

Державна фіскальна служба України
Університет державної фіскальної служби України
Науково-дослідний інститут фіскальної політики

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ОРГАНІВ ДФС

Ірпінь
2019

УДК 351.713-049.5(477+4/9)
ББК 67.401.141.1(4/9)
А 22

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 13 від 12.12.2019 р.)*

Рецензенти:

Гужва І. Ю. – перший заступник директора Державного науково-дослідного інституту інформатизації та моделювання економіки, д.е.н.;

Тимченко Л. Д. – головний науковий співробітник НДІ фіскальної політики Університету ДФС України, д.ю.н., професор;

Усатий Г. О. – доцент кафедри кримінального права та кримінології Київського національного університету імені Тараса Шевченка, к.ю.н., доцент.

Авторський колектив: Дейнека В. Ф.; Лисецька Н. М., к.е.н.; Пехова В. М.; Федчук С. І., к.ю.н., с.н.с.; Шавло І. А.; Шкуренко Н. Г.

А-22 Адміністративно-правові засади вдосконалення діяльності інституції внутрішньої безпеки органів ДФС: наукове видання / за заг. ред. С. І. Федчук. Хмельницький: ФОП Мельник А.А., 2019. 126 с.

У виданні розкрито правовий статус Головного управління внутрішньої безпеки як самостійного структурного підрозділу Державної фіскальної служби України та оперативного підрозділу податкової міліції. Значну увагу приділено аналізу зарубіжного досвіду діяльності інституцій внутрішньої безпеки в органах доходів і зборів, зокрема організаційно-правовим засадам функціонування Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA) – Управління генерального інспектора з контролю за адмініструванням податків Міністерства фінансів США.

З урахуванням досвіду США, країн ЄС, Республіки Казахстан у сфері організації внутрішньої безпеки в органах доходів і зборів запропоновано Програму дій з реформування інституції внутрішньої безпеки ДФС України та створення Департаменту внутрішньої безпеки при Міністерстві фінансів з поширенням юридичних повноважень на органи державної влади, діяльність яких спрямовується та координується Міністром фінансів, зокрема Державну податкову та Державну митну служби.

Висвітлено застосування ризик-менеджменту в діяльності інституції внутрішньої безпеки органів ДФС, корупційні ризики як складову інституційних ризиків, зокрема у сфері дискреційних повноважень посадових осіб органів ДФС. Запропоновано рекомендації щодо запровадження автоматизованих аналітичних платформ, на основі яких збирається, аналізується інформація щодо виявлення корупційних ризиків та управління ними.

НДІ фіскальної політики заохочує розповсюдження цієї публікації, дозволяє копіювати її частини для особистого некомерційного користування, без права на перепродаж. У разі повного або часткового відтворення матеріалів цього видання посилання на видання обов'язкове.

УДК 351.713-049.5(477)

© Науково-дослідний інститут фіскальної політики, 2019

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ СКОРОЧЕНЬ	4
ВСТУП	5
1 ВИЗНАЧЕННЯ РОЛІ ТА ОСОБЛИВОСТЕЙ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ДФС У ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ АНТИКОРУПЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ	11
1.1 Основні напрями державної антикорупційної політики в Україні.....	11
1.2 Адміністративно-правові засади діяльності органів ДФС	14
1.3 Зарубіжний досвід адміністративної діяльності інституцій внутрішньої безпеки в органах доходів і зборів	19
1.4 Правовий статус інституції внутрішньої безпеки, як самостійного структурного підрозділу ДФС та оперативного підрозділу податкової міліції	46
2 ВИЗНАЧЕННЯ ЗАСАД РОЗВИТКУ ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ДФС УКРАЇНИ.....	57
2.1 Теоретико-методологічне обґрунтування пропозицій щодо функціонування інституції внутрішньої безпеки ДФС України	57
2.1.1 Функціональні завдання та напрями діяльності у структурі інституції внутрішньої безпеки.....	62
2.2 Організаційно-правові засади діяльності інституції внутрішньої безпеки	67
2.3 Програма дій з реформування інституції внутрішньої безпеки ДФС України.....	72
3. ШЛЯХИ РЕАЛІЗАЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ДФС.....	81
3.1 Застосування ризик-менеджменту у сфері боротьби з корупцією в органах ДФС.....	81
3.2 Корупційні ризики у сфері дискреційних повноважень органів доходів і зборів	92
3.3 Рекомендації щодо інформаційного забезпечення функціонування інституції внутрішньої безпеки на основі оцінювання корупційних ризиків.....	97
ВИСНОВКИ.....	111
ДОДАТКИ.....	117

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ СКОРОЧЕНЬ

FIOD – Fiscale Inlichtingen-en Opsporingsdienst (Управління фінансової інформації, стеження та економічного контролю)

IRS – Internal Revenue Service (Служба внутрішніх доходів)

OLAF – Office européen de lutte anti-fraude, англ. European Anti-fraud Office (Європейське управління з питань запобігання зловживанням та шахрайству)

TIGTA – Treasury Inspector General for Tax Administration (Управління генерального інспектора з контролю за адмініструванням податків Міністерства фінансів США)

UCLAF – Unité de Cordination de la Lutte Anti-Fraude (Координаційний центр боротьби з шахрайством)

ГУВБ – Головне управління внутрішньої безпеки

ДМС – Державна митна служба

ДПС – Державна податкова служба

ДФС – Державна фіскальна служба

ЄРДР – Єдиний реєстр досудових розслідувань

ЄС – Європейський Союз

ІВБ – Інституція внутрішньої безпеки

НАБУ – Національне антикорупційне бюро України

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ООН – Організація Об'єднаних Націй

США – Сполучені Штати Америки

СГД – Суб'єкти господарської діяльності

УПМ – Управління податкової міліції

ФБР – Федеральне бюро розслідувань

ВСТУП

Актуальність тематики дослідження «Адміністративно-правові засади удосконалення діяльності інституції внутрішньої безпеки органів ДФС» обумовлюється змістом Концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику¹, а саме напрямом «Розвиток персоналу, реформи для забезпечення доброчесності та антикорупційні заходи», яким передбачено здійснення координації та спрямування підрозділів внутрішньої безпеки новостворених державних митної та податкової служб Мінфіном, що слугувало орієнтиром для нашої роботи. Планом заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, затвердженим Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 р. № 542-р. теж передбачено координацію та спрямування підрозділів внутрішньої безпеки ДПС та ДМС Мінфіном, перегляд підходів у роботі та оцінки ефективності роботи співробітників підрозділів внутрішньої безпеки ДПС та ДМС за напрямом боротьби з корупцією та запобігання її проявам, запровадження автоматизованих аналітичних платформ, що проводять збір інформації, її аналіз, виявлення корупційних ризиків.

Схваленню зазначених Концептуальних напрямів передували висновки й рекомендації міжнародних експертів після проведеного на початку 2018 року оцінювання системи податкової адміністрації України (ДФС) за допомогою діагностичного інструменту оцінювання податкового адміністрування (TADAT), яке було організоване за підтримки делегації Європейської комісії в Україні. TADAT дозволяє встановити стандарт для оцінювання результативності діяльності фіскальної служби, який можна використовувати для окреслення пріоритетів під час запровадження реформ, та після проведення повторного оцінювання, визначити ефективність проведених реформ. Окремі

¹ Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 1101-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80/print>

висновки у межах вказаного оцінювання було зроблено щодо антикорупційних реформ, зокрема, відзначено, що у ДФС існує управління внутрішньої безпеки, яке на пряму підпорядковане голові відомства та має належні повноваження. Загалом міжнародні експерти позитивно оцінили діяльність цього підрозділу, висловивши окремі зауваження².

На сьогодні Головне управління внутрішньої безпеки є самостійним структурним підрозділом Державної фіскальної служби України та оперативним підрозділом податкової міліції, підконтрольним та підзвітним виключно голові ДФС або особі, що виконує його обов'язки. Основними завданнями ГУВБ є такі: забезпечення заходів щодо протидії корупції та контроль за їхньою реалізацією в ДФС (зокрема, на підприємствах, установах та організаціях, що належать до сфери її управління); гарантування в ДФС та її територіальних органах безпеки діяльності, а також убезпечення співробітників ДФС від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків. Правовий статус цього підрозділу дозволяє певною мірою виконувати покладені на нього завдання і функції, але потребує змін відповідно до реалій та викликів сьогодення.

Упродовж 2019 року за фактами вчинення посадовими особами органів доходів і зборів корупційних та інших злочинів у сфері службової діяльності, органами досудового розслідування розпочато 250 кримінальних проваджень, з них 129 – за матеріалами підрозділів внутрішньої безпеки. За результатами розслідування кримінальних проваджень, розпочатих за матеріалами підрозділів внутрішньої безпеки, працівникам органів Державної фіскальної служби України оголошено 55 повідомлень про підозру у вчиненні злочинів. До суду направлено 24 обвинувальних актів та 7 осіб судом вже визнано винними у скоєнні злочинів³.

²Нес Баркі Вольф, Мунавер Султан Хваджа, Анн Андреассонта, Фаріс Фінк. Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. 2018. С. 44. Травень. URL: http://www.tadat.org/files/Ukraine_Final_PAR_2018_UKR.pdf

³За даними ДФС України

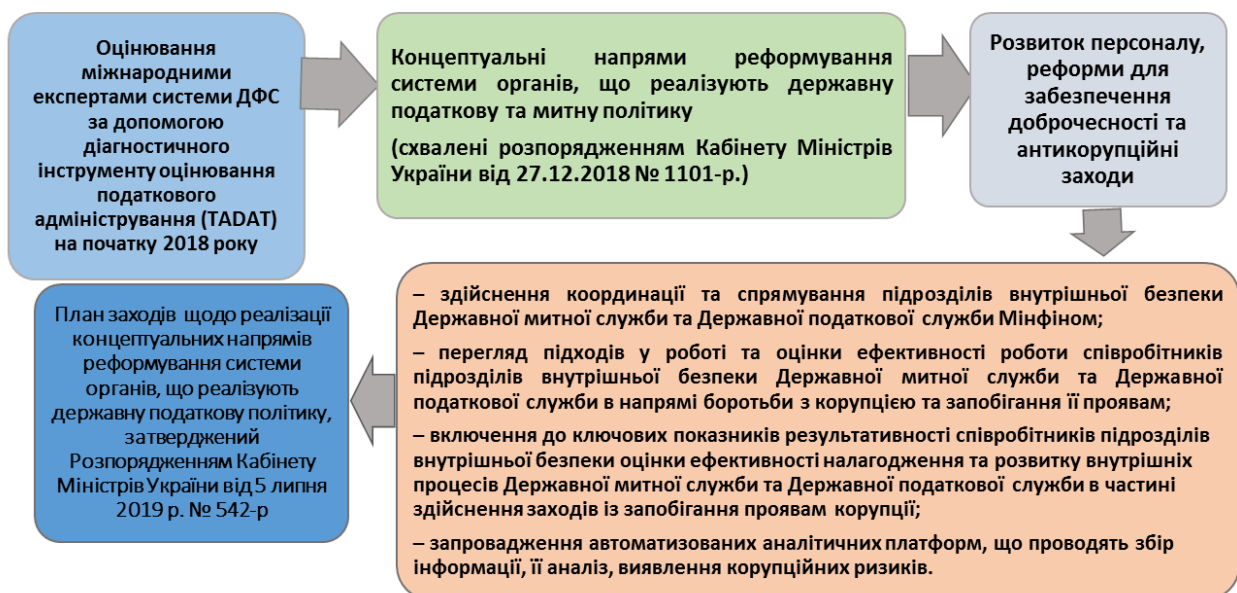


Рисунок 1 – Відповідність тематики дослідження Концептуальним напрямкам реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику і висновкам міжнародних експертів (TADAT)

Особливої актуальності питання удосконалення діяльності інституції внутрішньої безпеки органів ДФС набувають під час їхнього реформування й поділу в умовах анонсованих змін до законодавства, якими розширюються дискреційні повноваження контролюючих органів (на них покладається обов'язок доведення невідповідності первинних документів реальним (фактичним) умовам та обставинам здійснення операції та/або поведінці платника податків) (законопроект від 30.08.2019, № 1210⁴), що без належного забезпечення заходів протидії корупції може призвести до зростання її проявів, а також, з урахуванням задекларованих пріоритетів реформування системи ДФС щодо автоматизації сервісів і процесів, запровадження максимальної кількості онлайн-послуг для полегшення ведення бізнесу (переведення сплати податків в онлайн-режим, запровадження мобільних додатків, запуск чат-ботів та онлайн-консультацій) вимагає адекватної, потужної системи захисту інформації, щоб протистояти викликам кіберзагроз.

⁴ Проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві від 30.08.2019 № 1210. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520

Перед тим, як розпочати виклад матеріалу наукового видання «Адміністративно-правові засади удосконалення діяльності інституції внутрішньої безпеки органів ДФС», вважаємо за необхідне звернути увагу на відповідні зміни, що відбулися в ході виконання дослідження і мають значення для практичного впровадження наукових здобутків. Як відомо, на сьогодні, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України», продовжується реорганізація Державної фіскальної служби шляхом її поділу. З огляду на це прийнято Постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 06.03.2019 № 227.

Авторський колектив цього видання сформував консолідовану позицію стосовно того, що у ході таких системних змін потрібно враховувати важливість інституції внутрішньої безпеки у новостворених податковій та митній службах, оскільки, виходячи зі специфіки діяльності органів доходів і зборів, можна стверджувати, що вона зумовлює високий рівень інституційних ризиків – ймовірність настання негативних подій унаслідок недосконалості комплексу заходів щодо захисту та протидії внутрішнім та зовнішнім загрозам, що призводить до неспроможності органів доходів і зборів виконувати покладені на них завдання і функції, втрати довіри громадськості тощо.

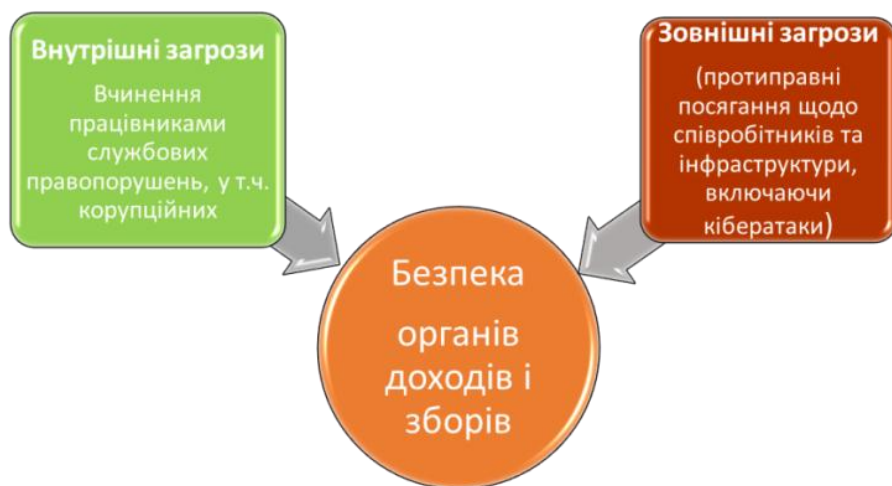


Рисунок 2 – Інституційні ризики в діяльності органів доходів і зборів

Під внутрішніми загрозами ми розуміємо таке: вчинення працівниками правопорушень, пов'язаних із виконанням їхніх професійних обов'язків (включаючи корупційні правопорушення); співучасть у протиправній діяльності суб'єктів господарювання; незаконне розголошення відомостей, що містять конфіденційні дані та інше. Зовнішні загрози зумовлені протиправною діяльністю, спрямованою проти інтересів органів доходів і зборів загалом та їхніх працівників зокрема: незаконне проникнення у службові приміщення, пошкодження об'єктів інфраструктури, протиправне проникнення в інформаційні бази даних, локальні мережі, що містять конфіденційну інформацію тощо.

Але реалії свідчать про те, що державні рішення, які наразі прийняті щодо новостворених податкової та митної служб, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів, не передбачають існування в них інституцій внутрішньої безпеки. Зокрема, після реєстрації ДПС як юридичної особи було затверджено її структуру, яку оприлюднено Міністерством фінансів України у ЗМІ⁵. У цій структурі не передбачено функціонування Головного управління внутрішньої безпеки, натомість його функції передано до інших департаментів: Департаменту з питань запобігання та виявлення корупції (антикорупційні заходи); Департаменту кадрового забезпечення та розвитку персоналу (виявлення конфлікту інтересів, профілактична робота), що характеризується нами як недостатньо обґрунтоване політичне рішення, яке потягне за собою негативні наслідки. По-перше, між різними департаментами розпорошуються завдання й функції протидії зовнішнім та внутрішнім загрозам, унаслідок чого втрачається комплексність підходу та зменшується ефективність, а по-друге, втрачається оперативно-розшуковий статус.

З урахуванням досвіду США, країн ЄС, Республіки Казахстан у сфері організації внутрішньої безпеки в органах доходів і зборів авторським

⁵ Затверджено структуру нової Державної податкової служби. URL: https://biz.ligazakon.net/ua/news/186553_zatverdzheno-strukturu-novo-derzhavno-podatkovu-sluzhbi

колективом Науково-дослідного інституту фіскальної політики розроблено Програму дій з реформування інституції внутрішньої безпеки ДФС України та запропоновано створення Департаменту внутрішньої безпеки при Міністерстві фінансів з поширенням юридичних повноважень на органи державної влади, діяльність яких спрямовується та координується Міністром фінансів, зокрема Державну податкову та Державну митну служби. Такий правовий статус дозволить, на нашу думку, забезпечити незалежність, неупередженість, а отже – ефективність діяльності такої інституції внутрішньої безпеки, як це відбувається на прикладі діяльності Управління генерального інспектора з контролю за адмініструванням податків Міністерства фінансів США (Treasury Inspector General for Tax Administration – TIGTA).

