений в США налоговой сферой занимаются несколько специальных государственных институтов: Конгресс, прокурорские отделы Министерства юстиции, налоговые суды. Особую роль играют оперативные подразделения, функциональные и информационно-аналитические службы, криминалистические лаборатории.

В США перед налоговой службой поставлены три основные задачи: способствовать добровольному соблюдению налоговых законов; стараться максимально удовлетворять интересы налогоплательщиков и уменьшать административную нагрузку на них; обеспечивать более эффективную работу налоговой службы за счет совершенствования налоговой системы и повышения квалификации персонала, т.е. обеспечение эффективности работы службы за счет качества ее выполнения и высокого уровня квалификации служащих [4, с. 190].

Служба внутренних доходов США является центральным, но не единственным налоговым органом США, который непосредственно реализует фискальную функцию государства. В США, как государстве с федеральным устройством, фискальная система имеет три уровня:

- на верхнем уровне - СВД, которая осуществляет контроль за соблюдением налогового законодательства и сбором федеральных налогов;

- на среднем уровне - налоговые службы штатов, так называемые департаменты доходов, которые собирают налоги и сборы, вводимые законодательными собраниями штатов;

они возглавляются председателями исполнительной власти штатов, т.е. губернаторами, и состоят из подразделений, которые решают вопросы идентификации и регистрации налогоплательщиков, налоговых деклараций и денежных переводов, расчетов сумм налогов, их принудительного взыскания, оказания помощи плательщикам;

- на нижнем уровне - местные налоговые органы, которые осуществляют взимание налогов, введенных местными органами власти [1, с. 175-176].

Общее руководство СВД осуществляет глава службы - комиссионер по внутренним доходам на основании делегированных ему министром финансов полномочий. Комиссионер назначается Указом Президента США с согласия Сената. Он несет ответственность за выполнение законодательства о налогах [7, с. 5]. СВД как структурное подразделение Министерства финансов США состоит из следующих подразделений: Служба обработки налоговых деклараций (30 тыс. служащих по всей стране); Служба проверки налоговых деклараций (35 тыс. служащих); Служба взимания налогов (15 тыс. служащих); Служба криминальных расследований (около 3 тыс. служащих) - это силовая структурная единица СВД, единственный орган, который обеспечивает принудительное исполнение налоговых законов. Работники службы называются налоговыми агентами и наделены широкими полномочиями, сотрудничают с местными прокурорскими органами, иногда взаимодействуют с Федеральным бюро расследований.

Внутреннюю структуру Службы криминальных расследований СВД образуют несколько звеньев: Главное управление, расположенное в г. Вашингтон, возглавляется руководителем (Chief), который отвечает за политику и программы на национальном уровне; региональные управления в шести регионах США возглавляются руководителями (Director), которые осуществляют координационные и надзорные функции при проведении налоговых расследований на своей территории; центры выявления мошенничества (в США их десять) возглавляются постоянным управляющим агентом (Resident Agent in Charge) [3, с. 56].

Налоговое подразделение Министерства юстиции США - государственное учреждение, которое имеет очень широкие полномочия по расследованию и поддержанию обви-

нения в уголовных преступлениях в сфере налогообложения. Оно взаимодействует со структурными подразделениями Министерства юстиции США: Аторнейской службой, Силowym отделом Уголовного подразделения, отделом борьбы с незаконным оборотом наркотиков, Службой криминальных расследований СВД. Налоговое подразделение имеет также несколько гражданских и уголовных подразделений, которые способствуют деятельности прокуроров в определенных регионах. Например, функции уголовного преследования возлагаются на три региональных отдела и отдел уголовного обжалования и принудительной налоговой политики (CATEPS - Criminal Appeals and Tax Enforcement Policy Section) [2, с. 176].

