

Дзісяк Олег Петрович –
кандидат юридичних наук, доцент, провідний науковий співробітник науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету Державної податкової служби України

ОЗНАКИ КОРУПЦІЙНИХ ДІЯНЬ НА ЕТАПІ ЗБИРАННЯ ПЕРВИННИХ МАТЕРІАЛІВ ПРО ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Розглянуто проблеми протидії корупційним виявам у діяльності підрозділів податкової міліції на етапі збирання первинних матеріалів про порушення податкового законодавства.

Ключові слова: ризики корупційних діянь; зловживання службовим становищем; ухилення від сплати податків; порушення кримінальної справи; джерела виникнення корупційних ризиків; заходи протидії корупції.

Рассмотрены проблемы противодействия коррупционным проявлениям в деятельности подразделений налоговой милиции на этапе сбора первоначальных материалов о нарушении налогового законодательства.

Ключевые слова: риски коррупционных действий; злоупотребление служебным положением; уклонение от уплаты налогов; открытие уголовного дела; источники возникновения коррупционных рисков; мероприятия по противодействию коррупции.

The problems of counteraction corruption displays are considered in activity of subdivisions of tax militia on the stage of collection of primary materials about violation of tax legislation.

Keywords: risks of corruption actions; official abuse position; avoiding payment of taxes; opening of criminal case; sources of origin of corruption risks; measures on counteraction a corruption.

ослідження проблем поширеності корупції в Україні, за результатами соціологічного дослідження в різних гілках влади, свідчать, що високий рівень корумпованості притаманний багатьом органам державної влади та управління. Респонденти вважають, що рівень корупції, зокрема в органах Державної податкової служби України,

становить 40,3 % [1]. Крім того, 24,1 % респондентів зазначають, що давали хабарі на вимогу працівників органів Державної податкової служби України.

Науковці, які досліджують проблеми корупції, визнають, що ефективність протидії їй залежить від таких головних складових: 1) наявності належної нормативно-правової бази антикорупційного спрямування; 2) відповідного ефективного та повного механізму її застосування; 3) розвитку системи громадського контролю та формування антикорупційної громадської свідомості; 4) організаційно-управлінського забезпечення антикорупційної діяльності [2]. Перелічені вище складові можуть бути ефективними за умови їх комплексного застосування.

Зазначимо, що етап збирання первинних матеріалів і досудового слідства про злочини, пов'язані з несплатою податків, у діяльності податкової міліції пов'язаний зі збиранням необхідних матеріалів для вирішення питання про наявність або відсутність у діяч платників податків ознак злочинного діяння. На цей момент уже здійснено документальне дослідження діяльності платника податків і встановлено певні порушення чинного податкового та іншого законодавства. Після цього працівникам податкової служби (здебільшого це підрозділи податкової міліції) необхідно, на підставі чинного кримінально-процесуального законодавства, зібрати дані, що свідчили б про наявність чи відсутність у діяч платника податків ознак злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу (КК) України (ст. 204, 207, 208, 209, 216, 218 та ін.).

Ризики зловживань, що виникають на цьому етапі діяльності, полягають у тому, що оперативний працівник чи слідчий, які займаються збиранням необхідних матеріалів (отриманням бухгалтерських документів, предметів; отримання пояснень від службових та інших осіб), можуть виконувати їх неналежним чином з корисливою метою. Ризики корупційних діянь на цьому етапі можуть виникати з пропозиції платника податків щодо вирішення матеріалу про порушення податкового законодавства на його користь. Така пропозиція може також надійти від працівників податкових органів, які проводять збирання необхідних матеріалів про діяльність платника податків.

Головною умовою, що спричиняє виникнення окресленої ситуації, є складність у збиранні первинних матеріалів про порушення податкового законодавства і труднощі в доказуванні протиправної діяльності. Зазначеним користуються особи, які, зловживаючи службовими повноваженнями, неналежним чином здійснюють збирання необхідних первинних матеріалів про порушення податкового законодавства. Наприклад, кримінальну справу за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів), може бути порушено за наявності лише прямого умислу щодо вчинення злочину особою, яка, відповідно до чинного законодавства, зобов'язана сплатити податки, збори, інші обов'язкові платежі.

