

УДК 342.951

DOI <https://doi.org/10.32847/ln.2021.14.018>

Молчанова А.В.

*аспірант кафедри адміністративного права, процесу та адміністративної діяльності
Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ***КОРУПЦІЙНІ РИЗИКИ В ДІЯЛЬНОСТІ ПОСАДОВИХ ОСІБ ПОДАТКОВИХ
ОРГАНІВ ПРИ РЕАЛІЗАЦІЇ ЇХ КОНТРОЛЬНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ**

Постановка проблеми. Реформування системи податкових органів в Україні має періодичний характер. Проте основними тенденціями сучасного етапу модернізації системи органів, що реалізують державну податкову політику є зміщення акцентів на адміністрування податків та надання адміністративних послуг у цій сфері, інформатизація, а також боротьба із корупцією. Як зазначає Г.О. Блінова, під час зростання ступеня доступності інформації про діяльність органів публічної адміністрації підвищується їхня інформаційна відкритість та пропорційно знижується рівень корумпованості [1, с. 35]. Зазначені тенденції знайшли своє відображення у нових цілях Державної податкової служби (ДПС).

Наказом Державної податкової служби України від 10.12.2019 року № 205 була затверджена місія та стратегічні цілі діяльності цієї служби. Так, місія ДПС визначає, що вона є повністю прозорою, сучасною та технологічною податковою службою, яка надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі і виявляє нетерпимість до корупції [2].

Оскільки Державна податкова служба, її органи та посадові особи наділені значними колом владних повноважень, то виникає можливість для зловживання ними. Л.М. Лихошерст зазначає, що аналіз практики виявлення, попередження і припинення фактів корупції в податкових органах показує, що злочинні структури намагаються перенести у сферу оподаткування налагоджену в інших галузях систему хабарництва. Проблема боротьби з

корупцією в зазначеному відомстві набуває все гострішого характеру [3, с. 61].

З іншого боку, наголошує С. Івасенко, 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. Аморфність, невизначеність форм і методів податкового контролю дають можливість податковому інспектору особисто вирішувати, що включати в акт перевірки, а що ні, наголошують науковці [4, с. 239; 5, с. 134]. Проте, слід підтримати Л.М. Лихошерста, що в основу протидії корупції і посадовим злочинам повинен покладатись не силовий вплив, а система превенцій – антикорупційних стандартів, а провідна роль в цій системі заходів відводиться керівному складу органів державної податкової служби [3, с. 66].

Боротьбі із корупцією в податкових органах триває вже не один рік. Так, за результатами соціологічного дослідження на авторитет податкових органів найбільш негативно впливають такі чинники як нестабільність та недосконалість податкового законодавства та часті зміни в законодавстві, бюрократизм, високі ставки податків, неоднозначне тлумачення законодавчих вимог, значні штрафні санкції та корупція, тобто більшість позицій, за якими проводилося дослідження громадської думки, так чи інакше пов'язані з недосконалістю законодавства, а отже, потенційною можливістю виникнення корупційних проявів зазначає С. Івасенко [4, с. 240].

Система податкових органів переживає черговий етап реформування, і саме і цих умовах необхідний виважений та прорахований підхід для оновлення цієї служби і мінімізації корупційних факторів, тобто таких положень нормативно-правових актів, які самостійно чи у поєднанні з іншими нормами можуть сприяти вчиненню корупційних або пов'язаних з корупцією правопорушень.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Питання правового регулювання діяльності податкових органів та правовідносин у сфері оподаткування були предметом наукових пошуків різних вчених, проте особливості правового регулювання та організації діяльності із запобігання та протидії корупції в системі податкових органів досліджували такі науковці: С. Івасенко, О. Жигаленко, Л. Лихошерст, І. Машковська, І. Яцків та інші. Науковий доробок зазначених дослідників дозволив нам зорієнтуватись у визначеній проблемі, водночас продемонстрував відсутність комплексного підходу до висвітлення питань ідентифікації та запобігання корупційним ризикам в діяльності посадових осіб податкових органів під час проведення перевірок.

Формулювання завдання дослідження. Виходячи із зазначеного, метою даної статті є з'ясування сутності та виокремлення особливостей такої правової категорії як корупційні ризики в діяльності посадових осіб податкових органів, що мають місце при реалізації їх контрольних повноважень, а також визначення організаційно-правових напрямів та шляхів для мінімізації таких корупційних ризиків.