Изложенные моменты функционирования системы правоохранительных органов США в налоговой сфере дают возможность говорить о наличии особенностей, характерных в первую очередь для своеобразного государственного, экономического и правового построения страны. Наличие федеративного устройства требует построения разветвленной системы налоговых правоохранительных органов с сочетанием федеральных и региональных особенностей правового обеспечения процедуры взимания налогов и наличия соответствующей компетенции. Для сравнения приведем пример организационного построения органов налоговой милиции Украины. До сих пор в отличие от многих постсоветских стран в Украине налоговая милиция входит в систему органов Государственной налоговой службы Украины (ГНС).

Налоговая милиция состоит из специальных подразделений по борьбе с налоговыми правонарушениями, действующих в составе соответствующих органов государственной налоговой службы, и осуществляет контроль за соблюдением налогового законодательства, выполняет оперативно-розыскную, уголовно-процессуальную и охранную функции. В 2011 г. в рамках оптимизации системы органов исполнительной власти осуществлена реорганизация Государственной налоговой администрации Украины в Государственную налоговую службу Украины с сокращением штатной численности работников центрального аппарата в соответствии с постановлением Кабинета Министров Украины от 7 сентября 2011 г. № 937 «Об утверждении предельной численности работников аппарата централь-

ных органов исполнительной власти» на 20 % (366 единиц). Уменьшено количество структурных подразделений центрального аппарата на 30 % (с 33 до 23). Также сокращено с 12 до 2 количество заместителей председателя ГНС Украины.

Согласно требованиям постановлений Кабинета Министров Украины от 21 сентября 2011 г. № 981 «Об образовании территориальных органов Государственной налоговой службы» и от 14 ноября 2011 г. № 1184 «Об утверждении предельной численности работников территориальных органов центральных органов исполнительной власти» уменьшено количество территориальных органов ГНС на 16 % (с 482 до 401) и сокращена штатная численность работников территориальных органов ГНС на 10 %, или на 6 041 единицу (с 60 407 до 54 366). На основании ч. 3 ст. 21 закона Украины «О центральных органах исполнительной власти» и подп. 19 п. 10 Положения о Государственной налоговой службе Украины, утвержденного Указом Президента Украины от 12 мая 2011 г. № 584, разработаны и утверждены положения: о государственных налоговых службах в Автономной Республике Крым, гг. Киеве и Севастополе, областях; о государственных налоговых инспекциях в районах, городах (кроме гг. Киева и Севастополя), районах в городах; межрайонных, объединенных и специализированных государственных налоговых инспекциях. В ходе проведения реорганизации органов ГНС изменились подходы к организации работы налоговых органов, в частности по обеспечению качественного обслуживания налогоплательщиков и максимальной прозрачности деятельности органов ГНС [6].

Налоговая милиция - это правоохранительный орган, который осуществляет свою деятельность в контексте государственной налоговой политики, реализуемой органами ГНС Украины, направляет свою деятельность на предотвращение преступлений и других правонарушений в сфере налогообложения, их раскрытие, расследование и производство по делам об административных правонарушениях, осуществляет комплекс розыскных, антикоррупционных мер, а также деятельность, направленную на обеспечение безопасности деятельности работников органов государственной налоговой службы.

Задачами налоговой милиции являются: предотвращение уголовных и других право-

нарушений в сфере налогообложения и бюджетной сфере, их раскрытие, расследование и производство по делам об административных правонарушениях; розыск лиц, скрывающихся от следствия и суда за уголовные и другие правонарушения в сфере налогообложения и бюджетной сфере; предотвращение и противодействие коррупции в органах государственной налоговой службы и выявление ее фактов; обеспечение безопасности деятельности работников органов государственной налоговой службы, их защиты от противоправных посягательств, связанных с выполнением служебных обязанностей [5].

Следовательно, указанные задачи можно систематизировать в следующие блоки:

1. Задачи, направленные на предупредительную деятельность (предотвращение преступлений и других правонарушений в сфере налогообложения).

2. Задачи, направленные на правоприменительную деятельность (раскрытие, расследование и производство по делам об административных правонарушениях, розыск преступников).