Установлення ознак, що характеризують прямий умисел щодо вчинення ухилень від сплати податків (та інших злочинів, що входять до підслідності податкової міліції), на практиці ускладнено. Подекуди цим зловживають у ситуації вчинення корупційного діяння (зловживання службовим становищем – ст. 364 КК України).

За результатами соціологічного дослідження, серед причин, що сприяють виникненню корупції, однією з перших респонденти визнають саме зловживання службовим становищем серед державних посадовців (17,4 %), які використовують службові посади для власної вигоди [1].

Ситуація виникнення ризику корупційного діяння може розвиватися так. Після документального дослідження діяльності суб'єкта господарювання встановлюють певні правопорушення, пов'язані з несплатою податків. У разі якщо встановлені обставини, що свідчать про завдання матеріальної шкоди державі й за які можливе настання кримінальної відповідальності, матеріали надають у розпорядження органу дізнання,

слідчого підрозділу (податкової міліції) для прийняття відповідного рішення на підставі положень кримінально-процесуального законодавства.

У разі згоди працівника податкового органу на вчинення корупційного діяння (прийняття рішення, вигідного для платника податків), можуть виконувати такі дії:

1) складання процесуальних документів, що виключають можливість притягнення платників податків до відповідальності;

2) “консультування” платників податків на предмет ухилення від сплати податків і відповідальності;

3) пошкодження або знищення бухгалтерських та інших документів, предметів, речових доказів, що свідчать про зміст учиненого правопорушення;

4) невиконання дій щодо встановлення певних обставин або виконання їх неналежним чином;

5) приховування джерел інформації про протиправну поведінку суб’єкта підприємницької діяльності;

6) встановлення контакту з особами (ревізорами), які проводять додаткову або повторну документальну перевірку на предмет приховування певних порушень податкового законодавства. Так, прокуратурою Луганської області порушено кримінальну справу стосовно працівників податкової служби, які не відобразили в акті документальної перевірки несплату суб’єктом підприємництва понад 500 тис. грн до бюджету сум ПДВ [3];

7) “консультування” суб’єктів підприємництва та складання скарг від їх імені, з метою оскарження дій працівників податкових органів (зокрема, в прокуратуру, суд тощо).

Подекуди умовою виникнення ризику корупційного діяння працівників податкової міліції є недостатність інформації для прийняття рішення про порушення кримінальної справи, відповідно до норм чинного кримінально-процесуального законодавства. Недостатність такої інформації може бути зумовлена різними причинами: відсутність первинних і бухгалтерських документів; неможливість встановлення певних обставин та місцезнаходження осіб, які брали участь у виконанні робіт, наданні послуг; приховування певних фактів; знищення документів тощо. На перший погляд, матеріали про порушення податкового законодавства формально містять ознаки злочину, і проведення належним чином певних дій дало б змогу прийняти обґрунтоване рішення. Однак особи, які вчиняють надалі корупційні діяння, не виконують належним чином такі дії, плануючи використати таку ситуацію з власною корисною метою.

Для обґрунтованого та правильного прийняття рішення про порушення кримінальної справи підлягають ретельному вивченню та аналізу матеріали попередньої перевірки, а саме:

акт перевірки діяльності суб’єкта підприємництва, в якому визначено зміст порушення податкового законодавства та встановлено суму податків, не сплачених до бюджету;

пояснення осіб, на яких, відповідно до чинного законодавства, покладено обов'язки щодо правильності, своєчасності та повноти сплати податків;

пояснення ревізора-інспектора, який проводив документальну перевірку та склав акт перевірки;

документи обліку, на яких ґрунтуються виявлені порушення податкового законодавства.