Виклад основного матеріалу. Щорічні опитування громадян, що проводились протягом десятиліть засвідчують їх ставлення до органів податкової служби як до корумпованих організацій. Ще у 2009 році І.Л. Машковська писала, що за даними соціологічних досліджень працівники податкової служби найбільш часто притягуються до відповідальності за протизаконне сприяння у веденні підприємницької діяльності суб'єктам господарювання у формі умисного не нарахування

податкового зобов'язання, видачі недостовірних довідок; зменшення сум донарахувань до бюджету під час проведення документальних перевірок; складання відповідних актів; неприйняття рішень про застосування та стягнення фінансових санкцій за результатами перевірок підприємств; невжиття заходів щодо притягнення посадових осіб підприємств до адміністративної відповідальності за допущені порушення вимог чинного податкового законодавства України; недотримання вимог нормативно-правових актів ДПС України під час проведення перевірки або процедури з метою ліквідації окремих суб'єктів підприємницької діяльності тощо [6, с. 104].

На сьогодні на думку населення не змінилась, найбільш корумпованими інституціями громадяни вважають митницю, суди, прокуратуру, та податкову службу. Так, згідно з даними стандартного опитування щодо рівня корупції, одним з пріоритетних напрямів боротьби з корупцією для населення України є податкова і митна сфери у 25% опитаних громадян та 32% представників бізнесу [7; 8].

На сьогодні питанням протидії корупції в органах ДПС також приділяється значна увага [9]. Проте показники притягнення посадових осіб державної податкової служби залишаються високими. Так у 2019 році за вчинення кримінальні корупційні правопорушення або правопорушення, пов'язані з корупцією, було притягнуто до кримінальної відповідальності 24 службові особи і працівників державної податкової служби [10], а у 2020 році - 11 осіб. Адміністративні правопорушення, пов'язані з корупцією, у 2020 році скоїли 45 посадових та службових осіб державної податкової служби, у 2019 році вчинили - 108 посадових осіб державної податкової служби; а у 2018 році - 70 осіб [10]. Для виправлення цієї негативної ситуації розроблено ряд прогресивних документів, що передбачають комплексні заходи з протидії корупції в податкових органах.

Згідно Плану заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну подат-

кову політику, передбачено ряд заходів щодо протидії корупції та недопущення реалізації корупційних ризиків, а саме: 1) формування ефективної комунікації у сфері боротьби з корупцією серед співробітників та громадськості, включаючи інформацію про наслідки вчинення корупційних діянь; 2) постійне оновлення та розміщення у відкритому доступі інформації про результати роботи підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції; 3) організація підвищення кваліфікації співробітників підрозділу з питань запобігання та виявлення корупції з метою отримання знань про найкращі міжнародні практики у сфері протидії корупції; 4) розроблення комплексного плану дій із забезпечення доброчесності, який передбачає три ключові напрями: проведення оцінювання результатів службової діяльності державних службовців для визначення якості виконання поставлених завдань, а також з метою прийняття рішення щодо преміювання, планування їх кар'єри, визначення потреби у професійному навчанні, здійснення інших заходів мотивації; здійснення заходів з метою зменшення можливостей для вчинення корупційних дій, виявлення корупційних дій та застосування належних санкцій; запровадження обов'язкового навчання для співробітників податкової служби з питань запобігання корупції; 5) використання зворотного зв'язку у формі незалежних опитувань платників податків щодо їх оцінки сприйняття рівня корупції у ДПС як інструмента вдосконалення процедур та процесів діяльності служби [11].