3. Задачи, направленные на поддержание режима законности, дисциплины и безопасности среди сотрудников налоговой милиции (предотвращение коррупции, обеспечение безопасности деятельности работников и т.д.).

Следует отметить, что после принятия Налогового кодекса Украины налоговая милиция укрепила свой правоохранный статус, сократив до минимума участие в контрольных мероприятиях. Сейчас подразделения налоговой милиции не способны самостоятельно осуществлять в полном объеме налоговые проверки налогоплательщиков с составлением актов и вынесением решений о применении финансовых санкций к правонарушителям. Думается, что Налоговый кодекс Украины изменил правовой статус налоговой милиции в области налогового контроля, ограничив его только правоохранным аспектом.

Налоговый кодекс Украины в ст. 349 предусматривает, что в состав налоговой милиции входят: главные управления (управления, отделы, секторы) центрального органа исполнительной власти, реализующего государственную налоговую политику; управления (отделы, секторы) налоговой милиции соответствующих государственных налоговых служб в Автономной Республике Крым, областях, округах (на два и более региона), городах Киеве и Се-

вастополе; главные отделы (отделы, секторы) налоговой милиции соответствующих государственных налоговых инспекций в районах, городах (кроме городов Киева и Севастополя), районах в городах; межрайонных, объединенных и специализированных государственных налоговых инспекций. В составе налоговой милиции действует специальное подразделение, которое осуществляет работу по борьбе с незаконным обращением алкогольных напитков и табачных изделий.

Налоговую милицию возглавляет первый заместитель руководителя центрального органа исполнительной власти, реализующий государственную налоговую политику, - начальник налоговой милиции [5]. Перечисленные органы налоговой милиции действуют не разрозненно, а совместно, находятся в тесной взаимосвязи, взаимодействии и взаимозависимости и составляют единую систему. Единство системы органов налоговой милиции отражает единство их сущности как правоохранных органов и органов исполнительной власти, находящихся в административном подчинении. Это единство органов обусловлено общностью их задач и функций, которые они призваны осуществлять. Для всех органов налоговой милиции устанавливается единый правовой режим их деятельности, и она направлена на достижение общей главной цели - обеспечение законности и правопорядка в налоговой сфере.

Подытоживая зарубежный опыт организации правоохранных налоговых органов, можем констатировать следующее: для каждого государства присущи особенности, связанные в первую очередь с традициями построения правоохранный и экономической систем; «западные» модели построения налоговых органов имеют тяготение к принадлежности к системе финансовых органов и, как правило, относятся к структуре министерства финансов государства, «постсоветская» модель показывает поиск наиболее оптимального варианта функционирования этих правоохранных органов. В частности, в настоящее время отсутствует наиболее приемлемый статус налоговых правоохранных органов. Однако предпочтение отдается существованию в рядах системы органов внутренних дел или в качестве самостоятельного органа; общим для всех моделей функционирования налоговых правоохранных органов является наличие широкой (по отношению к укра-

инской модели) компетенции и выполнение более значимых, чем просто борьба с налоговой преступностью, функций и задач. С учетом вышесказанного напрашивается вывод о необходимости расширения полномочий нало-

говой милиции Украины и ее институциональной перестройки в сторону ее превращения в широкомасштабный правоохранительный орган, который бы осуществлял борьбу с экономической и коррупционной преступностью.