Останніми роками поширеними стали факти вчинення правопорушень у сфері незаконного відшкодування з державного бюджету податку на додану вартість, зокрема й корупційні ризики, що виникають під час сплати та відшкодування ПДВ. При розслідуванні злочинів, порушених за фактами одержання незаконного бюджетного відшкодування сум ПДВ (ст. 191 КК України) та ухилення від сплати ПДВ (ст. 212 КК України), в органів досудового слідства виникають певні труднощі, оскільки встановленню та доказуванню підлягають такі обставини:

період, протягом якого платник ухилявся від сплати ПДВ (здійснювали незаконне бюджетне відшкодування сум ПДВ);

суми несплаченого ПДВ (незаконно отриманого бюджетного відшкодування ПДВ);

спосіб, яким скористався платник податків для вчинення злочину та приховування його слідів;

відсутність у платника податків права на одержання бюджетного відшкодування сум ПДВ;

наявність умислу у платника податків, спрямованого на ухилення від сплати ПДВ (одержання незаконного бюджетного відшкодування сум ПДВ);

коло осіб, які своїми діями сприяли платнику податків в ухиленні від сплати ПДВ (одержанні незаконного бюджетного відшкодування сум ПДВ);

роль і зміст дій кожного учасника злочинної групи, мотиви їх дій;

обставини, що впливають на ступінь і характер відповідальності кожного зі співучасників;

обставини, що характеризують особу обвинуваченого.

Для виконання поставлених завдань важливе значення має вміле і правильне використання можливостей оперативно-розшукових заходів, застосування спеціальних знань ревізорів. Між слідчими, працівниками оперативних підрозділів і ревізійними службами необхідно організувати тісну взаємодію ще на стадії перевірки первинної інформації про ухилення від сплати ПДВ (підготовку до незаконного бюджетного відшкодування сум ПДВ), а згодом – на стадії порушення кримінальної справи. Такий підхід виключить факти безпідставного, необґрунтованого прийняття рішень про порушення кримінальних справ і надасть можливість належним чином установити зміст злочинних дій осіб, спрямованих на ухилення від сплати ПДВ (одержання незаконного бюджетного відшкодування сум ПДВ).

Належним чином організована взаємодія працівників органів Державної податкової служби, по-перше, мінімізує корупційні ризики на етапі операційної діяльності підрозділів органів Державної податкової служби, а по-друге, дає змогу об'єктивно здійснювати розслідування злочинів.

Слідчі підрозділи вимагають від органу дізнання встановлення обставин учинення правопорушення, зокрема, наявності прямого умислу в діях платників податків. Це і використовують як привід для прикриття вчинення зловживань працівниками податкових органів. Працівник органу дізнання може навмисно створити ситуацію відсутності в діях платника податків прямого умислу або неможливості його встановлення (доведення) як підставу вчинення корупційного діяння. Подекуди безпосередньо слідчі можуть також використовувати зазначену ситуацію для вчинення зловживань. Посилаючись на недостатність інформації, матеріали неодноразово повертають органу дізнання для опрацювання або приймають рішення про відмову в порушенні кримінальної справи. Користуючись браком практичного досвіду у працівників органу дізнання (оперативних підрозділів податкової міліції), слідчі підрозділи нерідко приймають для провадження первинні матеріали про порушення податкового законодавства, що за своїм змістом не містять підстав, необхідних для порушення кримінальної справи. Установлюючи “неслужбові” стосунки з платниками податків, “вирішують” питання про скасування постанови про порушення кримінальної справи. Порушення кримінальної справи для особи, яка зловживає службовим становищем, має на меті залякати її та полегшити отримання хабара, збільшити його суму.

Певну інформацію про факти зловживань службовим становищем працівниками податкових органів можна отримати з аналізу змісту матеріалів про відмову в порушенні кримінальної справи. Вони містять значний обсяг інформації про протиправну діяльність платників податків, а також стосовно осіб, які приймали рішення про відмову в порушенні кримінальної справи.

Етап операційної діяльності проведення дослідчої перевірки передбачає не лише діяльність щодо вирішення питання про порушення кримінальної справи, відмову в порушенні кримінальної справи. Цей етап може також включати призначення документального дослідження діяльності платника податків (первинне, додаткове, повторне). Тобто виявляються умови, що сприяють виникненню ризиків корупційних діянь і притаманні процесу проведення перевірки діяльності платника податків.

