

Сергій ІВАСЕНКО

Національна академія державного управління
при Президентіві України**ЗАПОБІГАННЯ КОРУПЦІЙНИМ РИЗИКАМ
У ПОДАТКОВИХ ОРГАНАХ УКРАЇНИ**

Аналізуються причини, що обумовлюють підвищення рівня корупції серед працівників податкових органів, розглядається сучасний стан та тенденції виникнення корупційних проявів у діяльності податкових органів. На підставі аналізу нормативної бази доводиться, що неузгодженість чинного податкового законодавства є підґрунтям для злочинних, корупційних проявів у цій сфері.

Ключові слова: корупція, державна антикорупційна політика, державне управління, податкові органи, корупційні ризики.

Sergii Ivasenko. Предотвращение коррупционных рисков в налоговых органах Украины

Анализируются причины, обуславливающие повышение уровня коррупции среди работников налоговых органов, рассматривается современное состояние и тенденции возникновения коррупционных проявлений в деятельности налоговых органов. На основании анализа нормативной базы доказывается, что несогласованность действующего налогового законодательства является основанием для преступных, коррупционных проявлений в этой сфере.

Ключевые слова: коррупция, государственная антикоррупционная политика, государственное управление, налоговые органы, коррупционные риски.

Sergii Ivasenko. Prevention of corruptive risks in tax bodies of Ukraine

The causes that contribute to increasing levels of corruption among tax officials is analyzed, the current state and trends of occurrence of corruption in the activities of tax authorities are considered. Based on the regulatory framework proved, that inconsistency current tax law is the basis for criminal, corruption in this area.

Key words: corruption, government anti-corruption policy, public administration, tax authorities, corruption risks.

Протидія посадовим злочинам у сфері діяльності органів виконавчої влади на сучасному етапі розглядається як один із пріоритетних напрямів державного управління. Це обумовлює необхідність аналізу ризиків підвищення рівня корупції серед державних службовців.

Вітчизняні науковці проблематику корупції дослідили досить детально. Так, маємо теоретизацію основних понять (М. І. Бесараб, Ю. П. Дмитренко, А. А. Кушніренко, М. А. Павловський, М. І. Пірен), аналіз динаміки корупційних проявів (І. Ю. Авакумов,

О. В. Войцеховський, В. М. Безчасний, Л. М. Горілик, М. В. Гришук, Е. С. Дмитренко, О. О. Колотило), дослідження корупції в правоохоронній системі України (О. Ф. Бантишев, І. В. Бондаренко, О. Г. Кальман, М. І. Мельник, М. А. Погорецький, М. О. Потебенько, Б. В. Романюк, Є. Д. Скулиш, В. Ю. Захарченко та ін.), аналіз впливу корупції на соціально-політичні процеси (М. І. Камлик, О. Д. Маркєва, Є. В. Невмержицький) і т. ін.

При цьому науковцями недостатньо вивчено закордонний досвід і специфіку боротьби з корупцією в правоохоронних структурах. Це обумовило вибір теми дослідження.

Мета статті – аналіз корупційних ризиків у податкових органах України.

Розглядаючи сучасний стан і тенденції виникнення корупційних проявів у діяльності податкових органів, необхідно зазначити, що чинне законодавство України окремо не виділяє боротьбу з корупцією саме в органах державної податкової служби. Одним із небагатьох документів є розпорядження Президента України № 146 від 21 червня 2004 р. «Про деякі заходи щодо посилення боротьби з корупцією в органах державної податкової служби». Таким чином, можна дійти висновку, що прояви корупційних дій мають схожий характер у будь-яких органах державної влади, у тому числі і в органах державної податкової адміністрації (ДПА) України. Тобто мова йде про хабарництво, зловживання посадовим становищем, надання необґрунтованих переваг тим чи іншим суб'єктам підприємницької діяльності тощо. Також доволі однотипними є причини та умови поширення корупції, на яких ми вже зупинялися.

Податкові органи являють собою одну із владних структур української держави, відповідно, тією чи іншою мірою ситуація з корупцією ДПА є відображенням загальнодержавних процесів і тенденцій.