ПРИСТАТЕЙНЫЙ СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бандурка А.А. Налоговые органы США: полезный опыт деятельности / А.А. Бандурка // Вестник Национального университета внутренних дел. - 2005. - № 29. - С. 175-176.
2. Бандурка А.А. Управление государственной налоговой службой в Украине: организационно-правовые аспекты : дис. ... д-ра юрид. наук / А.А. Бандурка. - Киев, 2007. - 500 с.
3. Garbis M. Supplement to Accompany Tax Procedure and Tax Fraud / M. Garbis, J. Garbis. - 3-rd ed. WestWadsworth, 2000. - 134 p.
4. Данилов О.Д. Налоговая система и пути ее реформирования : учеб. пособие / О.Д. Данилов, Н.П. Флиссак. - Киев : Парламент. изд-во, 2001. - 216 с.
5. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI // Ведомости Верховной Рады Украины. - 2011. - № 13-14, № 15-16, № 17.
6. Отчет об исполнении Плана основных вопросов экономической и контрольной работы Государственной налоговой службы Украины в 2011 г., утв. приказом ГНА Украины от 08.02.2011 г. № 74 (выписка) [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/plani-ta-zviti-roboti-dpa-u/59465.html>.
7. Проневич А. Полицейская деятельность налоговой службы США: современность / А. Проневич // Преступление и наказание. - 2000. - № 12.
8. Современные Соединенные Штаты Америки : энцикл. справ. - М. : Политиздат, 1988. - 542 с.

REFERENCES

1. Bandurka A.A. USA tax authorities: positive activity experience. [Nalogovye organy SShA: poleznyj opyt dejatel'nosti / A.A. Bandurka]. *Vestnik Nacional'nogo universiteta vnutrennih del - National University of Internal Affairs Journal*, 2005, no. 29, pp. 175-176.
2. Bandurka A.A. State tax service management organization in Ukraine: organizational and legal aspects. Author's abstract. [Upravlenie gosudarstvennoj nalogovoj sluzhboj v Ukraine: organizacionno-pravovye aspekty : dis. ... d-ra jurid. nauk : 12.00.07. / A.A. Bandurka]. Kiev, 2007. 500 p.
3. Garbis M. Supplement to Accompany Tax Procedure and Tax Fraud / M Garbis., J. Garbis, 3-rd ed. WestWadsworth, 2000. 134 p.
4. Danilov O.D. Tax system and ways of its reform: educational book. [Nalogovaja sistema i puti ee reformirovanija: uchebnoe posobie / O.D. Danilov, N.P. Flissak]. Kiev, 2001. 216 p.
5. Ukrainian Tax Code No. 2755-VI dated 2 December 2010. [Nalogovyj kodeks Ukrainy ot 2 dekabrya 2010 goda no. 2755-VI]. *Vedomosti Verhovnoj Rady Ukrainy - Verkhovna Rada of Ukraine Journal*, 2011, no. 13-14, no. 15-16, no. 17.
6. 2011 year report on execution of basic issues of economical and control work of State Tax service in Ukraine. [Otchet ob ispolnenii Plana osnovnyh voprosov jekonomicheskoy i kontrol'noj raboty Gosudarstvennoj nalogovoj sluzhby Ukrainy v 2011 godu, utverzhennogo prikazom GNA Ukrainy ot 08.02.11 goda no. 74 (vypiska)]. Available at: <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/plani-ta-zviti-roboti-dpa-u/59465.html>.
7. Pronevich A. USA tax service police activity: nowadays. [Policejskaja dejatel'nost' nalogovoj sluzhby SShA: sovremennost' / A. Pronevich]. *Crime and punishment - Prestuplenie i nakazanie*, 2000, no. 12, pp. 5.
8. Modern USA: encyclopaedia. [Sovremennye Soedinennye Shtaty Ameriki : jencikl. sprav]. Moscow, 1988. 542 p.

Сведения об авторах

Мулявка Дмитрий Григорьевич - начальник кафедры организации оперативно-розыскной деятельности Национального университета Государственной налоговой службы Украины, кандидат юридических наук, доцент, Киев, Украина; e-mail: rekunenko22@ukr.net.

Резник Олег Николаевич - соискатель Киевского международного университета, Киев, Украина; e-mail: ord_nudpsu@ukr.net.

About the authors

Muljavka Dmitrij Grigor'evich - head of the chair of investigative activity organization, National University of the State Tax Service of Ukraine, candidate of legal sciences, associated professor, Kiev, Ukraine; e-mail: rekunenko22@ukr.net.

Reznik Oleg Nikolaevich - postgraduate student of Kiev International University, Kiev, Ukraine; e-mail: ord_nudpsu@ukr.net.