1 ВИЗНАЧЕННЯ РОЛІ ТА ОСОБЛИВОСТЕЙ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ДФС У ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ АНТИКОРУПЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

1.1 Основні напрями державної антикорупційної політики в Україні

В умовах системних державних реформ, які нині тривають в Україні, особливого значення набуває діяльність антикорупційних органів (інституцій) зі спеціальним статусом на загальнодержавному рівні (Національне агентство з питань запобігання корупції, Національне антикорупційне бюро України, Спеціалізована антикорупційна прокуратура, Національне агентство з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, Вищий антикорупційний суд) та функціонування відповідних інституцій внутрішньої безпеки на рівні окремих органів державної влади, включаючи Державну фіскальну службу України (ДФС).

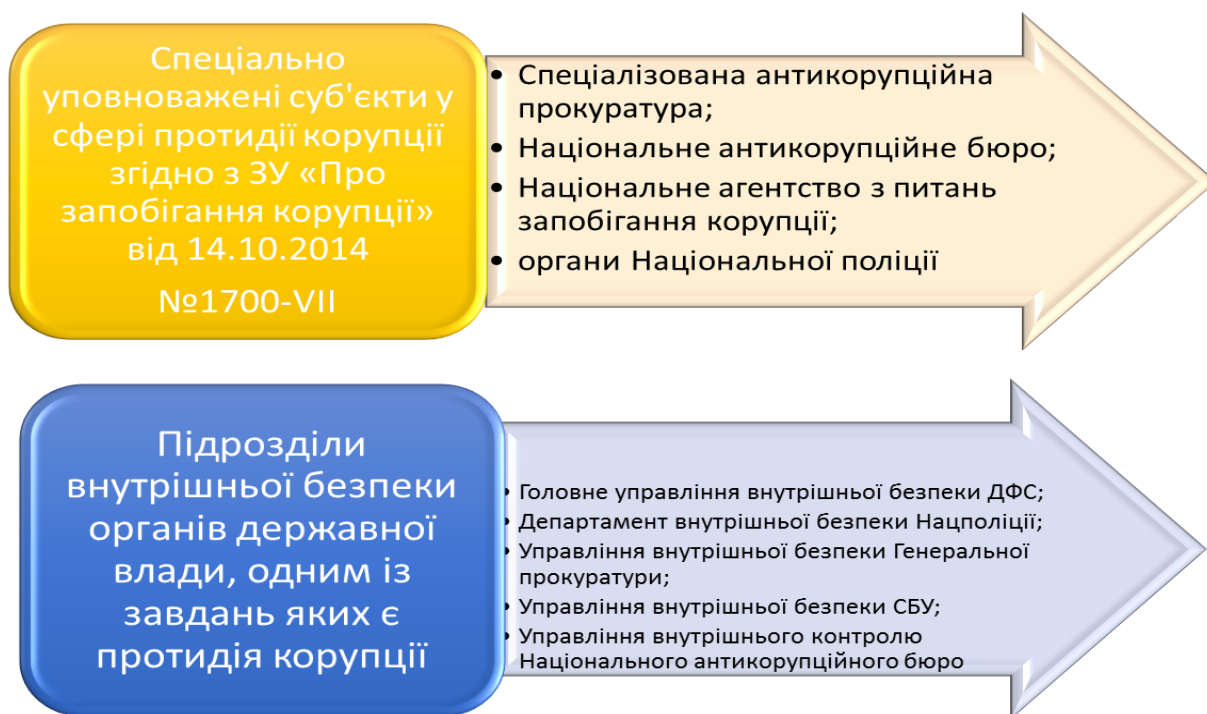


Рисунок 1.1 – Антикорупційна інфраструктура щодо протидії корупції в Україні

Поняття «інституція» зберігає і донині давнє латинське значення «настанова, пояснення чогось» і позначає насамперед особливості управління, механізми дії правових норм у будь-якій галузі суспільних відносин⁶. Тому словосполучення «інституція внутрішньої безпеки» не просто називає суспільне явище, а й інформує про його визначальні діяльнісні ознаки.

В антикорупційних міжнародних договорах (Конвенції ООН проти корупції 2003 р.⁷ і Конвенції Ради Європи про кримінальну відповідальність за корупцію 1999 р.⁸) під корупцією розуміється хабарництво і будь-яка інша поведінка осіб, яким доручено виконання певних обов'язків у державному чи приватному секторі, що веде до порушення обов'язків, покладених на них за статусом державної посадової особи, приватного співробітника, незалежного агента, і має на меті одержання будь-якої незаконної вигоди для себе та інших⁹.

Загалом, міжнародно-правове визначення корупції, що використовуються в документах ООН, є таким: «Корупція – це зловживання владою або поняттям довіри заради персональних привілеїв чи на користь привілеїв іншій особі або групі осіб, до яких спостерігається лояльне ставлення»¹⁰. Відповідно до цього визначення корупції виходить за межі хабарництва і підкупу та охоплює також численні форми незаконного привласнення публічних коштів для приватного використання.

У ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 корупція розглядається як використання особою (зазначеною у ч. 1 ст. 3 вказаного Закону) наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття такої вигоди чи прийняття обіцянки/пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб або відповідно обіцянка/пропозиція чи надання неправомірної вигоди особі,

⁶Коць Т. А. Інститут – інституція. *Інформаційно-довідкова система Інституту української мови НАН України*. URL: <http://kulturamovuy.univ.kiev.ua/KM/pdfs/Magazine60-33.pdf>

⁷Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції: міжнародний документ від 31.10.2003. *Відомості Верховної Ради*. 2007. № 49.

⁸Конвенція Ради Європи про кримінальну відповідальність за корупцію 1999 р. URL: zakon.rada.gov.ua.

⁹Кримінальна конвенція про боротьбу з корупцією (ETS 173): міжнародний документ від 27.01.1999 № ETS173. *Відомості Верховної Ради*. 2007. № 47–48.

¹⁰Поняття корупції в Україні та ЄС. URL: sn-jurid.crimea.edu/arhiv/2013/26_2_p2_law/009makux.pdfКеш2-1

зазначений у ч.1 ст. 3 вказаного Закону, або на її вимогу іншим фізичним чи юридичним особам з метою схилити цю особу до протиправного використання наданих їй службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей¹¹.

Великого значення для забезпечення ефективної роботи та взаємодії інституцій внутрішньої безпеки з антикорупційними органами зі спеціальним статусом, а також координації їхніх дій набуває дотримання основних пріоритетів державної антикорупційної політики, які повинні визначатися на рівні Антикорупційної стратегії та відповідної Державної програми її реалізації, як базового документа, що повинен стати основою розроблення антикорупційних програм кожним державним органом та іншими інституціями.

Важливо підкреслити, що в пояснювальній записці до законопроекту «Про Антикорупційну стратегію на 2018–2020 роки» серед результатів, на які він спрямований, зокрема, визначено:

- забезпечення здійснення результативної антикорупційної політики шляхом удосконалення правового регулювання питань запобігання, виявлення та протидії корупції, виявлення та усунення причин та умов, що сприяють її проявам, формування в суспільстві нетерпимого ставлення до корупції в усіх сферах суспільного життя та у приватному секторі;

- проведення необхідних антикорупційних заходів в органах виконавчої влади та органах місцевого самоврядування, забезпечення прозорості в їхній діяльності та істотне зниження рівня їхньої корумпованості;

- усунення корупційних передумов ведення бізнесу, формування сприятливого для відмови від корупційної практики бізнес-клімату та нетолерантного ставлення бізнесу до корупції;

- посилення системи виявлення та розслідування корупційних злочинів і пов'язаних з корупцією правопорушень, конфіскації майна, яке було предметом або доходом від злочинної діяльності, повернення конфіскованих доходів, здобутих злочинним шляхом із-за кордону, забезпечення невідворотності

¹¹Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 49. Ст. 2056.

притягнення до відповідальності осіб, що вчинили корупційні або пов'язані з корупцією правопорушення;

– формування у населення довіри до антикорупційної політики держави і позитивного ставлення до викривачів, а також системне залучення державою активної частини населення, громадських об'єднань, представників бізнесу до антикорупційних заходів.

Отже, уже майже 2 роки в Україні немає основного стратегічного нормативно-правового акта в цій сфері. Це ставить під сумнів ефективність дій та скоординованість антикорупційних органів як на загальнодержавному, так і відомчому рівні. Відсутність чітко визначеної антикорупційної стратегії та державної програми з її реалізації зумовлює проблеми організаційного та правового характеру, пов'язані з втіленням у життя державної антикорупційної політики.

1.2 Адміністративно-правові засади діяльності органів ДФС

Починаючи дослідження правового статусу інституції внутрішньої безпеки ДФС, потрібно зазначити, що норми адміністративного права, якими регулюється правовий статус і діяльність органів влади, не можна правильно зрозуміти поза аналізом тих завдань і цілей, які органи влади переслідують у своїй діяльності відповідно до законодавства.

Будь-яке наукове дослідження, а особливо пов'язане з таким багатоаспектним соціально-правовим явищем, як антикорупційна діяльність, у зокрема у сфері оподаткування, має базуватися на чіткому понятійно-категоріальному апараті, який формується з правових та соціально-економічних понять, які характеризують статус суб'єктів антикорупційної діяльності.

Основні засади діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування закріплені у ст. 19 Конституції України, згідно з якими вони зобов'язані діяти лише на підставі, у межах та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Правовий статус органів державної влади та їхніх посадових осіб безпосередньо пов'язаний з процесом державного управління, яке у свою чергу узгоджує індивідуальні дії (поведінку) і виконує загальні функції керування суспільством. Як відомо, управлінські відносини є за своїм змістом відносинами влади і підпорядкування, сутність яких – нерівність сторін та імперативний характер приписів суб'єкта управління щодо об'єкта, яким управляють. Суб'єкти управління (компетентні особи органів управління) у процесі виконання своїх функцій наділені правом віддавати підлеглим, а в ряді випадків і безпосередньо не підлеглим по службі особам, а також окремим громадянам обов'язкові для виконання розпорядження і вимагати їхнього виконання. Указане зумовлює особливості правового статусу суб'єктів державного управління, а в нашому випадку – інституції внутрішньої безпеки ДФС України.

Проблеми правового статусу, як правової категорії, знайшли своє відображення у працях багатьох теоретиків права, представників галузевих наук.

Розглядаючи вихідне поняття «статус» як юридичну категорію, необхідно вказати на те, що воно перекладається з латини як «стан» і як «становище», позначаючи у своєму первісному значенні і загальне становище окремої особи (особистості) в суспільстві, і сукупність усіх (або частини) її юридичних прав та обов'язків¹². На підставі цього В. С. Лопатін підкреслює, що відповідно до такого тлумачення під статусом суб'єкта права зазвичай розуміють його правовий стан, що характеризується комплексом юридичних прав і обов'язків¹³. При цьому окремі вчені ототожнюють поняття «правовий статус» і «правове становище», пояснюючи це тими міркуваннями, що категорія «правовий статус» охоплює всі види юридичних зв'язків¹⁴.

¹²Римское право. Понятия, термины, определения / пер.: Пресняков Ю. В.; спец. науч. ред.: Черниловский З. М.; перевод с чешского М. Бартошек. Москва.: Юрид. лит., 1989. С. 300.

¹³Лопатін С. В. Правовий статус громадян як суб'єктів адміністративно-правових відносин в інформаційній сфері. *Форум права*. 2010. № 2. С. 277.

¹⁴Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. Москва.: Юрид. лит., 1974. С. 123.

Але ми погоджуємося з авторами, які вказують на відмінність між категоріями «правовий статус» та «правове становище». Так, на думку В. Т. Білоуса, правовий статус асоціюється зі стабільним правовим станом суб'єкта, а правове становище розглядається як динамічний розвиток сукупності прав і обов'язків особи, що зумовлено її вступом до тих чи інших правовідносин¹⁵.

Доречним є зауваження О. І. Харитонової, яка виокремлює такі характерні риси правового статусу: 1) у ньому відображається воля держави; 2) його зміст, що має певну стабільність, змінюється не з волі осіб, а законодавця; 3) елементи правового статусу – загальні (статусні) права та обов'язки суб'єкта об'єктивного права, його юридична відповідальність – формулюються та існують у формі правових приписів¹⁶.

Як слушно зазначила О. А. Ногіна, держава як обов'язковий суб'єкт податкових правовідносин опосередковує свою участь у цих відносинах через здійснення повноважень спеціальними державними органами. Оскільки дохідна частина бюджету повинна формуватися регулярно протягом усього фінансового року за рахунок насамперед податкових надходжень, а відносини, які виникають під час сплати податків і зборів, пов'язані з економічною діяльністю організацій та фізичних осіб і мають специфічний характер, виникла потреба у створенні єдиної системи державних органів, які спеціалізувалися б на забезпеченні справляння податків та інших обов'язкових платежів¹⁷. Тобто йдеться саме про органи державної фіскальної служби, відповідно їхній правовий статус має певні особливості, які ми розглянемо.

Досить детально основні ознаки органу державної влади, що можуть розглядатися і як складові його статусу, формулює Ю. П. Битяк, який зазначає, що кожен орган влади, діючи від імені та за дорученням держави, має певний правовий статус, виступає носієм відповідних повноважень юридично-владного

¹⁵Білоус В. Т. Координація управління правоохоронними органами України по боротьбі з економічною злочинністю (адміністративно-правовий аспект): дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2004. С. 124.

¹⁶Харитонova О. І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії): монографія. Одеса: Юридична література, 2004. С. 16.

¹⁷Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. Санкт-Петербург.: Питер, 2002. С. 87.

характеру, реалізація яких забезпечує йому досягнення мети виконавчо-розпорядчої діяльності. Кожен орган державної влади має офіційне найменування та повноваження використовувати різні атрибути з державною символікою (гербовим штампом, бланками з офіційними найменуваннями тощо). Реалізуючи свою компетенцію, виконуючи положення законів та правових актів інших державних органів, органи виконавчої влади мають повноваження ухвалювати рішення з конкретних питань та приймати підзаконні нормативні акти. Отже, у процесі виконавчої та розпорядчої діяльності органи управління діють юридично-владно, застосовуючи різні правові засоби нормотворчого, оперативно-виконавчого (розпорядчого) та юрисдикційного (правоохоронного) характеру. Будучи частиною державного апарату, органи виконавчої влади мають власну внутрішню структуру та штат службовців. Орган виконавчої влади становить організацію – колектив людей – державних службовців, сформований шляхом їхнього призначення або конкурсного відбору на посаду для здійснення конкретної виконавчо-розпорядчої діяльності в юридично-владній формі. У рамках колективу цього органу між структурними підрозділами і службовцями розподілені повноваження і відповідальність за доручену справу, встановлені та розвиваються різні організаційно-правові зв'язки¹⁸.

Адміністративно-правовий статус посадової особи, з одного боку, проявляється у службових обов'язках та правах посадової особи, а з іншого – становить основу виконання службових завдань. Службові обов'язки визначають обсяг службових прав, які створюють умови для їхнього виконання. З метою вдосконалення механізму реалізації посадовими особами службових завдань у процесі правової регламентації потрібно чітко розмежовувати службові обов'язки і права, що дозволить виявити межі правомірної службової поведінки¹⁹.

¹⁸Адміністративне право України: підруч./ за ред. Ю. П. Битяка. Харків: Право, 2000. С. 59-60.

¹⁹Янюк Н. В. Адміністративно-правовий статус посадової особи: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ. 2003. 21 с.

Вважаємо за необхідне також звернути увагу на зміст, співвідношення та особливості вживання понять: «посадові особи», «службові особи», «працівники», «представники», оскільки вказані поняття використовуються у законодавстві, зокрема у Податковому кодексі України, одночасно і навіть ототожнюються: «посадові особи контролюючих органів», «службові особи контролюючих органів». Так, наприклад, ст. 21 – «обов’язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів»; ст. 85 – «посадова (службова) особа контролюючого органу», «посадова (службова) особа правоохоронних та інших органів», ст. 354 – «заохочення та відповідальність посадових і службових осіб податкової міліції» та ін.).

На сьогодні є всі підстави зараховувати органи ДФС України до системи правоохоронних. Нормативним підґрунтям цього є положення ст. 2 Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів», де, зокрема, визначається, що правоохоронні органи – органи прокуратури, Національної поліції, служби безпеки, Військової служби правопорядку у Збройних силах України, Національне антикорупційне бюро України, органи охорони державного кордону, органи доходів і зборів, органи й установи виконання покарань, слідчі ізолятори, органи державного фінансового контролю, рибоохорони, державної лісової охорони, інші органи, які здійснюють правозастосовні або правоохоронні функції²⁰.

Разом з тим посадові особи органів доходів і зборів мають статус державних службовців відповідно до Закону України «Про державну службу» від 10.12.2015. У Законі закріплено поняття «державний службовець» – це громадянин України, який обіймає посаду державної служби в органі державної влади, іншому державному органі, його апараті (секретаріаті), одержує заробітну плату за рахунок коштів державного бюджету та здійснює встановлені для цієї посади повноваження, безпосередньо пов’язані з

²⁰Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів: Закон України від 23.12.1993. № 3781-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 11. Ст. 50.

виконанням завдань і функцій такого державного органу, а також дотримується принципів державної служби.

З огляду на викладене адміністративно-правовий статус працівника органів фіскальної служби України містить як загальні ознаки, властиві юридичним статусам інших суб'єктів права (теоретична конструкція складу, загальне призначення та ін.), так і низку особливостей, притаманних лише згаданому юридичному явищу. Розгляд цих особливостей спрямований на більш глибоке з'ясування сутності адміністративно-правового статусу, закономірностей його утворення, віднесення до складу тих чи інших повноважень.