Водночас щодо протидії реалізації корупційних ризиків в діяльності працівників ДПС Планом заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, передбачено п. 26 - запровадження автоматизованих аналітичних платформ, що проводять збір інформації, її аналіз, виявлення корупційних ризиків; забезпечення можливості подання інформації про можливі порушення в діях співробітників ДПС з використанням усіх наяв-

них засобів: особисто, засобами телефонного зв'язку, а також через Інтернет [9]. Для виконання цього пункту плану передбачено провести такі заходи як: 1) розроблення заявки на створення інформаційно-аналітичних систем із збирання та аналізу можливих корупційних ризиків, які виникають у процесі діяльності ДПС, на підставі відповідних функціональних вимог; 2) забезпечення розроблення інформаційно-аналітичних систем збору та аналізу можливих корупційних ризиків, які виникають у процесі діяльності ДПС, на підставі відповідних функціональних вимог; 3) створення комісії з оцінки корупційних ризиків у ДПС тощо [9]. Таким чином інформаційне забезпечення протидії корупції відіграє важливу роль. Тому слід погодитись із Г.О. Бліновою, що сучасна висока інтенсивність інформаційних процесів дозволяє унеможливити приховання незаконно отриманих майнових цінностей посадовцями в результаті вчинення ними корупційних діянь [12, с. 3]. Таким чином спостерігаємо, що політика запобігання та протидії корупції під час реалізації контрольних функцій органів податків і зборів відіграє важливу роль як для реформування цих органів так і для реалізації їх юрисдикційної діяльності та притягнення до адміністративної відповідальності порушників за вчинення як корупційних правопорушень так і за невиконання законних вимог податкових органів.

Важливою правовою категорією у сфері боротьби із корупцією є корупційний ризик. Цей термін був введений на законодавчому рівні у Методології оцінювання корупційних ризиків у діяльності органів влади від 02.12.2016 № 126, якою корупційний ризик визначено як ймовірність того, що відбудеться подія корупційного правопорушення чи правопорушення, пов'язаного з корупцією, яка негативно вплине на досягнення органом влади визначених цілей та завдань [13].

Науковці визначають корупційний ризик наступним чином: як фактор, що поєднує умови й обставини, активізує корупційну ситуацію до корупційно-психологічного

стану, спрямованого на корупційну угоду потенційних суб'єктів корупційного правопорушення [14, с. 150]; ймовірність учинення корупційних діянь і їх наслідки за конкретний проміжок часу [15, с. 13]; сукупність правових, організаційних та інших факторів і причин, які породжують, заохочують (стимулюють) осіб до скоєння корупційних правопорушень у сфері надання адміністративних послуг під час виконання ними функцій держави або місцевого самоврядування [16, с. 13]. Тобто корупційний ризик в діяльності посадових осіб податкових органів це потенційна ймовірність виникнення корупції, що негативно впливає на ефективність ДПС.

Згідно національної доповіді щодо реалізації засад антикорупційної політики у 2019 році було виявлено основні корупційні ризики та заходи, які було здійснено щодо їх усунення. Так, Наказом ДПС затверджено Антикорупційну програму Державної податкової служби на 2020 – 2022 роки [17]. У процесі розробки та впровадження Антикорупційної програми ДПС організовано роботу з оцінки корупційних ризиків, під час якої визначено об'єкти оцінки корупційних ризиків : функції та завдання, покладені на ДПС та її структурні підрозділи, джерела інформації для проведення корупційних ризиків, методи, способи та строки оцінки корупційних ризиків, а також осіб, відповідальних за проведення оцінки корупційних ризиків. Всього було ідентифіковано 36 корупційних ризиків у таких сферах діяльності ДПС, як наприклад загальне діловодство, надання індивідуальних податкових консультацій, здійснення відомчого контролю та внутрішнього аудиту, діяльність з питань правового забезпечення, управління персоналом, робота з податковим боргом та інших напрямках, за кожним з яких напрямів було ідентифіковано від 1 до 3 корупційних ризиків [10]. Найбільше, а саме 15 корупційних ризиків було ідентифіковано за напрямом контрольно-наглядових функцій [18].

З урахуванням зазначеного слід навести висловлювання С. Івасенко, що «саме подат-

ковий 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». С. Івасенко вказує 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 антикорупційного законодавства [4, с. 241].

Таким чином проведення перевірок діяльності суб'єктів господарювання державними податковими органами є одним з напрямів, що вражний корупціогенними факторами. Тому, ще одним з основних напрямів реалізації Національної антикорупційної стратегії, яка затверджена Указом Президента України від 21 жовтня 2011 р. № 1001/2011, було визначено обмеження кількості перевірок з боку податкових та контролюючих органів [19].