Розглянувши джерела ризиків виникнення корупційних діянь на етапі проведення дослідчої перевірки, доходимо таких висновків:

- 1) головною умовою, що сприяє виникненню корупційних діянь, є бажання платника податків уникнути відповідальності (адміністративної, кримінальної, фінансової);
- 2) це бажання виявляється у встановленні неслужбових взаємин з особами (працівниками податкових органів), які приймають рішення на підставі чинного законодавства;
- 3) додатковими умовами, що сприяють учиненню службових зловживань, є складність збирання первинних матеріалів, а також труднощі в доказуванні фактів порушення податкового законодавства;

4) певною мірою на можливість виникнення неслужбової ситуації впливає також наявний порядок розгляду первинних матеріалів і прийняття рішення про порушення кримінальної справи;

5) умовою, що сприяє виникненню корупційних діянь, є також можливість безперешкодного знищення певних доказів фактів протиправних діянь (первинних документів, документів бухгалтерського обліку, товарів, предметів тощо).

Загалом можна запропонувати такі шляхи усунення (мінімізації) умов, що сприяють учиненню корупційних діянь на етапі збирання первинних матеріалів. Можливості виникнення ризиків корупційних діянь на цьому етапі операційної діяльності органів Державної податкової служби може бути досягнуто виконанням комплексу заходів протидії, які стосуються безпосередньо цього етапу. Необхідно створити спеціальні підрозділи в структурі податкової міліції (з числа наявних працівників), які будуть займатися безпосередньо збиранням матеріалів, необхідних для порушення кримінальної справи (працівники будуть виконувати функції дівзнавача). Це дасть змогу:

зменшити кількість працівників, які будуть задіяні до цієї операційної діяльності;

підвищити рівень спеціалізації та практичного досвіду у вирішенні питань про порушення кримінальної справи;

посилити оперативний й управлінський контроль;

установити певні показники для оцінювання ефективності діяльності підрозділів.

Потребує вдосконалення порядок збирання первинних матеріалів про правопорушення, що входять до підслідності податкової міліції, та порядок прийняття рішення про порушення кримінальної справи. Це розроблення відповідних методичних рекомендацій, що ґрунтуються на вивченні практики діяльності податкових органів. Оскільки встановити інформацію про факти правопорушення на стадії збирання матеріалів складно, у кожному разі виявлення ознак злочину слід порушувати кримінальну справу та використовувати кримінально-процесуальні засоби для отримання доказів. Це дасть змогу певною мірою зменшити можливість виникнення ризику корупційного діяння за тієї умови, що складно та неможливо встановити необхідну інформацію.

Наступним заходом є здійснення контролю з боку керівників підрозділів за діяльністю працівників, зокрема, з використанням оперативного контролю (подекуди оперативного супроводу) діяльності щодо збирання матеріалів, і стадією порушення кримінальної справи.

Важливим заходом є посилення контролю з боку прокуратури та відповідних контрольно-методичних підрозділів податкової служби за таким напрямом, як відмова в порушенні кримінальної справи, закриттям кримінальних справ на підставі відсутності складу злочину тощо.

Запропоновані вище спеціальні дії (шляхи мінімізації) корупційних виявів на етапі попередньої перевірки фактів про порушення податкового законодавства можуть бути ефективними тільки в разі комплексного та системного застосування їх із профілактичними заходами загального характеру (застосування яких необхідно на всіх етапах операційної діяльності органів Державної податкової служби) на шляху до подолання корупційних виявів у цій сфері.

До профілактичних заходів загального характеру належать, зокрема, такі. По-перше, спрощення адміністративних і податкових процедур щодо сплати податків, ведення обліку підприємницької діяльності. Для запобігання корупційним діям такі процедури мають бути простими, чітко визначеними та загальнодоступними. По-друге, необхідно мінімізувати кількість безпосередніх контактів працівників органів Державної податкової служби з платниками податків шляхом запровадження стандартів державних послуг, збільшення кількості електронних податкових послуг із застосуванням мережі Інтернет, створення й розвитку сучасних центрів збирання та опрацювання інформації щодо обслуговування платників податків. По-третє, необхідно оптимізувати ефективність управління роботою в органах Державної податкової служби, зокрема під час здійснення податкових перевірок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Стан корупції в Україні. Результати загальнонаціонального дослідження 2007 р. (скорочена версія). – 2007. – Трав. – С. 14.
2. Злочинність у сфері економіки: проблеми прогнозування, планування та координації заходів протидії / за ред. д-ра юрид. наук, проф. О. Г. Кальмана. – Х. : Вид-во ТОВ "Новасофт", 2005.
3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://proua.com/news/1008/09/26/173707/html>.