Розглядаючи тенденції протидії проявам корупції в органах державної податкової служби (ДПС), потрібно насамперед орієнтуватися на ті загальнодержавні програми протидій корупції, які були затверджені останнім часом. При цьому необхідно зважати на те, що ці документи містять як загальні заходи, що мають системний характер та реалізація яких сприятиме зниженню рівня корупції як системного явища, так і заходи спеціальні – тобто такі, що повинні позитивно вплинути на зменшення рівня корупції в окремих сферах суспільних відносин. На жаль, саме такі спеціальні заходи, які мають містити в собі перш за все організаційно-управлінські чинники в конкретних сферах діяльності правоохоронних органів, визначаються надто загальними фразами, що, у свою чергу, може звести нанівець той спеціальний ефект, який ці заходи повинні були б мати.

Зупинимось на аналізі згаданих документів більш детально. Найбільш поширеними формами корупційних дій є хабарництво, корупційний лобізм, тобто підкуп осіб, уповноважених на виконання функцій держави, та виконання державними службовцями незаконних, корупційних за змістом посередницьких функцій у відносинах третіх осіб з органами державної влади. Крім того, указується на такі форми корупційних дій, як сприяння влаштуванню на роботу родичів, близьких, знайомих, неофіційне «спілкування» з представниками підприємств, ведення підприємницької діяльності через підставних осіб або родичів чи близьких, отримання не передбачених законом пільг, привілеїв та подарунків у дні особистих та державних, релігійних свят. Фахівці справедливо зазначають, що ці форми корупційних дій стали явищем не ситуативним, а постійним, при цьому підкреслюють, що наявні офіційні статистичні дані не дають об'єктивного уявлення про поширення та масштаби корупції в Україні. Указуючи на необхідність удосконалення інституту державної служби, автори антикорупційних документів називають такі заходи:

– оптимізація чисельності державного апарату та реформування його структури відповідно до рекомендацій та стандартів держав-членів Європейського Союзу;

– удосконалення нормативно-правових актів у сфері державної служби. Зокрема, ідеться про вдосконалення механізмів ротації та атестації державних службовців із паралельним реформуванням системи оплати їх праці;

– вжиття заходів щодо зменшення безпосередніх контактів громадян і представників юридичних осіб з державними службовцями, у тому числі за допомогою впровадження системи електронного документообігу та електронного цифрового підпису;

– удосконалення механізмів контролю за доходами та видатками державних службовців;

– забезпечення підвищення рівня правової культури та правової свідомості державних службовців тощо.

Високої ефективності у виявленні корупційних правопорушень можна досягти лише за умови тісної взаємодії правоохоронних органів з органами державної влади та інститутами громадянського суспільства.

Указані заходи повинні позитивно позначитися на роботі всіх органів державної влади. Безумовно, запропоновані заходи містять раціональне зерно, проте всіх їх можна віднести до так званих загальних заходів, тобто таких, реалізація яких має сприяти зниженню рівня корупції як системного явища. Крім реформи системи державної служби, до таких заходів можна віднести завершення політичної реформи в Україні як такої та забезпечення дійсної незалежності всіх

трьох гілок влади, розвиток свободи слова та незалежних, а не «кишенькових» засобів масової інформації, інших інститутів громадянського суспільства тощо.

На сучасному етапі розвитку нашої держави корупція має масовий та системний характер. Стан справ у податкових органах в умовах існування в країні системної корупції не може принципово відрізнятись від загального стану речей у державі. Серед основних форм корупційних дій виділяють хабарництво, зловживання владою в особистих інтересах, неправомірне втручання в діяльність державних органів чи посадових осіб, надання необґрунтованих переваг фізичним або юридичним особам шляхом прийняття тих чи інших управлінських рішень, призначення з особистих інтересів на посаду «потрібної» особи тощо.

Серед заходів, спрямованих на подолання корупції, необхідно виділити заходи загального та спеціального характеру. Серед загальних заходів особливе значення має створення сильних інститутів громадянського суспільства та реформування державної служби з метою подолання корупції саме як явища системного характеру. Заходи спеціального характеру спрямовані на вдосконалення законодавчого регулювання відносин у сфері оподаткування для створення зрозумілої, чіткої та прозорої системи правил і механізмів реалізації цих правил.

Проаналізуємо чинне законодавство на предмет виявлення ризиків (причин та умов), які сприяють проявам корупції в податкових органах України, у тому числі податковій міліції. На сьогодні чинне податкове законодавство налічує 7 040 нормативно-правових актів (із них 181 – закони та акти, якими вносяться зміни до законів). Така ситуація з погляду правового забезпечення адміністрування податків в Україні характеризується відсутністю єдиних методологічних підходів до створення законодавчої бази в цій галузі, інші законодавчі акти не враховують реальних економічних і соціальних умов, є розрізненими та неузгодженими між собою, правове регулювання не має комплексного характеру.