1.3 Зарубіжний досвід адміністративної діяльності інституцій внутрішньої безпеки в органах доходів і зборів

Проблеми корупції тією чи іншою мірою, є актуальними для всіх країн світу та всіх сфер суспільного життя, про що свідчать численні опитування та дослідження. За глобальною оцінкою стану корупції у країнах світу (відомою, як індекс сприйняття корупції), Україна дещо покращила свої показники у 2018 році. Її результат – 32 бали та 120 місце серед 180 країн світу. Результат за 2017 рік – 30 балів, 130 місце. З-поміж своїх сусідів Україна змогла обійти лише Російську Федерацію (138-ме місце)²¹.

²¹Індекс сприйняття корупції–2018. URL: <https://ti-ukraine.org/research/indeks-spryjnyattya-koruptsiyi-2018/>

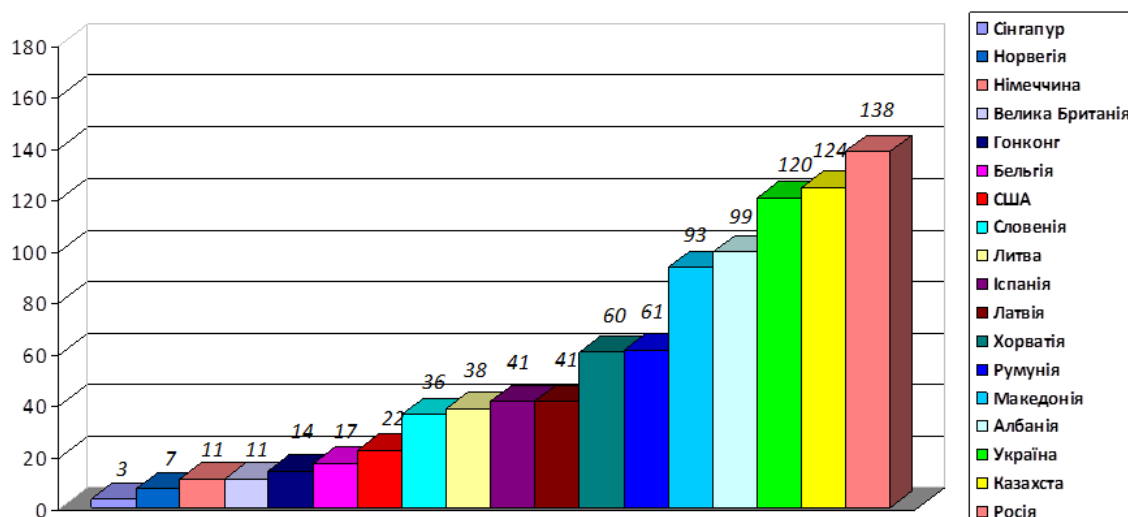


Рисунок 1.2 – Рейтинг країн за рівнем корупції у 2018 році (згідно з Transparency International Ukraine)

Звичайно, повністю подолати корупцію неможливо у жодній країні, але потрібно докладати максимум зусиль для її мінімізації шляхом забезпечення заходів щодо протидії корупції та контролю за їхньою реалізацією. Тому у сфері протидії корупції активно працюють чисельні регіональні та міжнародні міжурядові організації. Результат цієї діяльності – ухвалення цілого комплексу міжнародних актів, обов’язкових до виконання країнами, що їх ратифікували, та актів рекомендаційного характеру.

Незважаючи на те, що джерела міжнародних стандартів відрізняються за сферою застосування, юридичним статусом, механізмами реалізації, вони містять чіткі вимоги, які зобов’язують країни забезпечувати інституційну спеціалізацію у сфері боротьби проти корупції, встановлення загальних стандартів боротьби проти корупції на національному рівні шляхом запровадження кримінальної відповідальності, забезпечення виконання антикорупційних заходів з метою врегулювання питання діяльності з протидії корупції.

Міжнародні стандарти визначають основні мінімально необхідні ознаки антикорупційних інституцій, якими є незалежність і автономія, наявність спеціально підготовлених і кваліфікованих кадрів, забезпечення відповідними повноваженнями і ресурсами, взаємодія з громадським суспільством і приватним

сектором, міжвідомча співпраця^{22 23 24}. Водночас міжнародні стандарти не передбачають ні порядку створення та організації роботи антикорупційних інституцій, ні якоїсь ефективної чи універсальної її моделі.

Відповідно до міжнародної практики у створенні спеціалізованих антикорупційних інституцій можна виділити три основні підходи²⁵:

- багатоцільові органи, які мають правоохоронні повноваження та здійснюють превентивні функції;
- інституції з запобігання корупції, щодо розроблення політики і координації;
- спеціалізовані служби, управління та/або відділи боротьби з корупцією у системі державних органів.

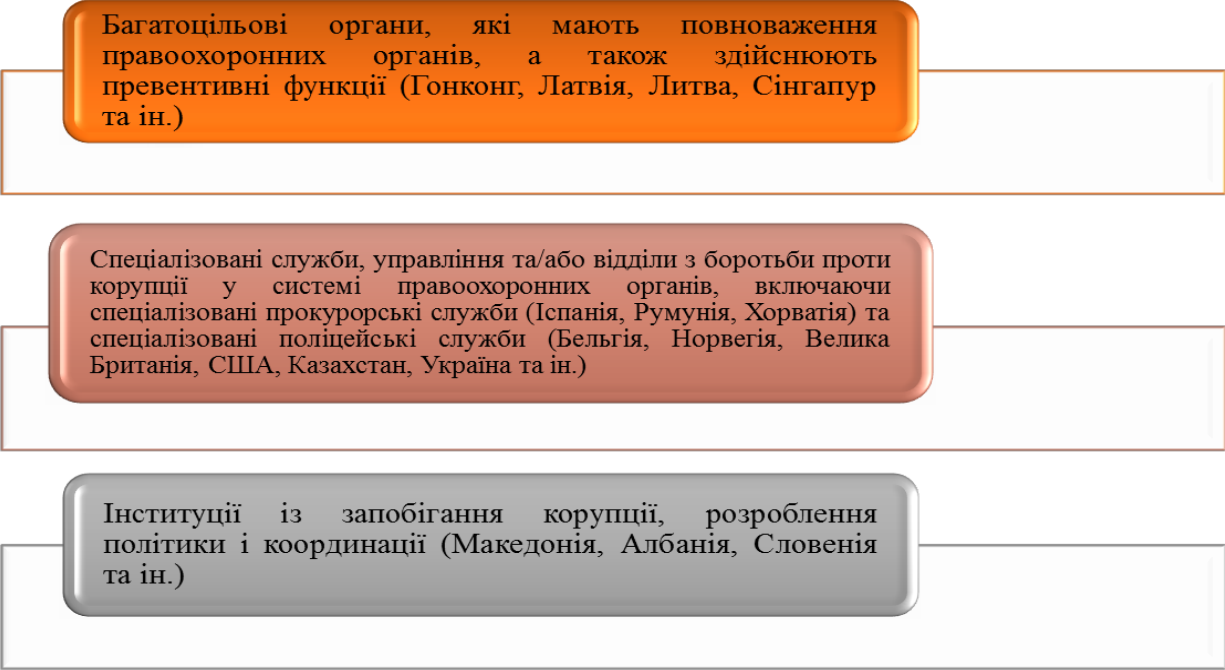


Рисунок 1.3 – Моделі антикорупційних інституцій відповідно до міжнародних стандартів

Моделі спеціалізованих підрозділів (служби, управління, відділи тощо) з боротьби проти корупції передбачають різні форми спеціалізації: можуть бути

²²Про двадцять керівних принципів боротьби з корупцією: Резолюція (97) 24 Комітету міністрів Ради Європи, прийнята Комітетом міністрів 6 листопада 1997 р. на 101-й сесії. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/994_845.

²³Кримінальна конвенція Ради Європи про боротьбу проти корупції. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 47–48.

²⁴Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 49.

²⁵За матеріалами, підготовленими на основі The Anti-Corruption Network for Transition Economies – OECD.org: Специализированные институты по борьбе с коррупцией: обзор моделей, розміщеними у відкритому доступі. URL: <https://www.oecd.org/corruption/acn/39972100.pdf>

окремими у сфері досудового розслідування, кримінального переслідування або об'єднаними у цих сферах. Ураховуючи основні міжнародні стандарти, такі підрозділи повинні мати чітку законодавчу базу, яка визначає компетенцію, місце у структурі органів влади. Якщо розглядати створення спеціалізованих підрозділів у структурі державних інституцій (міністерства внутрішніх справ, юстиції, фінансів тощо), які вже наділені високим рівнем автономії від виконавчої влади, то такі підрозділи можуть також користуватися такою автономією.

Наприклад, ще в 1988 році рішенням Комісії з організації протидії фінансовим злочинам було засновано Координаційний центр боротьби з шахрайством – UCLAF (з фр. *Unité de Cordination de la Lutte Anti-Fraude*).

UCLAF працював разом з національними відділами боротьби з шахрайством і забезпечував координацію та допомогу, необхідну для боротьби з транснаціональним організованим шахрайством. До його компетенції входив: збір відомостей про факти шахрайства, питання боротьби з корупцією, а також низка інших питань, які зачіпали фінансові інтереси ЄС.

Оскільки очевидним був взаємозв'язок шахрайства з іншими способами заподіяння шкоди фінансовим інтересам ЄС, особливо зі злочинами корупційного характеру, Конвенція про захист фінансових інтересів Європейського Співтовариства, що набула чинності 17 жовтня 2002 р. (відома як Конвенція PIF – від французького *Protection des Interets Financiers*), була доповнена Протоколом про боротьбу з корупцією, у якому визначено два різновиди таких злочинів: корупція пасивна і корупція активна²⁶.

Згодом на базі UCLAF було створено новий орган, із посиленими й незалежними слідчими повноваженнями – Європейське управління з питань запобігання зловживанням та шахрайству – OLAF (фр. *Office européen de lutte anti-fraude*, англ. *European Anti-fraud Office*) (OLAF 1999/352/EC, ECSC,

²⁶Official Journal of the European Communities. Brussels. 1997. № C 221. P. 1–2.

Euratom)²⁷, який розслідує фінансові правопорушення щодо бюджетних доходів та видатків ЄС, факти корупції та проводить внутрішні розслідування щодо службових правопорушень, вчинених посадовими особами європейських інституцій при виконанні ними своїх професійних обов'язків.

OLAF заснований як самостійний орган Комісії з організації протидії фінансовим злочинам з питань, віднесених до його компетенції наділений функціональною незалежністю. Завданням OLAF визначено посилення боротьби проти шахрайства, корупції та будь-якої іншої незаконної діяльності, яка зачіпає фінансові інтереси ЄС. OLAF наділено повноваженнями проводити розслідування (правопорушень і злочинів, скоєних всередині самого OLAF), внутрішні розслідування (злочинів, скоєних співробітниками інститутів ЄС, спеціалізованих органів і установ ЄС), зовнішні розслідування (злочинів, скоєних громадянами держав-членів проти фінансових інтересів ЄС). Визначено, що співробітники OLAF незалежні при проведенні розслідувань. Контроль і нагляд за діяльністю OLAF здійснює спеціальний Наглядовий комітет. Очолює OLAF генеральний директор, який призначається Комісією, за згодою Європейського Парламенту та Ради, терміном на 5 років, з можливістю повторного призначення²⁸.

Оперативні співробітники та адміністративний персонал OLAF здійснюють свою діяльність у складі чотирьох самостійних управлінь, кожне з яких підпорядковується тільки генеральному директору. Два з цих управлінь проводять внутрішні та зовнішні розслідування, здійснюють оперативно-розшукову діяльність у справах, віднесених до компетенції OLAF. До їхнього штату входять слідчі OLAF, більшість з яких відряджаються з національних слідчих органів, що спеціалізуються на розслідуванні фінансових злочинів.

У лютому 2012 р. внутрішня організація OLAF зазнала суттєвих змін, які були спрямовані на посилення слідчих функцій. 1 жовтня 2013 р. набрав

²⁷Офіційний сайт Європейського управління з питань запобігання зловживанням та шахрайству. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1999:136:0020:0022:EN:PDF>

²⁸1999/352/EC, ECSC, Euratom: Commission Decision of 28 April 1999 establishing the European Anti-fraud Office (OLAF) (notified under document number SEC (1999) 802). 1999. *Official Journal* – L 136. P. 20–22.

чинності Регламент № 883/2013²⁹ про розслідування OLAF, що призвело до значних змін у діяльності цієї організації.

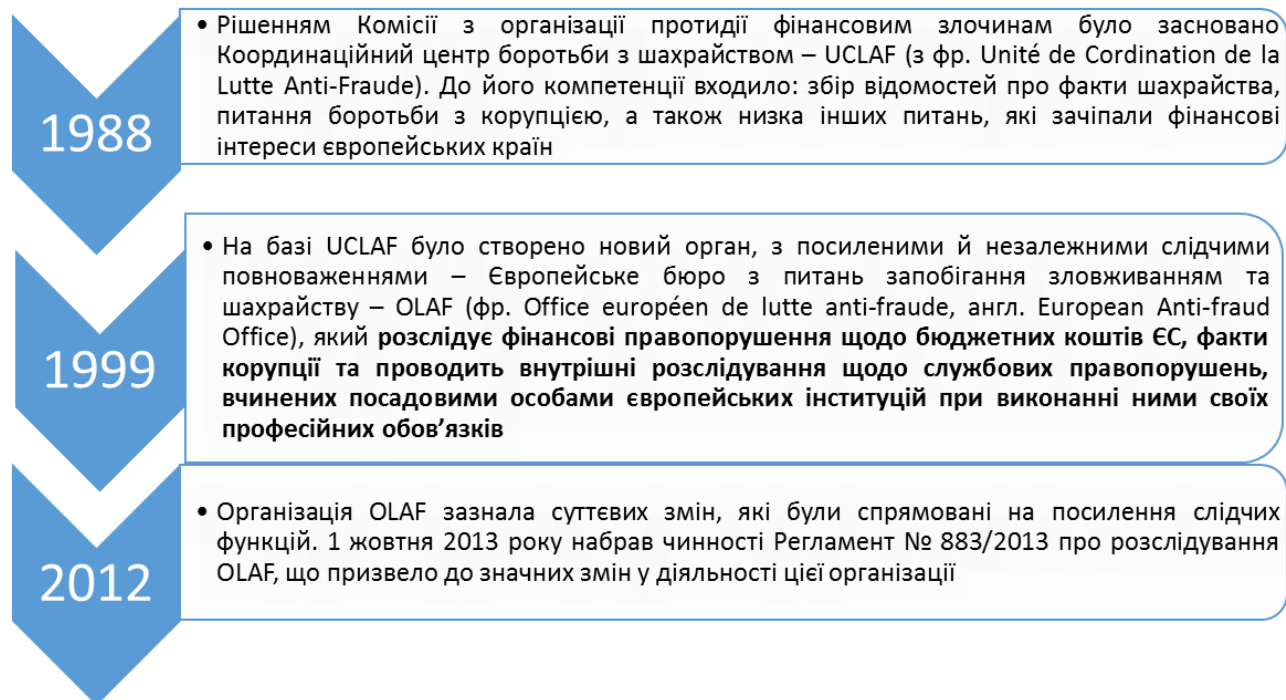


Рисунок 1.4 – Етапи розвитку Європейського бюро з питань запобігання зловживанням та шахрайству (OLAF)

Зазначимо, що органи державної влади, які забезпечують реалізацію державної податкової політики в західних країнах, значною мірою наділені повноваженнями правоохоронних органів.

Окремі фахівці вказують на те, що спостерігається світова тенденція до реорганізації органів податкових розслідувань: у їхній структурі створюються оперативно-розшукові, слідчі та інформаційно-аналітичні підрозділи. Також показовим є надання органам розслідування податкових злочинів повноважень правоохоронних органів³⁰. Наділення органів розслідування податкових злочинів у таких країнах, як ФРН і США повноваженнями правоохоронних органів, зокрема створення у їхніх межах спеціальних слідчих відділів, які

²⁹Regulation (EU, Euratom) No 883/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 September 2013 concerning investigations conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF) and repealing Regulation (EC) No 1073/1999 of the European Parliament and of the Council and Council Regulation (Euratom) No 1074/1999. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013R0883>

³⁰Курко М. Н., Біленчук П. Д., Філоненко Г. Г. Наукове забезпечення розслідування ухилення від сплати податків: досвід ФРН та США. *Наше право*. 2013. № 13. С. 190. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp_2013_13_34.

використовують специфічні засоби і методи дізнання та доказування, дозволило істотно підвищити ефективність діяльності таких органів. Разом з тим, тісна взаємодія органів податкового розслідування з правоохоронними органами, органами прокуратури та суду щодо обміну інформацією, використання інформаційно-аналітичних та криміналістичних ресурсів (засобів, методів, технологій) сприяла помітній активізації боротьби з податковими злочинами³¹.

Органи податкових розслідувань (слідчий апарат) – це спеціалізовані поліцейські служби фінансових розслідувань, зокрема в органах державної влади, які часто використовують у роботі такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків з оточення підозрюваної особи, перевірка поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів та інші заходи спрямовані на боротьбу з корупційними явищами. Співробітники органів податкових розслідувань часто проводять розслідування негласно, використовуючи як прикриття документи різних урядових і навіть приватних організацій, вони мають доступ до різних баз даних, до особових справ державних службовців відповідної установи та секретної інформації. Таким чином, наділення податкових служб західних країн деякими правами і функціями правоохоронних органів, зокрема створення в межах цих служб підрозділів податкових розслідувань, які використовують специфічні методи роботи, характерні для спецслужб, дозволяє істотно підвищити ефективність фінансового контролю за співробітниками податкових органів³². З іншого боку, тісна взаємодія інституцій внутрішньої безпеки податкових органів з правоохоронними та спецслужбами країни, насамперед щодо ефективного обміну інформацією, сприяє помітній боротьбі з іншими видами злочинності.