У Національній доповіді щодо реалізації засад антикорупційної політики у 2020 році також було визначено проблеми, що стоять на шляху подолання корупції. У сфері оподаткування було визначено декілька таких проблем, що створюють передумови для реалізації корупційних ризиків в діяльності працівників податкових органів. Перша з них це надмірне та необґрунтоване регуляторне навантаження на бізнес, що обумовлює високий рівень корупції у цій сфері. Дія заходів державної антикорупційної політики на 2021–2025 роки буде спрямована на скасування зайвої звітності, тобто передбачається, що підприємці не будуть подавати декілька разів одну інформацію в різні органи влади, а кабінет платника податків буде інтегровано у зручний єдиний державний веб-портал електронних послуг [8].

Друга проблема, що була визначена у Національній доповіді щодо реалізації засад анти-

корупційної політики у 2020 році це надмірний обсяг дискреційних повноважень у працівників органів податкової служби. Для мінімізації впливу цього чинника на формування корупційних ризиків планується унеможливити необґрунтований вплив суб'єктивних чинників під час виконання посадовими особами органів податкової служби своїх повноважень, а також зменшення переліку підстав для проведення перевірок органами податкової служби, а також кількості перевірок з безпосереднім контактом із платником податку [8].

Третя проблема це наявність у органів податкової служби функцій щодо застосування фінансових санкцій та надмірна зосередженість роботи цих органів на їх застосуванні, що призводить до корупційних ризиків. Для усунення цих сприятливих умов для формування корупційного середовища в роботі податкових органів планується здійснювати на прозорих і конкурсних засадах утворення нового органу із досудового розслідування злочинів у фінансовій сфері; забезпечення гарантії незалежності такого органу, його інституційну спроможність та підзвітність. Також головним критерієм для оцінки ефективності роботи органів податкової служби та їх посадових осіб визначено ступінь дотримання законодавства зі сплати податків, а не виконання плану із надходжень до бюджету та підкреслено пріоритетність наряду роботи органів податкової служби з надання консультації та роз'яснення для платників податків [7; 8].

Положення статті 20 Податкового кодексу України визначають широкі повноваження органів Державної податкової служби, у тому числі під час проведення перевірок [20]. Водночас, наведені плани ще не реалізовані на практиці, тому в силу різних обставин працівники органів оподаткування вчиняють корупційні правопорушення під час проведення перевірок.

Оцінку корупційних ризиків у ДПС було завершено Комісією оцінки корупційних ризиків ДПС шляхом розробки пропозицій щодо

заходів з усунення (зменшення) рівня виявлених корупційних ризиків. Запропоновані заходи містять шляхи їх реалізації та залежно від конкретного корупційного ризику спрямовані на ліквідацію або мінімізацію умов та причин їх виникнення, а також на визначення можливих механізмів протидії та запобігання їм [17]. Антикоруptionною програмою Державної податкової служби України на 2020-2022 роки передбачено також інші заходи, спрямовані на усунення корупційних ризиків в діяльності працівників органів податкової служби, а саме забезпечення проведення роз'яснювальних заходів з метою запобігання вчиненню корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією; надання методичної та консультаційної допомоги під час заповнення декларацій та врегулювання конфлікту інтересів; забезпечення належних умов для здійснення повідомлень про можливі корупційні та пов'язані з корупцією правопорушення, а на офіційному веб-порталі ДПС функціонує рубрика «STOP корупції», на якій до відома громадськості доведено види корупційних та пов'язаних з корупцією правопорушень, що можуть вчинятися працівниками органів ДПС [17].

Водночас зазначені заходи не дають належного ефекту при проведенні перевірок податковими органами, оскільки судова практика свідчить про притягнення до адміністративної відповідальності за вчинення пов'язаних із корупцією правопорушень під час таких заходів.

Аналіз причин корупції в системі податкових відносин свідчить, що простого пояснення цього феномена не існує, наголошує Л.М. Лихошерст. Зазвичай вважають, що вона є наслідком заплутаного податкового законодавства, неправильного трактування функцій податкових органів, високого податкового навантаження на підприємства тощо [3, с. 62]. Проте, на наш погляд, такими причинами також є умисні дії посадових осіб податкових органів, які прагнуть використовуючи своє службове становище реалізувати свої приватні інтереси, наприклад для уник-

нення відповідальності за вчинення податкових правопорушень їх близькими особами, що працюють на підприємствах, які підлягають перевірці.