За результатами соціологічного дослідження на авторитет податкових органів найбільш негативно впливають такі чинники: нестабільність та недосконалість податкового законодавства та часті зміни в законодавстві (18,7 %), бюрократизм (15 %), відсутність податкового кодексу (11,6 %), високі ставки податків (11,1 %), неоднозначне тлумачення законодавчих вимог (10,5 %), значні штрафні санкції (7,8 %), корупція (7 %) [3], тобто більшість позицій, за якими проводилося дослідження громадської думки, так чи інакше пов'язані з недосконалістю законодавства, а отже, потенційною можливістю виникнення корупційних проявів.

Зрозуміло, що неузгодженість чинного податкового законодавства є підґрунтям для зловживань, у тому числі злочинних, корупційних проявів у цій сфері. Особливої уваги потребує питання щодо корупційних зловживань при стягненні та відшкодуванні податку на додану вартість (ПДВ). Подолати це ганебне явище можна шляхом створення прозорої системи адміністрування ПДВ. Утім існуючі затверджені нормативні форми документальної перевірки за змістом є лише переліком формальних показників діяльності платника податків без аналітичних висновків і майже без упровадження фактичних методів контролю, ігнорування або часткове використання яких створює ризик виникнення корупції [1]. Аморфність, невизначеність форм і методів податкового контролю дають можливість податковому інспектору особисто вирішувати, що включати в акт перевірки, а що ні [1]. Окремі працівники податкових органів на свій розсуд трактують право на податкову таємницю, яке охоплює: право на власні позитивні дії, право вимагати відповідної поведінки від зобов'язаних осіб [2, с. 22]. Саме податковий інспектор за результатами ревізії вирішує, як скласти акт перевірки і яка загрожує після цього суб'єкту податкового правопорушення відповідальність: фінансові санкції, адміністративні або кримінальні заходи. Це є основою подальших корупційних вимог податківця. Адже від тяжкості скоєного і можливих санкцій залежить розмір хабара. Проте для корупційних дій цього ще замало. Ризик корупції виникає за наявності детермінанти – імовірності ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів суб'єктом підприємницької діяльності.

Необхідно вказати на те, що основними ризиками, які можуть сприяти корупції в органах ДПС України, є незаконні дії посадових осіб державної податкової служби під час здійснення планових та позапланових перевірок суб'єктів господарювання, які можуть підпадати під дію Закону України «Про засади запобігання та протидію корупції».

Ризиком, який сприяє проявам корупції в органах ДПС України, можуть бути дії податківця з продажу активів платника податків його підконтрольним структурам. Крім того, активи, які перебувають у податковій заставі, можуть бути продані за заниженими цінами, тобто виторг від їх реалізації буде недостатнім для погашення всіх податкових зобов'язань платника податків. Наслідком таких дій може бути сприяння окремих державних службовців органів ДПС в отриманні платником податків свого майна, яке було реалізоване з метою погашення податкових зобов'язань перед державою.

Відповідно до ст. 10 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 р. державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні

та об'єднані державні податкові інспекції забезпечують облік платників податків, інших платежів, правильність обчислення і своєчасність надходження цих податків, платежів, а також здійснюють реєстрацію фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів. Слід підкреслити, що існують непоодинокі випадки, коли підприємство-платник податків не існувало за вказаною юридичною адресою, відповідно, воно не сплачувало податки, проте здійснювало свою господарську діяльність тривалий час.

Згідно з абз. 6 та 8 ч. 1 ст. 10 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції забезпечують застосування та своєчасне стягнення сум фінансових санкцій за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами; перевіряють факти приховування і заниження сум податків та зборів.

Ризиком, що може сприяти проявам корупції в органах ДПС України, є здійснення корупційних діянь з боку платника податків на користь представників органів ДПС України, які проводили перевірку. Відповідно до абз. 10 ч. 1 ст. 10, абз. 6 та 8 ч. 1 ст. 10 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції передають відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції. Існують непоодинокі випадки, коли за рішенням посадових осіб податкових органів матеріали за фактами правопорушень податкового законодавства не передавалися відповідним правоохоронним органам, а за їх сприяння затримувалися або знищувалися у стінах податкових органів.

Відповідно до абз. 12 ч. 1 ст. 10 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції проводять роботу, пов'язану з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією у встановленому законом порядку безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна.