³¹Курко М. Н., Біленчук П. Д., Філоненко Г. Г. Наукове забезпечення розслідування ухилення від сплати податків: досвід ФРН та США. *Наше право*. 2013. № 13. С. 194. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp_2013_13_34..

³²Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. URL: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/28.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/28.pdf)

У Нідерландах з 1999 року функціонує Служба фіскальної розвідки, стеження та економічного контролю – FIOD (Fiscale Inlichtingen-en Opsporingsdienst), яка є підрозділом податкової служби (у структурі Міністерства фінансів), що відповідає за проведення кримінальних розслідувань у сфері фінансових правопорушень, організованої злочинності та корупції. Це закрита структура з великими повноваженнями, на сьогодні FIOD співпрацює зі слідчими організаціями п'ятнадцяти країн світу щодо інформаційно-аналітичної системи, яка дозволить відстежувати підозрюваних³³.

Досвід Нідерландів цікавий ще тим, що антикорупційна політика цієї країни організована на трьох рівнях, першим з яких є наявність антикорупційного підрозділу в кожному органі державної влади. Такі служби виявляють, розглядають і проводять службові розслідування щодо скоєння правопорушень, зокрема корупційних, службовцями органів державної влади. Правовий статус цих підрозділів надає повноваження його співробітникам застосовувати дисциплінарні стягнення до службовців, що вчинили корупційне правопорушення у вигляді переведення на іншу посаду, стягнення компенсації, звільнення³⁴.

Разом з тим жоден державний орган не може бути повністю незалежним у своїй діяльності, тому міжнародні стандарти приділяють значу увагу забезпеченню збереження підзвітності і прозорості спеціалізованих інституцій, коли вони наділені слідчими повноваженнями, що передбачають обмеження прав осіб. При виконанні своїх обов'язків та повноважень спеціалізовані підрозділи повинні суворо дотримуватися принципів верховенства права та міжнародно визнаних прав людини. Форми підзвітності інституцій, які ведуть боротьбу проти корупції, мають відповідати рівню їхньої спеціалізації, положенню у структурі органів державної влади, повноваженням та функціям цих органів.

³³Офіційний сайт Управління фінансової інформації, стеження та економічного контролю – FIOD. URL: <https://www.fiod.nl/wat-doet-de-fiod-tegen-corruptie/>

³⁴Чистякова Н. Г. Борьба с коррупцией по-голландски. // *Вестник РГГУ*. 2009. № 14/09. С. 253–265.

Потрібно зазначити, що відповідно до світового досвіду антикорупційні заходи однієї окремо взятої установи можуть бути успішними лише тоді, коли у ній поєднано всі етапи та напрями антикорупційної діяльності (запобігання – профілактика – розслідування – санкції), а також, як ми наголошували, налагодження співпраці, ефективної системної взаємодії та інформаційного обміну з основними антикорупційними органами країни, які наділені такими ключовими повноваженнями, як перевірка декларацій державних службовців про майно та доступ до відповідних баз даних, які ведуть різні установи, регулювання конфлікту інтересів, захист інформаторів, оцінювання інституційних ризиків і, відповідно, розроблення плану забезпечення доброчесності державних органів. Однак у такому разі постає питання підзвітності такої установи³⁵.

Загалом країни ЄС дуже відрізняються одна від одної як за станом корупції, так і за методами боротьби з нею. Одним із найуспішніших прикладів боротьби з корупцією є досвід Естонії, яка досягла суттєвих показників у цій сфері, не створюючи окремих спеціалізованих органів.

Закон Естонії про боротьбу з корупцією вимагає від державних та місцевих органів влади забезпечувати надання постійної інформації про запобігання корупції та здійснювати моніторинг дотримання повноважень у межах установи. Для успішного впровадження антикорупційної політики у кожному міністерстві призначається особа (координатор), яка координує роботу з запобігання корупції і відповідає за впровадження та виконання плану дій антикорупційної програми у відомстві. Координатор у міністерстві, зокрема, здійснює таке:

- координує антикорупційну політику у відповідному міністерстві і його адміністративній сфері;
- гарантує виконання методів і функцій стратегії щодо боротьби з корупцією в міністерстві і в його адміністративній сфері;

³⁵Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. URL: [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/28.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/28.pdf)

- надає пропозиції щодо нових методів та процедур під час реалізації антикорупційної політики як у міністерстві так і в державі загалом;

- надає міністерству юстиції щорічні письмові звіти про реалізацію методів і функцій антикорупційної політики;

- належить до антикорупційної мережі відповідної сфери діяльності³⁶.

Розслідують факти корупції три органи: префектура поліції – якщо йдеться про чиновника, що працює в органах самоврядування, а також у приватних підприємствах/об'єднаннях; поліція безпеки – якщо маються на увазі найвищі державні чиновники (президент, міністри); державна прокуратура – якщо йдеться про правоохоронців³⁷.

Необхідно підкреслити, що багато європейських країн упроваджують програми захисту свідків та можливість повідомляти про корупційні дії державних службовців анонімно. Щодо цього аспекту найбільш ефективною є система захисту інформаторів у чотирьох країнах ЄС: Люксембурзі, Румунії, Словенії та Великій Британії. Так, Румунія захищає на законодавчому рівні від помсти державних службовців, які повідомляють про неправомірні дії. Їхня ідентичність також приховується. Існує безліч каналів інформування – від держорганів та поліції до громадського сектору та медіа. Проте тут також є багато практичних прогалин. Наприклад, мало хто з держслужбовців знає про відповідні права та можливості.

Розглядаючи досвід протидії корупції в Литві, необхідно зазначити, що у 2004 році країні вдалося створити таку систему боротьби проти корупції, яка нині є однією з кращих у Європі. В основі її діяльності лежить комплексний підхід, що поєднує превентивну і репресивну функції, правові і організаційні заходи. Відповідно до вимог Закону «Про спеціальну службу розслідувань» діє Спеціальна служба розслідувань (STT) як незалежна інституція з широким переліком повноважень у сфері розслідування і запобігання злочинам, пов'язаним з корупцією. У Литві існує також низка інших спеціалізованих

³⁶Дейнека В. Ф., Шавло І. А. Організаційно-правові аспекти протидії корупції в системі органів управління зарубіжних країн. *Фінансове право*. 2015. № 2. С. 57–60.

³⁷Там само.

установ, що здійснюють боротьбу проти корупції, до якої входять спеціалізовані правоохоронні органи в структурі Міністерства внутрішніх справ або Уряду Литви – Служба з розслідування фінансових злочинів, Поліцейське управління розслідувань у сфері організованої злочинності та Департамент державної безпеки, повноваження яких частково збігаються з повноваженнями Спеціальної служби розслідувань³⁸.

У центральних та територіальних підрозділах податкових органів Литви функціонують внутрішні відділи попередження корупції, які повідомляють правоохоронні органи про будь-який прояв корупції, що вони помічали, проводять інформаційно-просвітницьку діяльність, антикорупційне навчання для співробітників. Також ці підрозділи визначають імовірність корупції у сферах діяльності установи, чутливих до корупції, і впроваджують заходи щодо усунення або зниження факторів ризику корупції, проводять інші профілактичні заходи, які допомагають виявляти проблеми і вирішувати їх. Щодо нормативно-правової діяльності, та підрозділи внутрішньої безпеки податкових органів проводять антикорупційне оцінювання проєктів правових актів, можуть також висувати пропозиції щодо перегляду законодавчих актів, узгоджують підготовлені правові акти податкової служби з зацікавленими установами, громадськістю та публікують проєкти законів і супровідних документів. Наприклад, за співучасті підрозділів внутрішньої безпеки податкової інспекції підготовлено Закон «Про затвердження профілактики корупції Державної податкової інспекції Литви на 2019–2025 рр.»³⁹.

Одним із напрямів діяльності підрозділів внутрішньої безпеки податкової інспекції Латвії із запобігання та протидії корупції є моніторинг за дотриманням державним службовцем вимог професійної етики. Якщо працівник служби не одноразово умисно порушив норми щодо конфлікту інтересів або якщо державному інтересу завдано суттєвої шкоди, порушника можуть притягнути до кримінальної відповідальності. Серед питань, які

³⁸Дейнека В. Ф., Шавло І. А. Організаційно-правові аспекти протидії корупції в системі органів управління зарубіжних країн. *Фінансове право*. 2015. № 2. С. 57–60.

³⁹Литва. Государственный налоговый инспекторат Литовской Республики. URL: <http://www.vmi.lt/>

найчастіше аналізуються та пов'язані з конфліктом інтересів, – робота державного службовця в іншій організації за сумісництвом, отримання інших доходів, крім зарплати (наприклад, від акцій, облігацій і цінних паперів), прийняття рішень щодо самого себе (у т. ч. застосування додаткових переваг/премій), спілкування його з родичами або партнерами, які можуть негативно впливати на сумлінне виконання службовцем його функцій, а також інші схожі ситуації⁴⁰.

Поряд з цим латвійське Бюро попередження та боротьби з корупцією спільно з податковою інспекцією здійснюють моніторинг декларацій про активи та борги високопосадовців.

У Македонії за систему перевірок декларацій про майно відповідає Державна комісія з запобігання корупції (ДКЗК), яка співпрацює з Державною службою доходів. Державні службовці країни зобов'язані подавати декларації водночас до ДКЗК і Державної служби доходів, оскільки вони мають право перевіряти дані з цих декларацій на предмет їхньої відповідності податковим даним і за потреби проводити розслідування. Служба доходів може діяти за власною ініціативою або за запитом ДКЗК. Органи державної влади та місцевого самоврядування, банки, фізичні та юридичні особи зобов'язані на вимогу Служби доходів та у певний термін надавати необхідну інформацію для визначення поточного статусу майна, яке викликає запитання⁴¹.

Німеччина є прикладом європейської країни, яка має значні досягнення у боротьбі з корупцією. У федеральних міністерствах і відомствах німецького уряду, включаючи органи доходів і зборів, були впроваджені антикорупційні заходи, що містяться в документах під назвою «Директива федерального уряду про боротьбу з корупцією в федеральних органах управління» (далі – Директива)⁴².

⁴⁰Антикорупційні органи країн Європи: ключові превентивні механізми. URL: https://issuu.com/undpukraine/docs/commission_ua

⁴¹Македонія. Міністерство фінансов Республіки Македонія. URL: <http://www.ujp.gov.mk/>

⁴²Bundesministerium des Innern. Richtlinie der Bundesregierung zur Korruptionsprävention in der Bundesverwaltung. URL: https://www.rki.de/DE/Content/Institut/Korruptionsvorsorge/Richtlinie.pdf?__blob=publicationFile

До Директиви додаються Кодекс дій проти корупції, а також Методичні вказівки для керівників відомств. Головною особливістю Директиви є те, що вона може використовуватися не тільки федеральними органами державної влади, але й юридичним особам публічного або приватного права.

У Директиві робиться акцент на проведенні в органах державної влади аналізу ризиків у сферах діяльності, що є особливо вразливими до корупції. При цьому виявлення корупційних ризиків здійснюється завдяки втіленню у життя принципів «багатьох очей» (участь або спільна перевірка кількома співробітниками або підрозділами) і прозорості. У ст. 4.2 Директиви передбачається ротація посадових осіб в особливо схильних до корупції органах, причому термін виконання повноважень службовців обмежений п'ятьма роками. Далі у параграфі 5 Директиви прописується можливість виділення в державних і приватних органах спеціально уповноважених посадових осіб, яким можна було б доручити вирішення таких антикорупційних завдань: довірче партнерство із запобігання корупції; консультування керівництва з питань протидії корупції; інформування працівників про антикорупційні дії; відстеження і оцінювання ознак корупції; участь в інформуванні працівників про можливі санкції за вчинення корупційних діянь тощо.

Крім того, якщо аналіз ризиків буде показувати високий ступінь схильності до корупції організації або органу влади, то Директива передбачає в цьому випадку створення відокремленого структурного підрозділу щодо протидії корупції.

Кодекс дій проти корупції є докладним коментарем до параграфів Директиви про боротьбу з корупцією у федеральних органах влади Німеччини. У преамбулі Кодексу наведено антикорупційний план дій для працівників, що містить дев'ять пунктів.

1. Працівник повинен бути прикладом для своїх колег щодо нетерпимого ставлення до корупції.

2. У разі спроби підкупу працівник повинен негайно повідомляти про ці факти відповідальним особам або безпосередньому керівництву.

3. У разі виникнення конфлікту інтересів працівнику потрібно залучати своїх колег як свідків.

4. Організація роботи повинна бути побудована так, щоб її можна було перевірити в будь-який час.

5. Працівники зобов'язані чітко розділяти своє службове та приватне життя для запобігання конфлікту інтересів.

6. При виявленні фактів корупції у процесі виконання своїх службових обов'язків працівник повинен повідомити про це особу, відповідальну за боротьбу з корупцією або керівника.

7. У разі виявлення структурних підрозділів, що сприяють корупції, необхідно організувати свою роботу так, щоб не бути втягнутим у цю діяльність.

8. Працівник повинен періодично проходити підготовку і перепідготовку з питань протидії корупції.

9. Якщо працівник все-таки був втягнутий у корупційну діяльність, то він не повинен боятися повідомити про даний факт, оскільки це може бути враховано як пом'якшувальна обставина під час визначення ступеня його вини.

Важливим є також зміст Методичних указівок для керівників відомств Німеччини, (Методичні вказівки), що є другим додатком до Директиви. У зазначеному документі детально розписані «слабкі» місця в організації, які є вразливими до корупції; антикорупційні заходи, обов'язок щодо реалізації яких покладається на керівника; а також ознаки і показники корупції, які свідчать про її появу та поширення в органі або організації.

На початку розділу I цих Методичних указівок дається дуже важлива настанова для керівників різних органів і організацій, зміст якої полягає у тому, щоб він на своєму прикладі показував нетерпиме ставлення до корупції та корупційної поведінки. Крім того, керівник зобов'язаний чітко розподілити

обов'язки своїх працівників, не допускати дублювання їхніх повноважень та здійснювати постійний контроль за їхньою діяльністю.

Відповідно до вказаних Методичних указівок «слабкими» місцями для корупції є такі:

- 1) недостатній службовий і спеціальний відомчий нагляд;
- 2) надмірна довіра до досвідчених працівників з багаторічним досвідом;
- 3) слабкість характеру працівників у сферах, пов'язаних із небезпекою корупції;
- 4) негативний приклад керівників у разі прийняття подарунків;
- 5) відсутність висновків щодо розкритих порушень і, як наслідок – відсутність стримування.

У боротьбі з корупцією керівник повинен використовувати комплекс заходів, прописаних у Методичних указівках. До них відносять заходи інформаційного характеру (проведення консультування та бесід з працівниками), організаційного характеру (розподіл і перерозподіл повноважень), упереджувального характеру (пильність щодо корупційних «сигналів тривоги»), наглядового характеру (постійна увага до підлеглих працівників). Особливо підкреслюється, що корупція можлива в діяльності будь-якої організації.

Проаналізувавши досвід Німеччини у сфері протидії корупції, вважаємо за необхідне відзначити, що положення, які містяться в Директиві федерального уряду про боротьбу з корупцією у федеральних органах влади Німеччини, дуже повно розкривають сутність можливої корупційної поведінки працівників публічної чи приватної організації. Розглянута Директива, на нашу думку, є важливим документом у сфері протидії корупції й дозволяє створити потужну систему як внутрівідомчого, так і надвідомчого антикорупційного контролю.

Досвід США

Досліджуючи міжнародний досвід та комплексний підхід до організації діяльності інституцій внутрішньої безпеки, можна як приклад розглянути організаційно-правові засади спеціалізованого структурного підрозділу – Управління генерального інспектора з контролю за адмініструванням податків – TIGTA (Treasury Inspector General for Tax Administration) Міністерства фінансів США, що відіграє значну роль у зниженні рівня корупції, зловживань, зовнішніх та внутрішніх загроз у діяльності Служби внутрішніх доходів, – органу, на який покладено завдання адміністрування податків (Internal Revenue Service – IRS). Він є найбільшим структурним підрозділом Міністерства фінансів США (U.S. Department of the Treasury). 22 липня 1998 року Конгрес США ухвалив Акт про реорганізацію та реформування IRS (IRS Restructuring and Reform Act of 1998 – RRA98) з метою підвищення якості обслуговування американських платників податків.

Реорганізація IRS відбувалася за прикладом інституцій приватного сектору, орієнтованих на клієнтів. На сьогодні IRS прагне якнайкраще зрозуміти проблеми американських платників податків і зробити все можливе, щоб вони могли виконати свої податкові зобов'язання відповідно до чинного законодавства.

Нині IRS відповідає за збір усіх федеральних податків, за винятком акцизних зборів за алкоголь, тютюнові вироби, вогнепальну зброю та вибухові речовини, збирає основну частину надходжень від прибуткового податку з громадян та податку на прибуток від корпорації, контролює акцизи, майновий податок, податок на подарунки та соціальне забезпечення. Водночас вона має повноваження з проведення оперативно-розшукових заходів щодо податкових правопорушників.

На сьогодні в IRS поєднано функції податкової служби та податкової поліції. IRS – єдиний орган, який забезпечує примусове виконання податкових законів. У її структурі діє Управління податкових розслідувань, особливе місце в якому належить оперативним підрозділам, інформаційно-аналітичним

службам, криміналістичним лабораторіям. Працівники цієї служби називаються податковими агентами і наділені широкими повноваженнями, співпрацюють з місцевими прокурорськими органами, іноді взаємодіють з Федеральним бюро розслідувань.