Так, наприклад, до адміністративної відповідальності був притягнутий головний державний ревізор інспектор відділу податків і зборів з юридичних осіб Білоцерківське управління ГУ ДФС у Київській області за вчинення адміністративного правопорушення, відповідальність за яке передбачена ч.1 ст.172-7 КУпАП. Згідно протоколу № 31-02/332 від 24 липня 2019 року про адміністративне правопорушення 28 березня 2018 року, перебуваючи у приміщенні Білоцерківського управління ГУ ДФС у Київській області за адресою: Київська область, м. Біла церква, б-р Олександрійський 12, ревізор інспектор не вжила заходів щодо недопущення виникнення реального конфлікту інтересів та не повідомила свого безпосереднього керівника про наявність у неї реального конфлікту інтересів, пов'язаного з проведенням камеральної перевірки податкової звітності приватного підприємства «Агроспілка Малолисовецька», посадовою особою якого (головним бухгалтером) є її близька особа - мати, дії ревізора-інспектора кваліфіковані за ч.1 ст.172-7 КУпАП. Крім того ревізор-інспектор перебуваючи в стані конфлікту інтересів вчинила дії, а саме провела камеральну перевірку податкової звітності приватного підприємства «Агроспілка Малолисовецька», посадовою особою якого (головним бухгалтером) є її близька особа. Відповідно дії посадової особи податкового органу кваліфіковані за ч.1 ст.172-7 КУпАП як неповідомлення особою у встановлених законом випадках та порядку про наявність у неї реального конфлікту інтересів [21].

В іншому випадку будучи уповноваженою особою на виконання функцій держави і, згідно п.п. «а» п. 1 ч.1 ст.4 Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції», являючись суб'єктом відповідальності за корупційні правопорушення була обізнана з

вимогами зазначеного закону про обмеження щодо роботи близьких осіб у безпосередньому підпорядкуванні та недопущення будь-якої можливості виникнення конфлікту інтересів, однак, при залученні її до документальної перевірки ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика» свідомо та умисно не повідомила свого безпосереднього керівника про те, що у даному підприємстві на посаді бухгалтера працює її дочка, чим вчинила правопорушення, передбачене ч. 1 ст. 172-7 КУпАП. Конфлікт інтересів був присутній при здійсненні перевірки Володимир-Волинською ОДП на ПАТ «Володимир-Волинська птахофабрика», оскільки податковий ревізор здійснювала документальну перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства, а відповідно і його бухгалтерську діяльність, а бухгалтером фінансової служби на підприємстві працює її дочка, ділянка роботи якої теж підлягала перевірці. Тому ревізора-інспектора було притягнуто до адміністративної відповідальності судом 1-ї інстанції, а суд 2-ї інстанції залишив це рішення без змін [22].

У наведених прикладах не спрацювала система внутрішнього контролю. Таким чином, вважаємо влучною думку Л.М. Лихошерста, що одним із основних завдань ДПС України є посилення внутрішнього контролю за виконанням вимог антикорупційного законодавства, профілактика корупційних правопорушень та виявлення злочинів у сфері службової діяльності [3, с. 66].

Науковці мають своє бачення щодо напрямів мінімізації корупційних ризиків у діяльності різних органів публічної влади. Так, наприклад, О.Л. Коліуш вважає, що шляхами удосконалення запобігання корупційним ризикам у сфері надання адміністративних послуг є: забезпечення на інституційному рівні розмежування політичних та адміністративних функцій; припинення практики «розширення» повноважень органів публічної адміністрації шляхом підзаконної нормотворчості; збалансоване розмежування функцій з надання адміністративних послуг; систе-

матичне удосконалення законодавства, його спрощення та систематизація; приділення особливості уваги правовому регулюванню процедурних аспектів відносин публічної адміністрації з приватними особами [16, с. 12].