Одним із напрямів превентивної роботи є створення законодавства, що перешкоджає вчиненню державними службовцями корупційних діянь. Ідеться не лише про норми-заборони державним службовцям займатися підприємницькою діяльністю або одержувати

за свої дії винагороду, а також про такі формулювання повноважень державних службовців, які не залишають «прогалін» для їх довільних дій і лобювання інтересів будь-кого. Необхідно знайти належний ступінь адміністративного впливу, без якого процес державного управління є неможливим. Одночасно треба унеможливити виникнення в законі норм, що ускладнюють (безпосередньо або опосередковано) управлінський процес і тим самим формують сприятливі умови для утворення адміністративних бар'єрів, здириництва, хабарництва, інших форм прояву корупції.

Необхідність у систематичному аналізі законодавчих актів щодо рівня їх корупційності визнана міжнародним співтовариством. Так, Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції від 31 жовтня 2003 р. містить такі положення про попередження корупції: «Кожна держава-учасниця прагне періодично проводити оцінку відповідних правових документів і адміністративних заходів з метою визначення їх адекватності з погляду попередження корупції й боротьби з нею».

Отже, найбільш актуальною є антикорупційна експертиза стосовно тих актів, які регулюють контрольні, дозвільні, реєстраційні, юрисдикційні повноваження органів державної влади (державних службовців) у взаємодії з громадянами й недержавними юридичними особами, а також порядок і строки реалізації цих повноважень. З метою попередження прийняття нормативно-правових актів, які сприятимуть скоєнню корупційних дій посадовцями, розроблено методику аналізу законодавства на корупційність.

Під контрольними повноваженнями маються на увазі повноваження, що здійснюються з метою перевірки законності діяльності (у тому числі порядку діяльності) суб'єктів права (інспекції, ревізії, контроль, нагляд). Під дозвільними повноваженнями розуміються повноваження, що здійснюються з метою видачі документів, які підтверджують спеціальні права на певну діяльність (посвідчення, ліцензії, акредитації, сертифікати тощо) або на користування певними предметами (наприклад зброєю). Також до дозвільних належать повноваження, пов'язані з наданням державної власності в оренду, приватизацією держвласності, а також розподілом бюджетних коштів (держзакупівлі тощо).

Під реєстраційними повноваженнями маються на увазі повноваження, що здійснюються з метою посвідчення фактів встановлення, зміни або припинення правового статусу суб'єктів права (платників податків, ліцензіатів), а також цивільно-правових операцій та об'єктів права (нерухомості, автомобілів). Юрисдикційні повноваження посадовців державних органів полягають у застосуванні заходів адміністративно-правової відповідальності (наприклад, накладення адміністративних штрафів). Під

нормотворчими повноваженнями маються на увазі повноваження щодо ухвалення нормативно-правових актів підзаконного характеру, які встановлюють правила поведінки для необмеженого кола осіб. Зазначимо, що наведений перелік повноважень є приблизним, а їх класифікація має умовний характер.

Вважаємо, що важливим кроком на шляху до попередження норм, які сприяють поширенню корупції, є розробка і прийняття Міністерством юстиції України Методичних рекомендацій щодо проведення експертизи проектів нормативно-правових актів на наявність корупціогенних норм, затверджених наказом Мін'юсту від 23 червня 2010 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення експертизи нормативно-правових актів на наявність корупціогенних норм».

Список використаних джерел

1. **Жигаленко О.** Совершенствование методических основ документального налогового контроля / О. Жигаленко // Підприємництво, господарство і право. – 2007. – № 4. – С. 134.
2. **Криницький І.** Дотримання податкової таємниці як спеціальний принцип податково-процесуального права / І. Криницький // Підприємництво, господарство і право. – 2007. – № 11. – С. 22.
3. **Незалежне** інформаційно-аналітичне видання. – Режим доступу : www.zahid.net/2008/6/18173109.

List of references

1. **Zhigalenko O.** Sovershenstvovanie metodicheskikh osnov dokumentalnogo nalogovogo kontrolya / O. Zhigalenko // PIdpriEmnitstvo, gospodarstvo I pravo. – 2007. – № 4. – S. 134.
2. **Krynytskyi I.** Dotrymannia podatkovoi taiemnytsi yak spetsialnyi pryntsyp podatkovoprotsesualnoho prava / I. Krynytskyi // Pidpriemnytsstvo, hospodarstvo i pravo. – 2007. – № 11. – S. 22.
3. **Nezalezhne** informatsiino-analitychne vydannia. – Rezhym dostupu : www.zahid.net/2008/6/18173109.

Надійшла до редколегії 23.02.15