Внутрішню структуру Служби кримінальних розслідувань IRS утворюють кілька ланок: Головне управління, розташоване в м. Вашингтон, очолюється керівником (Chief), який відповідає за політику і програми на національному рівні; регіональні управління в шести регіонах США очолюються директорами (Director), які здійснюють координаційні та наглядові функції при проведенні податкових розслідувань на своїй території; центри виявлення шахрайства (у США їх десять) очолюються постійним керівником-агентом (Resident Agent in Charge).

При цьому значну роль у підвищенні ефективності діяльності IRS відіграє Управління генерального інспектора казначейства з контролю за адмініструванням податків – TIGTA (Treasury Inspector General for Tax Administration). Це Управління створене у 1998 р. на виконання Акта про реорганізацію та реформування IRS з метою забезпечення зовнішнього нагляду за діяльністю IRS та зберегло всі функції діючого до нього (з 1952 р.) Інспекційного управління IRS, яке відповідало за захист IRS, її службовців, інфраструктури та баз даних від будь-яких зовнішніх та внутрішніх загроз. Нововведенням стало те, що TIGTA було наділене всіма повноваженнями розслідувати будь-які правопорушення проти IRS та пов'язані з діяльністю IRS⁴³.

Загальним завданням TIGTA є сприяння ефективності та стабільності застосування федерального податкового законодавства. Особлива увага приділяється, зокрема, питанням запобігання, виявлення, протидії правопорушенням, розтрат та зловживань у діяльності IRS та пов'язаних з нею структур. Після інциденту 18.02.2010, коли літак навмисно було скеровано в

⁴³Офіційний вебсайт The Internal Revenue Service. URL: https://www.irs.gov/irm/part11/irm_11-051-001

будівлю офісу IRS у м. Остін штату Техас, ще одним із завдань TIGTA визначено протидію тероризму.

Цей підрозділ захищає цілісність Служби внутрішніх доходів (IRS) та її здатність збирати податкові надходження. На нього покладено завдання розслідування обвинувачень, пов'язаних із шахрайством, зловживаннями та неналежним управлінням щодо діяльності IRS. TIGTA захищає IRS від зовнішніх спроб підкупу, загроз чи іншого незаконного втручання в діяльність IRS⁴⁴.

Наприклад, TIGTA було розкрито схему викрадення та подання шахрайських вимог до повернення сплачених податкових платежів. У травні 2015 р. було з'ясовано, що злочинці, використовуючи особисту ідентифікаційну інформацію платників податків з джерел, які не входять до IRS, намагалися видавати себе за платників податків з метою отримання незаконного податкового відшкодування.

Масштабну схему використовували правопорушники, які здійснили 724 тис. незаконних звернень, що призвело б до подання 252 400 фіктивних податкових документів та завдання збитків на 490 мільйонів доларів податкових відшкодувань, отриманих шляхом скоєння шахрайських дій⁴⁵.

TIGTA також здійснюється розробка заходів профілактики злочинів і зловживань в системі IRS. Зокрема, розроблення системи показників щодо виявлення правопорушень службовцями IRS, методик щодо використання баз даних з метою автоматичного виявлення потенційних сфер та об'єктів ризиків тощо.

Для виконання покладених на TIGTA повноважень у його складі передбачено п'ять функціональних підрозділів⁴⁶:

- підрозділ аудиту;

⁴⁴ Офіційний вебсайт Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA). URL: https://www.treasury.gov/tigta/press/press_tigta-2018-12.htm

⁴⁵ Офіційний вебсайт Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA). URL: https://www.treasury.gov/tigta/congress/congress_09262018.pdf

⁴⁶ Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA) FY 2018–2022 Strategic Plan. URL: https://www.treasury.gov/tigta/about/TIGTA_StrategicPlanFY18-FY22.pdf

- підрозділ розслідувань;
- підрозділ оцінювання та інспектування;
- підрозділ підтримки місії;
- підрозділ інформаційних технологій.

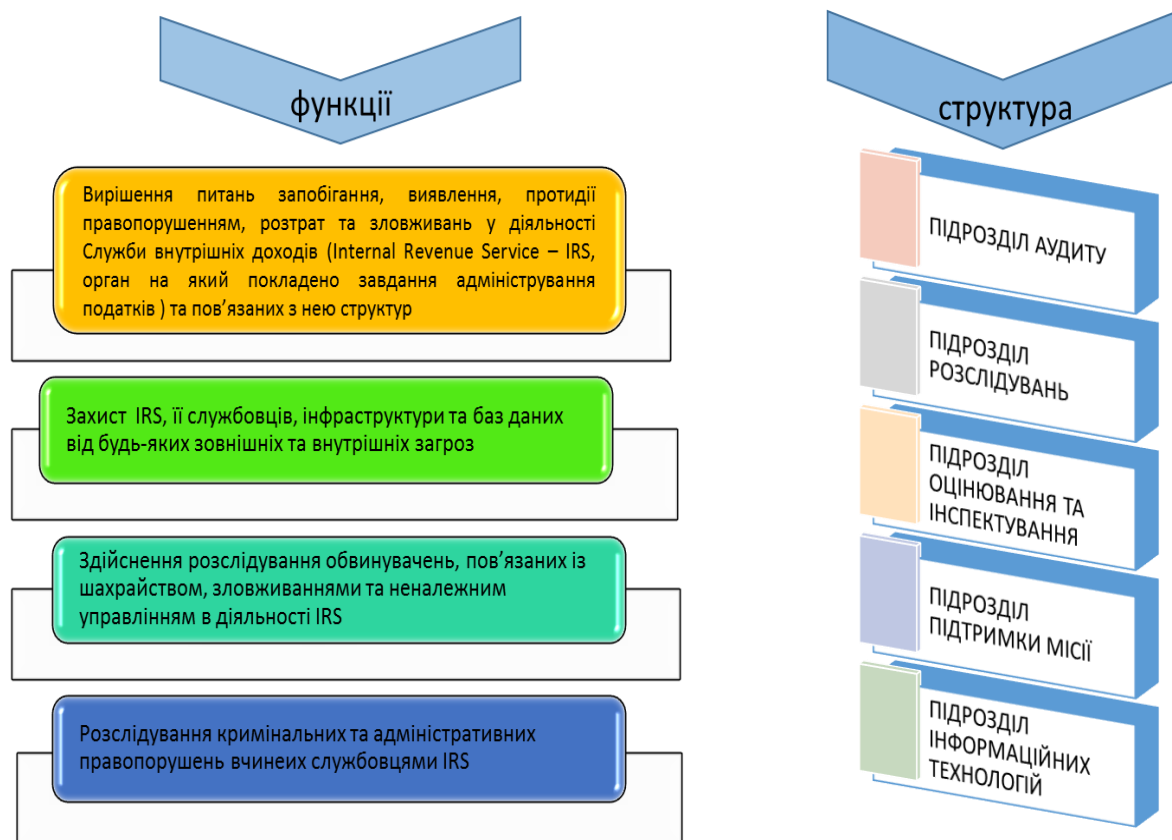


Рисунок 1.5 – Функції та структура Treasury Inspector General for Tax Administration – TIGTA)

Правовий статус TIGTA визначено федеральним нормативним актом про функції та статус Державного генерального інспектора 1978 р. та Актом про реорганізацію та реформування IRS 1998 р. Згідно зі вказаними законодавчими актами TIGTA надається доступ до інформаційних баз IRS, право брати участь у розслідуваннях, які проводяться IRS (за погодженням з керівником IRS), право передавати справи на розслідування до Міністерства юстиції США та Федерального бюро розслідувань (ФБР), що входить до складу останнього. Крім того, TIGTA має статус правоохоронного органу, що дозволяє

працівникам мати при собі вогнепальну зброю, проводити стеження, обшуки, арешти тощо.

Підрозділ аудиту TIGTA проводить перевірки, що мають на меті виявлення як податкових злочинів, так і неефективного використання бюджетних коштів у системі федеральних податкових органів (зокрема, унаслідок завищення цін на придбання товарів і послуг для потреб податкових органів).

Підрозділ розслідувань наділено повноваженнями розслідувати кримінальні та адміністративні правопорушення, вчинені самими службовцями СВД, і забезпечувати захист СВД від зовнішніх загроз, включаючи спроби шантажу та пропозиції хабарів. Цим підрозділом також здійснюється робота щодо упередження скоєння злочинів та інших правопорушень у системі IRS, зокрема розробляються методики, які ґрунтуються на використанні інформаційних баз даних (з метою автоматичного виявлення потенційних зон і «об'єктів ризиків») тощо.

Поряд з іншими організаціями федерального, регіонального, місцевого рівня, що мають правоохоронний статус, TIGTA також входить до складу Міжвідомчої групи по боротьбі з тероризмом під керівництвом директора ФБР.

Узагальнюючи досвід США щодо організаційно-функціонального забезпечення діяльності інституції внутрішньої безпеки, констатуємо, що принциповим є уникнення ситуації, коли керівництво контролюючого органу (підрозділу) відповідає за результати діяльності органів (підрозділів), що перевіряються. Така інституція повинна мати правовий статус, який дозволить забезпечити її незалежність, неупередженість і, як наслідок, ефективність діяльності.

*Досвід Республіки Казахстан*⁴⁷

У Республіці Казахстан діє Комітет державних доходів Міністерства фінансів, який об'єднав у своїй структурі податкову, митну служби, а також підрозділи фінансової поліції. Задекларовано, що боротьба з корупцією повинна здійснюватися відповідно до принципів, які базуються на системності, послідовності та досягненні результатів. До них належать такі: невідворотність покарання; нетерпимість до правопорушень, навіть самих незначних; дотримання державними службовцями вимог чинного законодавства; формування антикорупційної культури суспільства. Місію щодо реалізації цієї стратегії у Комітеті державних доходів Республіки Казахстан покладено на співробітників підрозділів внутрішньої безпеки. Тому з метою боротьби з корупцією всередині цього органу було створено Управління внутрішньої безпеки, яке організаційно виведено в окремий структурний підрозділ з прямим підпорядкуванням голові Комітету, а територіальні підрозділи УВБ вертикально підпорядковано центральному апарату. Було вжито заходів щодо посилення кадрового складу підрозділів внутрішньої безпеки. Якщо на початковому етапі особовий склад був представлений переважно посадовими особами, що більше спеціалізувалися на митному напрямі, то згодом його було підсилено співробітниками органів національної безпеки та антикорупційної служби з практичним досвідом оперативно-слідчої роботи.

Після перепрофілювання оперативно-службової діяльності підрозділів внутрішньої безпеки основні акценти зроблено на боротьбі не з наслідками, а з причинами корупції в органах державних доходів, на попередженні та мінімізації корупційних правопорушень.

Кадрові зміни та визначення пріоритетних цілей дозволили розробити ряд ефективних організаційно-профілактичних заходів. По-перше, посилено перевірку кандидатів, що претендують на посади в органах державних доходів, унаслідок чого відмовлено багатьом претендентам через наявність

⁴⁷За матеріалами, підготовленими Управлінням внутрішньої безпеки Комітету державних доходів Міністерства фінансів Республіки Казахстан, розміщеними у відкритому доступі.

компрометуючих матеріалів, наданих різними структурами. Щодо окремих категорій кандидатів було посилено психологічну перевірку із застосуванням поліграфа. До діяльності підрозділів внутрішньої безпеки застосовано ризикоорієнтований підхід, який базується на складанні психологічного портрета потенційного корупціонера, розробленні ознак корупційної поведінки працівників, що дозволило швидше і точніше виявляти й попереджувати корупційні й пов'язані з ними правопорушення. Щодо співробітників, які підпадають під ознаки корупційної поведінки, посилюється внутрішньовідомчий контроль, усі їхні дії у межах виконання службових обов'язків підлягають більш ретельному контролю й моніторингу.

Важливим компонентом у посиленні профілактики корупції є новий Етичний кодекс, що закріпив цінності та принципи державної служби, а також визначив стандарти поведінки держслужбовців на роботі та у побуті.

Підвищено персональну відповідальність безпосередніх керівників, підлеглі яких викриті у вчиненні корупційних діянь. Так, за слабку антикорупційну роботу і неналежний контроль за діяльністю підлеглих до відповідальності притягнуто 44 безпосередніх і вищих керівників, у тому числі п'ятьох з них понижено на посаді, й одного керівника звільнено із посади, яку обіймав.

Також значна увага в діяльності щодо протидії корупції в органах державних доходів приділяється встановленню прямого зв'язку з громадськістю. З цією метою підписано меморандуми про співпрацю у сфері протидії корупції з Національною палатою підприємців, у межах якої проводяться консультаційні наради та інші комунікативні заходи.

Крім того, розгорнуто роботу щодо проведення таких нових механізмів попередження корупції, як антикорупційний моніторинг та внутрішній аналіз корупційних ризиків. За окремими корупційними ризиками вироблені рекомендації щодо їхньої мінімізації та усунення умов їхнього виникнення. Щодо ризиків частині податкових обстежень і дискреційних норм, які

містяться в Кодексі про адміністративні правопорушення ініційовано конкретні законодавчі заходи щодо їхньої мінімізації.

Унаслідок вжитих заходів щодо організації та забезпечення діяльності Управління внутрішньої безпеки рівень корупції в органах державних доходів знизився. За 9 місяців 2016 року, порівняно з аналогічним періодом 2015 року, вдалося скоротити майже на 37 % кількість корупційних досудових розслідувань (з 294 до 185), які порушені щодо співробітників органів державних доходів. А також 65 % досудових розслідувань за ознаками кримінальних правопорушень ініційовано підрозділами внутрішньої безпеки або, як наслідок, спільних заходів з іншими правоохоронними органами Республіки Казахстан. При цьому майже вдвічі зменшилася кількість кримінальних справ за фактами отримання хабара в системі органів державних доходів.

Досвід Російської Федерації⁴⁸

Функції із забезпечення безпеки податкових органів, її працівників та членів їхніх сімей покладаються на Управління кадрів Федеральної податкової служби Росії (далі – ФПС), до структури якого входять такі відділи: безпеки і внутрішніх розслідувань; інформаційної безпеки; профілактики корупційних та інших правопорушень; мобілізаційної підготовки та цивільної оборони; захисту державної таємниці.

Необхідно зазначити, що, відповідно до посадових обов'язків, функції, пов'язані з забезпеченням безпеки податкових органів, покладені також на керівників управлінь Федеральної податкової служби Росії щодо суб'єктів Російської Федерації, начальників міжрегіональних інспекцій ФПС Росії, начальників інспекцій ФПС Росії у районах, районах у містах, містах без районного поділу, міжрайонного рівня, у тому числі на підрозділи (співробітників) територіальних податкових органів. Відповідно до положень

⁴⁸ За матеріалами сайту Федеральної податкової служби Росії, розміщеними у відкритому доступі. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/prevention_corruption/norm2/4005019/.

цих структурних підрозділів визначені основні напрями та завдання з організації та діяльності податкових органів у сфері забезпечення власної безпеки, а саме:

1) профілактика і протидія корупційним та іншим правопорушенням;

2) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності керівництва ФПС Росії та територіальних органів зі стратегічних і поточних проблем безпеки, оцінювання небезпек, що виникають, виявлення джерел ризиків, підготовка аналітичних матеріалів, прогнозів змін внутрішніх і зовнішніх факторів і умов, які впливають на стан безпеки системи податкових органів, її працівників та членів їхніх сімей;

3) розроблення рекомендацій щодо реалізації заходів захисту працівників податкових органів у зв'язку з виконанням ними службових обов'язків, членів їхніх сімей проти протиправних посягань;

4) взаємодія з правоохоронними органами під час здійснення заходів, спрямованих на виявлення, розслідування, припинення злочинів та адміністративних правопорушень відповідно до міжвідомчих угод;

5) попередження, виявлення та припинення посадових правопорушень з боку працівників податкових органів;

6) своєчасне виявлення і припинення можливих злочинних намірів щодо об'єктів, структур і працівників ФПС Росії та її територіальних органів міжнародними терористичними організаціями, незаконними військовими формуваннями й окремими особами з метою створення умов для проведення терактів, захоплення заручників та інших насильницьких дій щодо працівників ФПС Росії і її територіальних органів або членів їхніх сімей;

7) своєчасне виявлення та усунення причин і умов, які сприяють правопорушенням з боку працівників податкових органів;

8) удосконалення системи гарантування власної безпеки податкових органів, розроблення і реалізація заходів щодо підвищення рівня взаємодії та координації підрозділів безпеки;

9) забезпечення виконання передбачених законодавством Російської Федерації заходів щодо підтримки в ФПС Росії та її територіальних органах готовності до ведення цивільної оборони;

10) забезпечення контролю за організацією заходів з охорони, пропускнуго і внутрішньо об'єктного режиму в адміністративних приміщеннях ФПС Росії та її територіальних органів при взаємодії з підрозділами Федеральної служби охорони і Міністерства внутрішніх справ Росії;

11) розвиток соціально-правового захисту працівників податкових органів, членів їхніх сімей, пенсіонерів податкових органів, адекватного комплексним завданням податкових органів та умовам їхнього виконання.

Організація забезпечення власної безпеки в податкових органах Росії формується на принципах законності, адекватності до загроз, що виникають, відповідальності кожного працівника податкових органів, координації і взаємодії з підрозділами безпеки інших правоохоронних органів Російської Федерації.

Виходячи із завдань, покладених на ФПС і правоохоронні органи Російської Федерації виокремлено такі напрями взаємодії:

- взаємодія з органами прокуратури в межах нагляду за виконанням законодавства про протидію корупції;

- взаємодія з правоохоронними органами під час проведення оперативно-розшукових заходів і розслідування злочинів корупційної спрямованості.

Відповідно до ст. 13 Федерального закону «Про оперативно-розшукову діяльність» на території Російської Федерації право здійснювати оперативно-розшукову діяльність надано оперативним підрозділам органів внутрішніх справ Російської Федерації, органів Федеральної служби безпеки, федеральних органів державної охорони, митниці, Служби зовнішньої розвідки, Федеральної служби виконання покарань, органів з контролю за обігом наркотичних засобів і психотропних речовин. В основному оперативно-розшукова діяльність з протидії корупції здійснюється органами внутрішніх справ, які виявляють понад 90 % порушень корупційної спрямованості.