Лихошерст Л.М. визначає наступні шляхи удосконалення боротьби із корупцією в податкових органах, що охоплюють і мінімізацію корупційних ризиків: 1) зусилля мають спрямовуватися на те, щоб мінімізувати кількість ситуацій, в яких усе залежить від персонального рішення інспектора, аудитора, ревізора; 2) необхідно зменшувати кількість контактів інспектора з платником, розвивати дистанційні сервіси, скорочувати кількість та спрощувати формальні процедури; 3) у структурі управління податковим відомством слід жорстко розділити функції обслуговування й контролю платників; контролюючі інстанції повинні бути мінімальними за штатом, компактними й ефективними, а сервісні структури, навпаки, мають бути розвинутими й всеохоплюючими; 4) скорочення документації та термінів її обробки [3, с. 66]. Зазначена інформація свідчить про відсутність комплексного наукового підходу до розуміння сутності корупційного ризику в роботі посадових осіб податкових органів під час проведення перевірок, що у свою чергу не дозволяє системно розробити напрями мінімізації таких корупційних ризиків.

Висновки. Узагальнивши наведену інформацію, можна визначити, що ознаками корупційного ризику в роботі посадових осіб податкових органів під час проведення перевірок є наступні: 1) за змістом це сукупність правових, організаційних та інших факторів і причин, що поєднують умови й обставини, активізують корупційну ситуацію спрямовану на укладення корупційної угоди між потенційними суб'єктами корупційного правопорушення; 2) суб'єктами є посадова особа податкового органу, платники податків, працівники суб'єктів господарювання та органів публічної влади, діяльність яких перевіряється податковими органами; 3) має місце при здійсненні контрольних повноважень

посадовими особами податкових органів; 4) наслідком реалізації корупційних ризиків є негативний вплив на досягнення органом влади визначених цілей та завдань, вчинення корупційного правопорушення чи правопорушення, пов'язаного із корупцією та настання юридичної відповідальності посадової особи податкового органу.

Таким чином, корупційний ризик в роботі посадових осіб податкових органів під час проведення перевірки це сукупність організаційно-правових факторів і причин, що у процесі проведення податкової перевірки підвищують вірогідність укладення корупційної угоди між посадовою особою податкового органу, платниками податків, працівниками суб'єктів господарювання та органів публічної влади з метою ухилення від податкової відповідальності, що в результаті призводить до вчинення корупційного правопорушення чи правопорушення, пов'язаного із корупцією.

На сьогодні найбільшу кількість, а саме 15 корупційних ризиків було ідентифіковано саме за напрямом контрольно-наглядових функцій. До таких корупційних ризиків віднесено: 1) недоброчесність посадових осіб ДПС та її територіальних органів під час організації та проведення камеральних перевірок; 2) дискреційні повноваження посадових осіб ДПС щодо формування переліків платників податків, що мають податкові ризики, виявлені за результатами моніторингу фінансово-господарських операцій платників податків; 3) недоброчесність посадових осіб ДПС та її територіальних органів під час організації та проведення документальних перевірок самозайнятих осіб, фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, юридичних осіб з питань своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного внеску, повноти сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при поданні ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних під-

приемств пробірного контролю, та державного мита; 4) ймовірність впливу посадових осіб ДПС та інших осіб на процес: організації та координації роботи структурних підрозділів територіальних органів ДПС щодо формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків; надання територіальним органам ДПС переліків платників податків, які мають ризик несплати податків, для відпрацювання та вирішення питання щодо включення до плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, за результатами опрацювання наданих структурними підрозділами ДПС пропозицій, аналізу інформаційних баз даних ДПС; організації, у межах компетенції, роботи територіальних органів ДПС щодо формування проєкту коригування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків та подання його на затвердження керівництву ДПС; 5) недоброчесність посадових осіб ДПС та її територіальних органів під час організації та проведення документальних та фактичних перевірок юридичних осіб у сфері оподаткування і різних сферах господарювання та інші [18].

Основними напрямками мінімізації корупційних ризиків в діяльності посадових осіб

податкових органів під час проведення перевірок є: скорочення обсягу дискреційних повноважень у працівників органів податкової служби; мінімізація кількості ситуацій, в яких все залежить від персонального рішення інспектора, аудитора, ревізора; зменшення переліку підстав для проведення перевірок органами податкової служби; скорочення кількості перевірок з безпосереднім контактом інспектора із платником податку; розвиток дистанційних сервісів; скорочення кількості та спрощення формальних процедур; забезпечення проведення роз'яснювальних заходів з метою запобігання вчиненню корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією серед працівників ДПС та платників податків; надання методичної та консультаційної допомоги під час заповнення декларацій та врегулювання конфлікту інтересів; забезпечення належних умов для здійснення повідомлень про можливі корупційні та пов'язані з корупцією правопорушення; запровадження практики звільнення з роботи в податкових органах за вчинення умисних корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних із корупцією; посилення внутрішнього контролю за виконанням вимог антикорупційного законодавства та службової дисципліни.

Анотація

У статті досліджено сутності та особливостей такої правової категорії як корупційні ризики в діяльності посадових осіб податкових органів, що мають місце при реалізації їх контрольних повноважень, а також визначено організаційно-правові напрями та шляхи для мінімізації таких корупційних ризиків. Визначено ознаки корупційного ризику в роботі посадових осіб податкових органів під час проведення перевірок: за змістом це сукупність правових, організаційних та інших факторів і причин, що поєднують умови й обставини, активізують корупційну ситуацію спрямовану на укладення корупційної угоди між потенційними суб'єктами корупційного правопорушення; суб'єктами є посадова особа податкового органу, платники податків, працівники суб'єктів господарювання та органів публічної влади, діяльність яких перевіряється податковими органами; має місце при здійсненні контрольних повноважень посадовими особами податкових органів і з метою ухилення від податкової відповідальності; наслідком реалізації корупційних ризиків є негативний вплив на досягнення органом влади визначених цілей та завдань, вчинення корупційного правопорушення чи правопорушення, пов'язаного із корупцією та настання юридичної відповідальності посадової особи податкового органу. Основними напрямками мінімізації корупційних ризиків в діяльності посадових осіб податко-

вих органів під час проведення перевірок визначено: скорочення обсягу дискреційних повноважень у працівників органів податкової служби; мінімізація кількості ситуацій, в яких все залежить від персонального рішення інспектора, аудитора, ревізора; зменшення переліку підстав для проведення перевірок органами податкової служби; скорочення кількості перевірок з безпосереднім контактом інспектора із платником податку; розвиток дистанційних сервісів; скорочення кількості та спрощення формальних процедур; забезпечення проведення роз'яснювальних заходів з метою запобігання вчиненню корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних з корупцією серед працівників ДПС та платників податків; надання методичної та консультаційної допомоги під час заповнення декларацій та врегулювання конфлікту інтересів; забезпечення належних умов для здійснення повідомлень про можливі корупційні та пов'язані з корупцією правопорушення; запровадження практики звільнення з роботи в податкових органах за вчинення умисних корупційних правопорушень та правопорушень, пов'язаних із корупцією; посилення внутрішнього контролю за виконанням вимог антикорупційного законодавства та службової дисципліни.

Ключові слова: податкові органи, посадова особи, перевірки, платники податків, корупційний ризик, напрями мінімізації.

Molchanova A.V. Corruption risks in the activities of officials of tax authorities in the exercise of their control powers

Summary

The article examines the essence and features of such a legal category as corruption risks in the activities of officials of tax authorities, which take place in the exercise of their control powers, as well as identifies organizational and legal directions and ways to minimize such corruption risks. Signs of corruption risk in the work of officials of tax authorities during inspections: the content is a set of legal, organizational and other factors and causes that combine conditions and circumstances, intensify the corruption situation aimed at concluding a corruption agreement between potential subjects of corruption; the subjects are an official of the tax authority, taxpayers, employees of business entities and public authorities, whose activities are inspected by tax authorities; takes place in the exercise of control powers by officials of tax authorities and in order to evade tax liability; The consequence of the implementation of corruption risks is a negative impact on the achievement by the government of certain goals and objectives, the commission of a corruption offense or an offense related to corruption and the occurrence of legal liability of the official of the tax authority. The main directions of minimizing corruption risks in the activities of officials of tax authorities during inspections are: reduction of discretionary powers of employees of tax authorities; minimizing the number of situations in which everything depends on the personal decision of the inspector, auditor, auditor; reducing the list of grounds for inspections by the tax authorities; reduction of the number of inspections with direct contact of the inspector with the taxpayer; development of remote services; reducing the number and simplifying formal procedures; ensuring awareness-raising measures to prevent the commission of corruption and corruption-related offenses among traffic police officers and taxpayers; providing methodological and advisory assistance in filling out declarations and resolving conflicts of interest; providing appropriate conditions for the reporting of possible corruption and corruption-related offenses; introduction of the practice of dismissal from the tax authorities for committing intentional corruption offenses and corruption-related offenses; strengthening internal control over compliance with anti-corruption legislation and official discipline.