Взаємодія ФПС з органами внутрішніх справ у Російській Федерації полягає, з одного боку в інформуванні органів внутрішніх справ про факти корупційних правопорушень, скоєних працівниками ФПС, з іншого – органи внутрішніх справ звертаються до податкових органів за допомогою у разі проведення оперативно-розшукових заходів, спрямованих на протидію корупції. Допомога у проведенні оперативно-розшукових заходів з боку представників ФПС може полягати у наданні співробітникам правоохоронних органів необхідної інформації, забезпеченні їхнього доступу в окремі службові приміщення, наданні для ознайомлення документів тощо.

Під час здійснення заходів із забезпечення власної безпеки в податкових органах Росії виокремлені окремі фактори й умови виникнення загроз, які впливають на безпеку податкових органів. При цьому можуть бути як зовнішні, так і внутрішні загрози безпеки податкових органів.

До основних зовнішніх загроз відносять такі:

- реалізацію злочинних намірів терористичних організацій, незаконних озброєних формувань та окремих осіб щодо об'єктів, структур і працівників ФПС Росії та її територіальних органів з метою створення сприятливих умов для проведення терактів, захоплення заручників та інших насильницьких дій до працівників податкових органів і членів їхніх сімей;

- протиправну діяльність юридичних і фізичних осіб спрямовану на підрив інтересів Російської Федерації, перешкоджання виконанню покладених на ФПС Росії та територіальних органів функцій;

- спробу проникнення в податкові органи кримінальних елементів для здійснення протиправної діяльності;

- технічне проникнення кримінальних структур або окремих осіб у бази даних персональних комп'ютерів, локальних мереж, засобів зв'язку, до інформації на паперових носіях для отримання конфіденційної інформації, у тому числі такої, що містить державну та податкову таємницю, для використання її з протиправною метою.

У структурі внутрішніх загроз безпеці системи податкових органів особливе місце посідають дії працівників, які скоїли злочини, або правопорушення, пов'язані з виконанням професійних обов'язків. Матеріали перевірок про правопорушення, вчинені працівниками податкових органів, а також особисті справи цих працівників свідчать про наявність таких внутрішніх факторів, як недоліки у підборі і розстановці кадрів, зниження вимог керівників до підлеглих, нездоровий клімат у колективі, неналежний контроль за діяльністю працівників. До основних внутрішніх загроз безпеці можна віднести такі протиправні прояви з боку співробітників податкових органів:

- співучасть у злочинній діяльності терористичних організацій, незаконних озброєних формуваннях, допомога окремим злочинним особам у проведенні терактів, захопленні заручників;
- надання допомоги кримінальним елементам під час працевлаштування на державну цивільну службу з метою здійснення протиправної діяльності;
- корупційні прояви;
- незаконне отримання та розголошення відомостей або крадіжка, втрата документів, які мають державну та податкову таємницю, тощо.

Для захисту інформації від різних факторів у ФПС Росії встановлено порядок організації та правила забезпечення інформаційної безпеки у службі. Розподілено функції та відповідальність за забезпечення інформаційної безпеки між підрозділами, державними цивільними службовцями і працівниками посади яких не відносяться до посад федеральної державної цивільної служби ФПС Росії. Розроблено вимоги щодо інформаційної безпеки до інформаційних систем та інформаційно-телекомунікаційних мереж, які використовуються в ФПС Росії.

Отже, реалізація основних завдань інституцій внутрішньої безпеки податкових органів зарубіжних країн має свої відмінності, зумовлені різницею у соціально-економічній, законодавчій сферах та різними методологічними підходами. Так, навіть якщо перелік основоположних принципів був майже ідентичним, на практиці їх упроваджували по-різному. Тому поки що не

створено жодної універсальної належної практики, яку можна було б повністю запозичити. Необхідно враховувати особливості соціальної–економічної складової, менталітет країни, а головне – наявність політичної волі щодо функціонування органів та інституцій, пов'язаних з антикорупційною діяльністю.

1.4 Правовий статус інституції внутрішньої безпеки, як самостійного структурного підрозділу ДФС та оперативного підрозділу податкової міліції

Формування завдань органу передусє в часі практичному здійсненню відповідних функцій⁴⁹. Тому визначення завдань Державної фіскальної служби виявляється у тому, що вони є елементом, який відіграє головну роль у формуванні змісту кожної окремої функції.

Оснóву правового статусу посадових та службових осіб органів державної податкової служби становлять їхні завдання, функції, обов'язки, права й гарантії цих прав, а також відповідальність. Інші елементи істотно не впливають на якісну характеристику правового статусу державного службовця, а отже посадової чи службової особи органу державної фіскальної служби. Такі елементи правового статусу, як призначення на посаду, правовий і соціальний захист, заходи заохочення, професійна компетентність є факультативними, тобто не обов'язковими, і не завжди впливають на правовий статус працівника.

О. Л. Чернецький обґрунтовано наголошує на тому, що найбільш проблемний характер у юридичній літературі має визначення елементного складу правового статусу⁵⁰. Так, В. М. Манохін відносить до правового статусу завдання, основні функції, права й обов'язки⁵¹, Ю. П. Битяк – права та обов'язки, гарантії цих прав і відповідальність за невиконання обов'язків⁵².

⁴⁹Дзісяк О. П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2001. С. 131.

⁵⁰Чернецький О. Л. Правовий статус дільничних інспекторів міліції. *Форум права*. 2010. № 2. С.573.

⁵¹Манохін В. М. Служба и служащий в Российской Федерации: правовое регулирование. Москва: Юристь, 1997. С. 99.

⁵²Адміністративне право України: підруч. / за ред. Ю. П. Битяка. Харків.: Право, 2000. С. 43.

О. В. Петришин – юридичні державно-владні повноваження; юридичну відповідальність⁵³.

О. Д. Олійник та Д. Г. Мулявка у своєму монографічному дослідженні, присвяченому правовому статусу фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу, проаналізувавши теоретичні положення, згідно з якими правовий статус органу державної влади регламентується, як правило, законодавством, де встановлюється його компетенція, створення, мета, завдання, повноваження, організаційна структура, форми і методи діяльності, роблять висновок, що правовий статус фіскальних органів регламентується Положенням про Державну фіскальну службу та Податковим кодексом України, де визначено структурні елементи їхнього правового статусу⁵⁴.

На сьогодні у Податковому кодексі України визначено функції контролюючих органів (ст. 19¹); функції центрального органу виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики (ст. 19²); функції державних податкових інспекцій (ст. 19³); права контролюючих органів (ст. 20); обов'язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів (ст. 21).

Розділом XVIII¹ «Посадові особи контролюючих органів та їх правовий і соціальний захист» Податкового кодексу України регламентуються такі питання: служба в контролюючих органах (ст. 341); посадові особи контролюючих органів (ст. 342); спеціальні звання, які присвоюються посадовим особам контролюючих органів (ст. 343); пенсійне забезпечення посадових осіб контролюючих органів (ст. 344); захист особистих і майнових прав посадових осіб контролюючих органів (ст. 345); відшкодування державою шкоди, завданої посадовій особі контролюючого органу (ст. 346).

⁵³Петришин А. В. Государственная служба. Историко-теоретические предпосылки, сравнительно-правовой и логико-понятийный анализ: монография. Харьков. : Факт, 1998. С. 41.

⁵⁴Олійник О. Д., Мулявка Д. Г. Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу: монографія. Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2016. С. 45.

Таким чином, правовий статус посадових та службових осіб фіскальних органів можна визначити як передбачену в нормативно-правових актах систему завдань, функцій, обов'язків, прав й гарантій прав, а також відповідальність окремої категорії працівників, що виконують покладені на них завдання.

Окремий розділ Податкового кодексу (XVIII²) присвячено податковій міліції. У ньому міститься таке: її склад і завдання (ст. 348); структура податкової міліції (ст. 349); повноваження податкової міліції (ст. 350); права податкової міліції (ст. 351); прийняття на службу до податкової міліції (ст. 352); служба в податковій міліції (ст. 353); заохочення та відповідальність посадових і службових осіб податкової міліції (ст. 354); правовий та соціальний захист осіб начальницького і рядового складу податкової міліції (ст. 356); матеріальне та соціально-побутове забезпечення осіб начальницького і рядового складу податкової міліції (ст. 357).

Норми адміністративного права врегульовують комплекс відносин, які формуються у процесі діяльності податкової міліції, зокрема: 1) створення, реорганізація, ліквідація окремих підрозділів податкової міліції; 2) внутрішньо-організаційна побудова, система та ієрархія окремих підрозділів податкової міліції, місце у правоохоронній системі та системі органів виконавчої влади; 3) зовнішня та внутрішня взаємодія окремих підрозділів податкової міліції; 4) адміністративно-юрисдикційна діяльність окремих підрозділів податкової міліції; 5) правовий статус та окремі питання соціального захисту працівників підрозділів податкової міліції, а також питання підготовки працівників підрозділів податкової міліції та кадрової політики загалом; 6) адміністративна діяльність податкової міліції, управління її підрозділами; 7) контроль за діяльністю підрозділів податкової міліції⁵⁵.

Адміністративна діяльність податкової міліції характеризується такими загальними ознаками:

⁵⁵Куліш А. М., Мулявка Д. Г., Резнік О. М. Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади: монографія. Суми: Сумський державний університет, 2015. 140 с.

1) формується в системі діяльності різних підрозділів податкової міліції і спрямована на їхнє управлінське упорядкування (управлінська діяльність і взаємозв'язок різних підрозділів) з питань досягнення завдань, що стоять перед фіскальною службою загалом і податковою міліцією зокрема;

2) є владною, має виконавчо-розпорядчий характер і спрямована на реалізацію визначених функцій щодо здійснення єдиної державної податкової політики.

Наявність певних особливостей зумовлена насамперед специфікою податкової сфери: 1) діяльність, спрямована на поєднання інтересів та захист прав держави і платника податків; 2) важливість налагодження внутрішньоструктурної та внутрішньосистемної взаємодій (системи: підрозділ податкової міліції – підрозділ податкової міліції; підрозділ податкової міліції – підрозділ Державної фіскальної служби України); 3) використання управлінських принципів і методів, пов'язаних із діяльністю у податковій сфері; 4) використання спеціальних податкових знань; 5) поєднання у діяльності адміністративного та податкового законодавств⁵⁶.

Отже, внутрішньовідомчий контроль спрямований на те, щоб силами власних підрозділів забезпечити протидію проявам корупції та злочинній діяльності в органах ДФС.

Зазначене узгоджується з вимогами Кримінальної конвенції Ради Європи про боротьбу з корупцією, яка встановлює певні стандарти щодо утворення та функціонування у країнах Європи інститутів протидії корупції, складовою яких на рівні держави можуть бути звичайні правоохоронні та інші органи, які поряд з покладеними на них контрольними функціями уповноважені здійснювати антикорупційну діяльність. Також для боротьби з корупцією можуть утворюватися спеціалізовані державні органи або спеціалізовані підрозділи в органах державної влади. В окремих державних установах можуть створюватися

⁵⁶ Куліш А. М., Мулявка Д. Г., Резнік О. М.: Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади: монографія. Суми: Сумський державний університет, 2015. С. 19-20.

окремі інституції, призначатися відповідальні особи, з покладанням на них відповідних функцій та визначенням відповідних повноважень.

Досліджуючи правове підґрунтя боротьби з корупцією в системі фіскальних відносин в Україні, можна стверджувати, що національне та міжнародне (норми якого мають пріоритет над національним) антикорупційне законодавство є основою організації ефективної системи виявлення та запобігання корупції у фіскальних органах України, додержуючись при цьому принципу законності⁵⁷. Принцип законності у діяльності фіскальних органів України має «відображати універсальний правовий принцип, згідно з яким усі суб'єкти суспільних відносин повинні точно і неухильно дотримуватися приписів закону та підзаконних нормативно-правових актів»⁵⁸.

У Положенні про Державну фіскальну службу, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 закріплено, що Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Отже, правовий статус Державної фіскальної служби як державної інституції повинен становити систему взаємозалежних елементів: юридично визначеної мети, завдань і функцій, і ґрунтуватися на застосуванні інститутів обов'язку та відповідальності. Наразі констатуємо, що одна частина елементів правового статусу Державної фіскальної служби регламентується Податковим кодексом України, інша – Положенням про Державну фіскальну службу.

⁵⁷Розум О. М. Історико-правовий аспект протидії корупції в податкових органах України. *Фінансове право*. № 3 (29). 2014. С. 68.

⁵⁸Долгий О. О. Законність: зміст, поняття, гарантії її режиму та засоби забезпечення (нарис з теорії права). *Вісник Запорізького національного університету*. 2014. № 3. С. 17–27.

Частиною 5 вказаного Положення встановлено, що ДФС з метою організації своєї діяльності, крім іншого, забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання корупції та контроль за їхньою реалізацією в апараті ДФС, її територіальних органах.

Положенням Про Головне управління внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби України⁵⁹ визначено, що Головне управління внутрішньої безпеки (ГУВБ) є самостійним структурним підрозділом Державної фіскальної служби України ДФС та оперативним підрозділом податкової міліції, підконтрольним та підзвітним виключно голові ДФС або особі, яка виконує його обов'язки.

Основними завданнями ГУВБ, відповідно до вказаного Положення є такі:

1) забезпечення заходів щодо протидії корупції та контроль за їхньою реалізацією в апараті ДФС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, у межах передбачених законом повноважень;

2) забезпечення у ДФС та її територіальних органах безпеки діяльності, а також державних службовців і працівників від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків.

ГУВБ виконує такі основні функції та процедури:

– забезпечення у ДФС та її територіальних органах безпеки діяльності, а також державних службовців та працівників від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків;

– забезпечення заходів щодо протидії корупції і контроль за їхньою реалізацією в апараті ДФС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, у межах передбачених законом повноважень;

– встановлення Правил етичної поведінки в органах ДФС, контроль за їхнім виконанням:

⁵⁹Про внесення Змін до Положення про Головне управління внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби України. Наказ Державної фіскальної служби України від 01.11.2018 № 702.

- організація роботи, пов'язаної із захистом персональних даних при їхній обробці, відповідно до законодавства;
- підготовка пропозицій щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабміну та розроблення проєктів законів України, актів Президента України, Кабміну, що належать до сфери діяльності ДФС;
- підготовка пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правових актів міністерств, розроблення проєктів наказів Мінфіну щодо затвердження порядків, інструкцій, положень, форм розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції ДФС, та проєктів наказів ДФС;
- забезпечення розгляду запитів та звернень народних депутатів України;
- інші процедури.

Аналізуючи поняття «оперативно-розшуковий статус» дослідники вказують на те, що у спеціальній юридичній літературі з питань оперативно-розшукової діяльності зазначений термін практично не використовується, здебільшого вчені послуговуються словосполученням «юридичний (правовий) статус суб'єктів оперативно-розшукової діяльності»⁶⁰. Основними ознаками (елементами) оперативно-розшукового статусу виділяють права (компетенція), обов'язки, відповідальність. Автори навчального посібника «Основи оперативно-розшукової діяльності» відповідно до рівнів нормативно-правового регулювання виділяють такі різновиди правового статусу оперативних підрозділів: конституційний; кримінально-процесуальний; оперативно-розшуковий; трудовий; цивільний; адміністративний; міжнародно-правовий; інші⁶¹.

На підставі зазначеного зроблено висновок, що основними елементами оперативно-розшукового статусу є правосуб'єктність, права підрозділу, обов'язки підрозділу, юридична відповідальність, гарантії правового статусу.

⁶⁰Сало О. П. Сутність, зміст та структура оперативно-розшукового статусу підрозділів внутрішньої безпеки державної фіскальної служби України. *Вісник Національної академії Державної прикордонної служби України*. 2018. Вип. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnadpcurn_2018_2_8.

⁶¹Основи оперативно-розшукової діяльності: навч. пос. О. Ю. Анциферов, М. В. Сташак, В. В. Шендрик та ін.; за ред. С. М. Гусарова. Харків: Вид-во ХНУВС, 2015. 312 с.

Одним із основних законодавчих актів, що визначає правовий статус оперативних підрозділів, є Закон України «Про оперативно-розшукову діяльність». Але оскільки діяльність оперативно-розшукових підрозділів, як правило, має носити закритий (негласний) характер, значна частина суспільних відносин конкретизована відомчими підзаконними нормативно-правовими актами. Такі нормативно-правові акти визначають спеціальні форми, методи, сили та засоби здійснення оперативно-розшукової діяльності, порядок проведення окремих оперативно-розшукових заходів тощо⁶².

Отже, держава в особі законодавчого органу встановлює у відповідних нормативно-правових актах (законах, підзаконних актах, відомчих документах) правовий статус того чи іншого органу, у тому числі й підрозділів внутрішньої безпеки ДФС України. Таким чином, правовий статус оперативних підрозділів можна визначити як закріплену в нормативно-правових актах (законах) систему законодавчо встановлених та гарантованих державою прав, обов'язків та юридичної відповідальності уповноважених на здійснення оперативно-розшукової діяльності підрозділів.

Оперативно-розшуковий статус підрозділів внутрішньої безпеки ДФС України – це нормативно закріплена система прав, обов'язків, юридичної відповідальності оперативних підрозділів внутрішньої безпеки ДФС України, які обумовлені їхніми основними завданнями.