Key words: tax authorities, officials, inspections, taxpayers, corruption risk, minimization areas.

Список використаних джерел:

1. Блінова Г.О. Окремі аспекти реалізації законодавчих вимог щодо прозорості інформації у сфері запобігання корупції в Україні. Юридичний науковий електронний журнал. 2019. № 5. С. 35–39. URL: http://www.lsej.org.ua/5_2019/8.pdf.
2. Про затвердження місії та стратегічних цілей діяльності ДПС до 2022 року. Наказ Державної податкової служби України від 10.12.2019 року № 205 із змінами від 26.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0205912-19/ed20211122#Text>
3. Лихошерст Л.М. Особливості запобігання та протидії корупції в органах державної податкової служби України. Право і суспільство. № 5. 2012. С. 61-66. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/5_2012/13.pdf
4. Івасенко С. Запобігання корупційним ризикам у податкових органах України. Державне управління та місцеве самоврядування. 2015. Вип. 10. С. 238-245. URL: [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2015/2015_01\(24\)/26.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2015/2015_01(24)/26.pdf)
5. Жигаленко О. Совершенствование методических основ документального налогового контроля. *Підприємництво, господарство і право*. 2007. № 4. С. 134.
6. Машковська І.Л. Окремі питання протидії корупції в органах Державної податкової служби України. Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). 2009. № 22. С. 103-108.
7. Національна доповідь щодо реалізації засад антикорупційної політики у 2020 році. URL: https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2021/06/NAZK_Nats.dopovid_15_06.pdf
8. Проект Закону України «Про засади державної антикорупційної політики на 2021–2025 роки». 4135 від 21.09.2020. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70007
9. План заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 р. № 542-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542-2019-%D1%80#n12>
10. Національна доповідь щодо реалізації засад антикорупційної політики у 2019 році. URL: <https://nazk.gov.ua/wp-content/uploads/2020/05/Projekt-Natsdopovidi-2019.pdf>
11. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 р. № 542-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542-2019-%D1%80#n12>
12. Блінова Г.О. Правові засади забезпечення інформаційної прозорості у сфері запобігання корупції в Україні: історія та сучасність. Право і суспільство. 2019. № 5-2. С. 3–9.
13. Про затвердження Методології оцінювання корупційних ризиків у діяльності органів влади: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції від 02.12.2016 р. № 126. Офіц. вісник України. 2017. № 4. Ст. 168.
14. Погрібний І. М., Новіков М. М. Щодо ознак корупційних ризиків у законопроектній діяльності. Право і суспільство. 2014. № 6-2. Ч. 3. С. 146–154
15. Яцків І. І. Адміністративно-правові засади протидії корупції в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 16 с.
16. Коліуш О.Л. Корупційні ризики у сфері надання адміністративних послуг: адміністративно-правові засади протидії: автореф. дис. канд. юрид. наук. Дніпро. 2020. 18 с.
17. Про затвердження Антикорупційної програми Державної податкової служби України на 2020–2022 роки. Наказ ДПС від 19.10.2020. № 575. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zapobigannya-proyavam-korupts/antikoruptsiyna-programa-derjavnoi-podatkovoi-slujbi-ukraini/>
18. Звіт за результатами оцінки корупційних ризиків у Державній податковій службі України. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/348/442573/Zv_t_za_rezultatami_ots_nki_KR.PDF
19. Про національну антикорупційну стратегію на 2011–2015 рр.: Указ Президента України від 21 жовтня 2011 р. № 1001/2011. URL: http://comin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=89790&cat.
20. Податковий кодекс України від 02.12.2010. Офіційний вісник України. 2010. № 92.
21. Постанова Білоцерківського міськрайонний суд Київської області від 15 жовтня 2019 у справі № 357/8503/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85091165>
22. Постанова апеляційного суду Волинської області від 23.07.2015 року у справі Справа № 154/1795/15/ URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/47414285>