На початку 2018 року було проведено оцінювання системи податкової адміністрації України (ДФС) за допомогою Діагностичного інструменту оцінювання податкового адміністрування (TADAT). Оцінювання згідно з інструментом TADAT було організоване за підтримки делегації Європейської комісії в Україні. TADAT дозволяє встановити стандарт для оцінювання результативності діяльності податкової адміністрації, який можна використовувати для визначення пріоритетів під час втілення у життя реформ, та після проведення повторних оцінок оцінити ефективність проведених

⁶²Основи оперативно-розшукової діяльності: навч. пос. О. Ю. Анциферов, М. В. Сташак, В. В. Шендрик та ін.; за ред. С. М. Гусарова. Харків: Вид-во ХНУВС, 2015. 312 с.

реформ⁶³. Окремі висновки у межах указанного звіту було зроблено щодо антикорупційних реформ, зокрема, констатовано, що без поглиблення цього процесу економіка України залишатиметься вразливою до зовнішніх шоків⁶⁴. Також відзначено, що у ДФС існує організаційно незалежне управління внутрішньої безпеки, яке напрямку підпорядковане голові відомства та має належні слідчі повноваження (накази ДФС № 148 та № 747). Вони мають право проводити оперативно-розшукову роботу. Дисциплінарний комітет при голові відповідає за прийняття рішень щодо накладання санкцій. УВБ також відповідає за питання доброчесності, регулярно звітує перед головою; долучалося до розроблення Правил етичної поведінки податкових службовців. УВБ співпрацює з іншими правоохоронними органами, такими як Національне антикорупційне бюро, прокуратура та поліція. В УВБ ведеться статистика справ, пов'язаних з питаннями доброчесності, яка публікується на вебсайті ДФС⁶⁵.

У Звіті також вказано на окремі недоліки щодо обміну інформацією про розслідування випадків правопорушень з зовнішніми інституціями. Існує два органи – Уповноважений Верховної Ради з прав людини (омбудсмен) та Громадська рада, які отримують скарги на дії податкових службовців. Ці дві інстанції розслідують скарги та подають свій звіт голові ДФС. Зовнішній нагляд за роботою ДФС з протидії корупції здійснюється чотирма державними органами: Національним антикорупційним бюро (НАБУ); прокуратурою; поліцією; Національним агентством із запобігання корупції (НАЗК). НАЗК є лише органом з попередження корупції, який надає рекомендації щодо етичних питань. Інші три мають слідчі повноваження та, залежно від тяжкості правопорушення, долучаються до розслідування корупційних справ поодиночі

63.Нес Баркі Вольф, Мунавер Султан Хваджа, Анн Андреассонта, Фаріс Фінк. Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. 2018. Травень. URL: http://www.tadat.org/files/Ukraine_Final_PAR_2018_UKR.pdf

⁶⁴Там само.

⁶⁵Там само.

або у співпраці один з одним. Проводиться систематичний моніторинг та звітування перед головою ДФС про заходи, вжиті за цими розслідуваннями⁶⁶.

Крім того, вимог Міжнародних антикорупційних стандартів, визначених у Конвенції ООН проти корупції, передбачають⁶⁷:

- співробітництво з громадянським суспільством, неурядовими організаціями та організаціями, що функціонують на базі громад (ст. 13);
- співробітництво з правоохоронними органами (ст. 37);
- співробітництво з національними органами (ст. 38);
- співробітництво з приватним сектором (ст. 39);
- міжнародне співробітництво (ст. 43).

Під час визначення ступеня відповідності організації інституційного забезпечення антикорупційної діяльності ДФС міжнародним стандартам суттєве значення має наявність чіткої нормативно-правової бази, якою врегульовані:

- юридичний статус та місце інституції в інституційній системі;
- незалежність та підзвітність;
- спеціалізація інституції, повноваження та компетенція працівників;
- порядок взаємодії з іншими державними та відомчими інституціями (зокрема, правоохоронними органами і органами фінансового контролю);
- фінансування та ресурсне забезпечення.

Отже, особливості адміністративно-правового статусу співробітників Головного управління внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби України полягає у такому:

- а) їхні права та обов'язки встановлюються у межах компетенції Державної фіскальної служби України;

⁶⁶Нес Баркі Вольф, Мунавер Султан Хваджа, Анн Андреассонта, Фаріс Фінк. Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. 2018. Травень. URL: http://www.tadat.org/files/Ukraine_Final_PAR_2018_UKR.pdf.

⁶⁷Розум О. М. Концептуальні засади імплементації міжнародних антикорупційних стандартів у діяльність органів доходів і зборів України. URL: <http://ndi-fp.nusta.com.ua/thesis/343/>

б) діяльність працівників ГУВБ ДФС підпорядкована виконанню завдань, покладених на відповідний підрозділ та службу загалом, і має офіційний характер;

в) службові права та обов'язки характеризуються єдністю, яка полягає в тому, що їхні права одночасно є обов'язками, адже вони повинні використовуватися в інтересах служби, а обов'язки – правами, бо інакше обов'язки неможливо буде здійснити;

г) реалізація працівником ГУВБ ДФС своїх прав та обов'язків гарантується законодавством;

д) законні приписи і вимоги працівником ГУВБ ДФС повинні виконуватися всіма, кому вони адресовані;

є) на працівників ГУВБ ДФС поширюється відповідний соціальний захист, а також встановлена відповідальність за вчинення правопорушень.

З огляду на викладене можна констатувати, що сучасна антикорупційна система ДФС на сьогодні має таке інституційне забезпечення, яке певною мірою дозволяє вирішувати проблеми протидії корупції відповідно до міжнародних стандартів. Проте аналіз правового статусу ГУВБ ДФС України, зокрема висновки щодо нього, зроблений за допомогою Діагностичного інструменту оцінювання податкового адміністрування (TADAT), свідчить про певні проблемні моменти. На нашу думку, потребує вдосконалення система обміну інформацією за фактами виявлених корупційних правопорушень і фактами ознак можливого вчинення злочинів у сфері службової діяльності посадовими та службовими особами органів ДФС, особливо тих, що не віднесені законодавством до підслідності спеціалізованих антикорупційних органів.

2 ВИЗНАЧЕННЯ ЗАСАД РОЗВИТКУ ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ДФС УКРАЇНИ

2.1 Теоретико-методологічне обґрунтування пропозицій щодо функціонування інституції внутрішньої безпеки ДФС України

Одна з важливих умов, закріплених у міжнародних стандартах, – це добре налагоджена міжвідомча співпраця та обмін інформацією між різними правоохоронними й контролюючими органами (з фінансового, податкового і митного контролю, поліцією, службою безпеки тощо). Спеціалізовані інституції з боротьби проти корупції не можуть працювати в обмеженому просторі та виконувати всі завдання самостійно. Необхідний рівень координації, співпраці та обміну інформацією повинен забезпечуватися з огляду на рівень наявних антикорупційних функцій і завдань між різними інституціями.

Крім наведених вимог, закріплених у міжнародних договорах, для створення та успішної діяльності спеціалізованих інституцій з боротьби проти корупції необхідно також ураховувати таке: процедуру призначення і зняття з посади керівника, внутрішню організаційну структуру, завдання, юрисдикцію, права і обов'язки, бюджет та питання кадрового забезпечення.

Таким чином, у міжнародних договорах відсутня жорстка вимога щодо створення відповідної моделі спеціалізованих антикорупційних інституцій з боротьби проти корупції. Вибір форми управління/функціонування антикорупційного органу перебуває у компетенції кожної держави і залежить від національних особливостей, рівня корупції, особливостей інституційного устрою та правової системи.

Досліджуючи правовий фундамент боротьби з корупцією в системі податкових відносин в Україні, варто підкреслити, що корупційні прояви в цій сфері підривають імідж органів доходів і зборів, не дозволяють вибудовувати партнерські відносини між державою та платниками податків і завдають шкоди економічній та національній безпеці загалом.

Крім того, як зазначено в аналітичних матеріалах ОЕСР, фінансові злочини стають усе більш складними. Злочинці акумулюють значні грошові суми, скоюючи злочини, пов'язані з незаконним обігом наркотиків, інвестиційним шахрайством, вимаганням, корупцією, розкраданням майна, ухиленням від сплати податків і податковим шахрайством. Особливості фінансових злочинів зумовлюють те, що одне діяння може порушувати норми кількох законодавчих актів⁶⁸. Прикладом цього може бути дача хабара з метою ухилення від сплати податків.

Національне та міжнародне антикорупційне законодавство (норми якого мають пріоритет над національним за умови його ратифікації Україною) є основою організації ефективної системи виявлення та запобігання корупції в органах доходів і зборів України, з дотриманням принципу законності⁶⁹.

Принцип законності у діяльності фіскальних органів України має «відображати універсальний правовий принцип, згідно з яким усі суб'єкти суспільних відносин повинні точно і неухильно дотримуватися приписів закону та підзаконних нормативно-правових актів»⁷⁰.

З урахуванням цього внутрішньорядна діяльність щодо виявлення, протидії корупції у відповідних органах має бути врегульована та ґрунтуватися на приписах чинних законів і підзаконних нормативно-правових актів. Зокрема, у сфері законодавчого регулювання – на приписах, які містять Закон України «Про запобігання корупції», Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Кримінальний кодекс України, Кримінальний процесуальний кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення; Положення про Державну фіскальну службу України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236, тощо.

⁶⁸Effective interdepartmental cooperation in the fight against tax and other financial crimes. URL: <https://http://www.oecd.org/corruption/crime/taxandcrime.htm>

⁶⁹Розум О. М. Історико-правовий аспект протидії корупції в податкових органах України. *Фінансове право*. 2014. № 3. С. 68.

⁷⁰Долгий О. О. Законність: зміст, поняття, гарантії її режиму та засоби забезпечення (нарис з теорії права). *Вісник Запорізького національного університету*. 2014. № 3. С. 17–27.

Необхідно звернути увагу на те, що відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» проводиться реорганізація Державної фіскальної служби шляхом поділу на Державну податкову службу та Державну митну службу, які є правонаступниками прав і обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби у відповідних сферах. Прийнято 06.03.2019 Постанову Кабінету Міністрів України № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України».

Що стосується функції протидії корупції, що, на наш погляд, є комплексним поняттям та охоплює такі види діяльності, як запобігання, виявлення, припинення та ліквідація наслідків корупційних діянь, а також їхнє упередження, то для обґрунтованого вирішення цього питання в ході проведення наукового дослідження ми вивчали сучасні управлінські інструменти, серед яких значне місце посідає системно-організаційна діяльність. Формування нової структури підрозділів внутрішньої безпеки складається з послідовності функцій одного циклу, а саме приведення такої діяльності у відповідність до алгоритму: проблема – завдання – модель – забезпечення – управління – виконання – споживання.

Вважаємо, що докорінні зміни підходів до формування національної антикорупційної політики вимагають урахування цих обставин в організації діяльності всіх центральних органів влади, а особливо пов'язаних з фінансовою, податковою, митною сферами діяльності, казначейською службою та службами контрольно-ревізійного спрямування, фінансового моніторингу, які перебувають у підпорядкуванні Міністерства фінансів України.

Виходячи з наведеного алгоритму та розкриваючи зміст функцій системно-організаційної діяльності, яка здійснюється з метою протидії корупції у центральних органах влади фінансового, податкового, митного, контрольно-ревізійного спрямування, необхідно зважати на таке.

1. Проблема – це об’єкт (процес, явище) діяльності спонукального характеру, незадоволений попит чи нереалізовані потреби (нестача або відсутність, надлишок або наявність будь-чого). У контексті нашого дослідження проблемою визначено недостатній (відсутній) рівень внутрівідомчої відповідності світовим антикорупційним стандартам з питань протидії корупції у фінансовій сфері держави (податкова, митна, казначейська служба та служби контрольно-ревізійного спрямування і фінансового моніторингу).

2. Завданням є проблемна ситуація з явно визначеною метою, якої необхідно досягнути. Отже, завданням у нашому випадку є узгодження відомчих стандартів зі світовими антикорупційними стандартами.

3. Модель – версія або варіант оптимального вирішення проблеми.

У контексті цього модель антикорупційної діяльності – це визначений перелік сфер (елементів) діяльності органів, які так чи інакше впливають на рівень корупції, із визначенням їхнього наявного стану та приведення до такого стану, який відповідає міжнародним антикорупційним стандартам.

4. Забезпечення – нормативно-правове, інформаційне, кадрове, навчально-наукове, матеріальне, фінансове, техніко-технологічне, науково-методичне, соціальне та інше. У контексті зазначеного забезпечення – це наявність нормативно-правових, розпорядчих, методичних та інших документів, які регулюють процес протидії корупції відповідно до міжнародних стандартів.

5. Управління – це дія, спрямована на об’єкт з метою зміни його поведінки у зв’язку зі зміною обставин. У контексті цього такими діями можуть бути виконавчі, тактичні, координаційні, адміністративні тощо для узгодження відомчих стандартів щодо протидії корупції у відповідних органах з міжнародними стандартами.

6. Виконання – процес виробництва продукту для задоволення споживання. У нашому випадку виконання – це досягнення такого стану

відомчих стандартів протидії корупції, який би повністю відповідав міжнародним антикорупційним стандартам.

7. Споживання – процес використання продукту системно-організаційної діяльності користувачем. Споживання проявляється функцією переходу об'єктів у новий стан, що приводить до стабілізації (вирішення проблеми). У контексті цього споживання – це функціонування центральних органів влади, що координуються міністром фінансів, у нових умовах, які визначаються значно нижчим, ніж раніше, рівнем корупції, досягнення за рахунок цього кращих показників при виконанні встановлених законодавством завдань.

Звертаючи увагу на те, що одним із важливих міжнародних стандартів моделі антикорупційної діяльності є інституціональний підхід до організації антикорупційної діяльності тієї чи іншої сфери державного управління, який передбачає наявність відповідних інституцій, їхню спеціалізацію, визначення функцій, завдань, повноважень, юридичного статусу і місця в загальнодержавній або внутрівідомчій інституційній системі запобігання та протидії корупції, коли виникає об'єктивна необхідність у формуванні організаційної структури новоствореного підрозділу внутрішньої безпеки (при Міністерстві фінансів).

Отже, саме створення відомчого підрозділу внутрішньої безпеки та розслідувань при Міністерстві фінансів України дасть змогу забезпечити ефективність механізмів зниження рівня корупції у фінансовій сфері держави. Викриття і протидія наявним у діяльності цих інституцій корупційним ризикам, забезпечать умови для доброчесної поведінки осіб, уповноважених на виконання функцій держави.

При цьому важливо також зважати на положення Кримінальної конвенції Ради Європи про боротьбу з корупцією, якими встановлюються певні стандарти до утворення та функціонування у країнах Європи інститутів для запобігання та протидії корупції, складовою яких на рівні держави можуть бути звичайні правоохоронні та інші органи та/або структурні підрозділи, які поряд з

покладеними на них контрольними функціями уповноважені здійснювати антикорупційну діяльність.

Ураховуючи зазначене, створення спеціалізованих державних органів або спеціалізованих підрозділів в органах державної влади чи в окремих державних установах, призначення відповідальних осіб, з покладанням на них відповідних функцій та визначенням відповідних повноважень, не суперечать діяльності окремих «зовнішніх» інституцій. У нашому випадку це може бути як окремий структурний підрозділ з прямим підпорядкуванням міністру фінансів за структурою органів, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів, так і міжвідомчий структурний підрозділ у складі Міністерства фінансів.

Таким чином, проекти організаційно-функціональної структури підрозділу за вказаними варіантами можна відобразити у схемах, наведених нами у додатках А, Б, В, Г, Д.

При цьому варто детальніше розглянути повноваження, які, на наше переконання, повинні бути обов'язково закріплені в нормативно-правових документах для забезпечення оптимального функціонування майбутньої інституції внутрішньої безпеки (Додатки А, Б).

2.1.1 Функціональні завдання та напрями діяльності у структурі інституції внутрішньої безпеки

Юридичне забезпечення (статус державних службовців)

Підрозділ юридичного забезпечення інституції внутрішньої безпеки врегульовує питання вдосконалення нормативно-правових актів та координації діяльності відділів внутрішньої безпеки у сфері забезпечення правових питань.

Зокрема, здійснює організацію правової роботи, спрямованої на юридичне застосування та неухильне дотримання виконання законодавства, інших нормативних актів працівниками відповідних органів під час виконання покладених на них завдань та функціональних обов'язків.

Забезпечення захисту працівників

Діяльність підрозділу захисту працівників спрямовується на забезпечення безпеки діяльності працівників, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків, та членів їхніх сімей від протиправних посягань.

Підставою для вжиття спеціальних заходів щодо гарантування безпеки осіб є дані, що свідчать про наявність реальної загрози їхньому життю, здоров'ю або майну. Крім того, має бути заява працівника, звернення керівника відповідного підрозділу або отримання оперативної та іншої інформації про наявність загрози життю, здоров'ю, майну осіб, які підлягають захисту.

Рішення про застосування спеціальних заходів забезпечення безпеки ухвалює керівник служби внутрішньої безпеки після перевірки заяви/повідомлення. Якщо заходи безпеки застосовуються не на прохання особи, яка береться під захист, то на це має бути одержана її згода.

Забезпечення оперативно-розшукової діяльності

Підрозділ відповідає за здійснення оперативно-розшукової діяльності, збір та аналіз інформації про факти правопорушень працівниками відповідних органів.

Співробітники для виконання поставлених завдань щодо оперативно-розшукової діяльності (за наявності підстав) мають право ознайомлюватися з документами та даними, що характеризують працівника служби, вивчати та аналізувати їх, витребувати документи та дані, що характеризують діяльність працівників, підозрюваних у підготовці або вчиненні злочину, за потреби аналізувати їхній спосіб життя, джерело та розміри їхніх доходів.

Крім того, працівники підрозділу мають право порушувати в установленому законодавством порядку питання проведення перевірок діяльності працівників відповідних органів та брати участь у їхньому проведенні, а також виявляти та фіксувати правопорушення, документи та інші предмети, що можуть бути доказами підготовки або скоєння злочину.

Рішення про здійснення заходів оперативно-розшукової діяльності, подання та розгляд відповідних клопотань, фіксацію та використання відпрацьованих результатів приймається керівником інституції внутрішньої безпеки.

До виконання окремих доручень у ході проведення оперативно-розшукової діяльності можуть залучатися працівники інших підрозділів. Крім того, працівниками відділу має забезпечуватися співпраця з іншими правоохоронними органами.

Забезпечення розслідування службових правопорушень

Підрозділ, який забезпечуватиме розслідування службових правопорушень, повинен мати відповідні повноваження, що визначаються у спеціальному законодавстві.

Забезпечення підтримки місії (організації діяльності) інституції (співробітники мають статус державних службовців)

Підрозділ підтримки місії (організації діяльності) відіграє важливу роль у структурі інституції внутрішньої безпеки. В основу його діяльності необхідно покласти принцип забезпечення єдності завдань кадрової, матеріально-технічної, фінансової політики структури для досягнення оптимального рівня ефективності при дотриманні раціональності у використанні ресурсів. Діяльність цього відділу повинна забезпечувати вирішення тактичних питань за короткий проміжок часу, що дозволить досягнути оптимальних показників.

До основних функціональних завдань цього підрозділу належать такі: управління бюджетними коштами, кадровим потенціалом, майном та контроль за їхнім використанням відповідно до затверджених вимог; запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення та мобілізація внутрішньогосподарських резервів та вдосконалення кадрової політики шляхом розроблення та здійснення заходів щодо дотримання і підвищення рівня дисципліни та обов'язків співробітників.

Фінансове та матеріально-технічне забезпечення співробітників цієї структури має стати запорукою професійного і сумлінного виконання ними службових обов'язків.

Відповідно до загальних вимог кадрова політика відділу має бути узгодженою зі стратегією розвитку цього підрозділу, достатньо гнучкою економічно обґрунтованою та виходити з реальних фінансових можливостей.

Забезпечення інформаційної інфраструктури та кібербезпеки

Підрозділ інформаційної інфраструктури та кібербезпеки забезпечує захист об'єктів інформаційної інфраструктури, персональних даних співробітників. Під інформаційною інфраструктурою інституції внутрішньої безпеки ми розуміємо сукупність автоматизованих систем управління, що є критично важливими об'єктами, які забезпечують взаємодію інформаційно-телекомунікаційних мереж, призначених для виконання завдань відповідного органу та збереження секретної інформації, втрата якої може призвести до негативних наслідків.

Основні функціональні завдання відділу передбачають таке: організацію впровадження та забезпечення контролю функціонування систем управління інформаційною безпекою, аналіз стану кібербезпеки; впровадження заходів щодо профілактики кібератак та кіберінцидентів, протидії кіберзагрозам, забезпечення кіберзахисту інформаційних ресурсів об'єктів критичної інформаційної інфраструктури; виявлення та знешкодження каналів витоку секретної інформації у процесі діяльності, здійснення заходів технічного захисту інформації; забезпечення функціонування інформаційних, інформаційно-телекомунікаційних систем та розроблення пропозиції щодо їхнього розвитку; підготовка проєктів спільних нормативно-правових актів про електронну інформаційну взаємодію між ІВБ та іншими державними органами (обмін баз даних) тощо.

В Україні на сьогодні ще не створена надійна система захисту інформаційної інфраструктури та кібербезпеки, тому правоохоронним органам і підрозділам, які здійснюють протидію корупційним явищам у державних

органах, необхідно дбати про захист свого інформаційного середовища самостійно. Для цього необхідно розробити стратегію, упровадивши достатньо надійну систему кіберзахисту з урахуванням усіх вимог, яка буде охоплювати: якісне кадрове забезпечення фахівців цього профілю, а також забезпечення їхньої діяльності новітнім технічним обладнанням. Необхідним є також створення відповідного програмного забезпечення, яке б дало змогу оцінювати корупційні ризики в автоматичному режимі.

Забезпечення взаємодії та координації

Основним завданням підрозділу, на який буде покладено функцію взаємодії та координації, є налагодження партнерських відносин з різними підрозділами правоохоронних органів, а також тісної міжнародної співпраці між ІВБ та відповідними інституціями іноземних держав у сфері антикорупційної діяльності, проведення інформаційно-просвітницької діяльності, антикорупційного навчання для співробітників.

У межах співпраці з іншими правоохоронними органами необхідно забезпечити отримання доступу до реєстрів, баз та банків даних, які перебувають у розпорядженні державних органів, адже оперативний доступ та обмін інформацією – це запорука якісної та результативної діяльності.

На сьогодні серед чинників, які негативно впливають на рівень ефективності взаємодії, можна виділити такі: наявність різних показників у діяльності окремих правоохоронних органів; дублювання їхніх повноважень; недобросовісна конкуренція між ними для досягнення кращих показників діяльності; небажання надавати доступ до інформації внаслідок надмірної корпоративної закритості кожного правоохоронного органу; відсутність належної нормативно-правової бази, яка б урегульовувала питання взаємодії; наявність конфлікту між вищим керівництвом різних правоохоронних органів і наявність конфлікту між керівниками різних правоохоронних органів на регіональному або місцевому рівні.

Участь співробітників цього підрозділу у засіданнях робочих груп та інших комунікативних заходах, які проводяться на міжнародному рівні щодо

боротьби з проявами корупції в державних органах влади, дозволить використовувати передову практику та методологію з метою створення і здійснення ефективних і взаємно узгоджених заходів для вирішення цієї проблеми з метою обміну досвідом та інформацією.

Для вдосконалення ефективної співпраці з громадськістю підрозділу взаємодії та координації необхідно проводити такі заходи: формувати позитивний імідж інституції внутрішньої безпеки; надавати громадським організаціям можливість активно брати участь у реалізації антикорупційних програм; за допомогою засобів масової інформації проводити роз'яснювальну роботу серед населення для підвищення правової свідомості, правового виховання, поширювати знання щодо корупційних правопорушень; забезпечувати прозорість розслідування справ про хабарництво. Також стимулом до співпраці з громадськістю може стати матеріальне заохочення громадян до такої співпраці, тобто плата громадянам за відомості про корупційні діяння в органах державної влади.

Необхідно також урахувати, що в сучасний період за допомогою розміщення компрометуючих, замовних матеріалів у засобах масової інформації (зокрема, в інтернет-виданнях, соціальних мережах) легко сформувати негативний образ, скомпрометувати як окремих співробітників, так і державні органи загалом. Тому необхідно забезпечити відстеження таких явищ, нейтралізуючи їхній негативний вплив.

2.2 Організаційно-правові засади діяльності інституції внутрішньої безпеки

Країни, що розвиваються, і країни з перехідною економікою часто засновують самостійні спеціалізовані інституції для боротьби з корупцією.

З метою боротьби з корупцією в Україні на державному рівні утворений та діє цілий ряд спеціалізованих інститутів, у яких антикорупційну діяльність у межах визначених законами повноважень здійснюють:

- Верховна Рада України (Комітет з питань запобігання і протидії корупції);
- Президент України (Національна рада з питань антикорупційної політики);
- Кабінет Міністрів України (Урядовий уповноважений з питань антикорупційної політики) – ухвалення політичних рішень.

До системи спеціалізованих антикорупційних органів в Україні належать такі:

- Національне антикорупційне бюро України;
- Спеціалізована антикорупційна прокуратура;
- Національне агентство з питань запобігання корупції.

До спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції відносять такі:

- Національне антикорупційне бюро України – статус державного правоохоронного органу;
- органи прокуратури – автономний структурний підрозділ Генеральної прокуратури України;
- Національне агентство з питань запобігання корупції – центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом, у тому числі особливими гарантіями незалежності;
- Державне бюро розслідувань – центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом, у тому числі особливими гарантіями незалежності;
- Національна поліція – центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через міністра внутрішніх справ України.

В Україні діють також і відомчі інституції, які, відповідно до їхніх законодавчо визначених владних повноважень, наділені спеціальними адміністративними і контрольними функціями, з огляду на які виникає об'єктивна необхідність у здійсненні ними функцій протидії та запобігання корупції.

До таких інституцій необхідно віднести Державну фіскальну службу України, яка єдина з усіх державних органів влади здійснює специфічні функції держави з адміністрування податків і зборів, інших платежів, єдиного соціального внеску як до державного, так і місцевих бюджетів, а також контрольні функції за роботою СГД юридичних і фізичних осіб щодо повноти виконання ними податкових зобов'язань відповідно до чинного законодавства.

Поряд з цим у структурі служби діє УПМ, у якому функціонує оперативний підрозділ – Головне управління внутрішньої безпеки, яке є самостійним структурним підрозділом.

Правовий статус та діяльність ГУВБ регламентується такими нормативно-правовими актами:

- 1) Податковим кодексом України (розділ XVIII²);
- 2) Положенням про проходження служби рядовим та начальницьким складом органів внутрішніх справ;
- 3) Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність»;
- 4) Кримінальним процесуальним кодексом України.

Тому, на наше переконання, окрема постійно діюча антикорупційна інституція – орган, підрозділ чи комісія – є більш ефективною та незалежною, ніж у разі, коли така функція розпорошується серед кількох підрозділів будь-якого органу чи підрозділу у складі певного відомства. Антикорупційна інституція у центральному органі виконавчої влади, який уже наділений високим рівнем автономії, може користуватися такою автономією, реалізуючи свої функції на відомчому рівні, у тісній взаємодії з державними спеціалізованими антикорупційними органами.

Спеціалізація антикорупційного підрозділу означає його зосередженість на певному напрямі антикорупційної діяльності та наявність у його складі спеціально підготовлених для цього кадрів з особливими знаннями і досвідом та зі спеціальними повноваженнями у тій чи іншій сфері протидії корупційним проявам. Такі фахівці повинні мати у своєму розпорядженні необхідний інструментарій, ресурси, повноваження, незалежність і доступ до інформації на

рівні всієї організації для ефективного виконання поставленого перед ними завдання. Вони також повинні бути наділені правом на застосування спеціальних оперативних, оперативно-технічних та кримінально-процесуальних заходів для збирання доказів. Фахівці з боротьби з корупцією та інші уповноважені співробітники, що обіймають керівні посади, мають тісно взаємодіяти з державними антикорупційними органами. Реалізація ініціатив щодо боротьби з корупцією найбільш успішна, коли в організації є уповноважені фахівці, основним завданням яких є боротьба з корупцією.

У Конвенції ООН і Ради Європи підкреслюється потреба для інституцій, що здійснюють запобігання та протидію корупції, в ефективних засобах збирання доказів (включно з можливістю ведення прихованого спостереження, використання спеціальних засобів, доступу до фінансової інформації тощо), а також застосуванні стимулів для залучення осіб (інформаторів) до конфіденційної співпраці.

З огляду на викладене вище можна констатувати, що сучасна антикорупційна система ДФС на сьогодні має таке інституційне забезпечення, яке певною мірою дозволяє вирішувати як проблеми протидії, так і запобігання корупції відповідно до міжнародних стандартів.

При визначенні ступеня відповідності організації інституційного забезпечення антикорупційної діяльності ДФС міжнародним стандартам суттєве значення має наявність чіткої нормативно-правової бази, якою врегульовані:

- юридичний статус та місце інституції в інституційній системі;
- незалежність та підзвітність;
- спеціалізація інституції, повноваження та компетенція працівників;
- порядок взаємодії з іншими державними та відомчими інституціями (зокрема, правоохоронними органами і органами фінансового контролю);
- фінансування та ресурсне забезпечення.

Деякі з наведених положень, що на сьогодні врегульовані Податковим кодексом України, Положенням про ДФС, Положенням про ГУВБ ДФС,

іншими підзаконними нормативно-правовими актами ДФС, що, як було вже зазначено нами в попередніх розділах звіту, визнано і міжнародними експертами, якими на початку 2018 року, за підтримки делегації Європейської комісії в Україні, було проведено оцінювання системи податкової адміністрації України (ДФС) за допомогою Діагностичного інструменту оцінювання податкового адміністрування (TADAT). У результатах цього оцінювання містяться рекомендації щодо організаційно-правового статусу ГУВБ. Зокрема, указується на те, що підрозділ внутрішньої безпеки повинен бути повністю незалежним органом, без зовнішнього впливу на свої рішення, у тому числі щодо суб'єктів розслідування.

Проте при визначенні правового статусу інституції внутрішньої безпеки органів доходів і зборів необхідно враховувати, зокрема, перспективу ліквідації підрозділів податкової міліції, до складу яких сьогодні входить і ГУВБ. Тобто потрібно належним чином врегулювати правовий статус підрозділів внутрішньої безпеки, який дозволить при цьому забезпечити їхню організаційну та функціональну незалежність⁷¹.

Крім того, одним із проблемних аспектів є те, що до компетенції податкової міліції (а отже, і служби внутрішньої безпеки, як оперативного підрозділу) за наявності оперативно-розшукових повноважень не належить право внесення відомостей про кримінальні правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань та здійснення досудового розслідування службових злочинів, вчинених посадовими особами органів ДФС, що зумовлює певну зовнішню залежність від уповноважених органів, до яких доводиться звертатися співробітникам ГУВБ, а створює умови для витоку інформації про кримінальні правопорушення.

⁷¹ Шкурат І. П. Від повноважень залежить результативність. *Урядовий кур'єр*. URL: <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/vid-povnovazhen-zalezhit-rezultativnist/>

2.3 Програма дій з реформування інституції внутрішньої безпеки ДФС України

Подолання корупції та забезпечення доброчесності в органах Державної фіскальної служби України є одними з головних напрямів реформування органів доходів і зборів, що відповідають рекомендаціям міжнародних експертів.

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» проводиться реорганізація Державної фіскальної служби шляхом поділу на Державну податкову службу та Державну митну службу, які є правонаступниками реорганізованої Державної фіскальної служби у відповідних сферах.

Удосконалення антикорупційного законодавства України, утворення нових антикорупційних органів зумовили докорінні зміни національної антикорупційної політики, що, у свою чергу, вимагає врахування цих обставин і в організації діяльності, зокрема новостворених служб, та забезпечення відомчих ефективних механізмів зниження рівня корупції, забезпечення умов для доброчесної поведінки осіб, уповноважених на виконання функцій держави.

Міжнародні стандарти, зокрема Конвенція ООН проти корупції, ратифікована Україною від 18.10.2006, визначає необхідні властивості спеціалізованих антикорупційних інституцій:

- незалежність;
- наявність спеціально підготовлених і кваліфікованих кадрів;
- забезпечення адекватними повноваженнями і ресурсами.

Аналіз стану поточної ситуації та проблемні питання, які потребують вирішення

Обов'язковою умовою ефективного функціонування антикорупційних інституцій, виконання ними відповідних функцій, дотримання службовими

особами законності, забезпечення реалізації прав та свобод людини і громадянина є чітка правова регламентація їхньої діяльності.

Відповідно до Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236, ДФС з метою організації своєї діяльності забезпечувала безпеку діяльності у ДФС та її територіальних органах, а також захист державних службовців та працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків.

У системі органів ДФС виконання вказаних завдань покладено на Головне управління внутрішньої безпеки (далі – ГУВБ), яке є самостійним структурним підрозділом ДФС та оперативним підрозділом податкової міліції, підконтрольним та підзвітним безпосередньо голові ДФС.

Основними завданнями ГУВБ, відповідно до Положення про Головне управління внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби України, є такі:

1) забезпечення заходів щодо протидії корупції і контроль за їхньою реалізацією в апараті ДФС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, у межах передбачених законом повноважень.

2) забезпечення у ДФС та її територіальних органах безпеки діяльності, а також убезпечення державних службовців та працівників від протиправних посягань, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків.

Разом з тим згідно із Законом України «Про запобігання корупції», підрозділи внутрішньої безпеки не віднесено до спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції в органах ДФС, а Кримінальним процесуальним кодексом не надано повноважень щодо розслідування кримінальних проваджень, пов'язаних з корупцією.

Крім того, 01.01.2017 набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні», згідно з пунктом 134 якого вилучається розділ XVIII² «Податкова міліція», що визначав правові засади діяльності податкової міліції, у тому числі

її повноваження щодо протидії корупції, право проводити досудове розслідування та оперативно-розшукову діяльність. Прикінцевими положеннями цього Закону передбачено, що вилучення розділу XVIII² настає з дня набрання чинності законом, який визначає правові основи організації та діяльності центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування, віднесені до його підслідності згідно з Кримінальним процесуальним кодексом України, та інших осіб, з якими цей орган взаємодіє.

На сьогодні державним правоохоронним органом, який має повноваження щодо проведення вказаних вище заходів для виконання завдання з протидії кримінальним корупційним правопорушенням, є Національне антикорупційне бюро України, але винятково тих, які скоєні вищими посадовими особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування та становлять загрозу національній безпеці.

Разом з тим аналіз законодавчих та нормативно-правових актів, що визначають організаційно-правові засади діяльності підрозділів, основним завданням яких є протидія корупції, свідчить, що у питаннях правової регламентації їхнього функціонування існує чимало прогалин та суперечностей. Наприклад, не передбачено на законодавчому рівні виконання функціональних завдань протидії корупції посадових осіб органів ДФС, що не віднесені законодавством до підслідності НАБУ.

Тому питання визначення правового статусу, функцій та повноважень внутрішньої безпеки як підрозділу протидії корупції в органах ДФС потребує нагального вирішення.

Мета програми

Метою програми є вдосконалення та запровадження дієвої системи:

- виявлення, припинення та упередження правопорушень, вчинених посадовими особами органів ДФС;

- охорона критичної інфраструктури, у т. ч. кібербезпека;
- захист прав та законних інтересів працівників від протиправних посягань під час виконання ними службових обов'язків.

Шляхи розв'язання проблем, обсяги фінансування

Експертами Міжнародного валютного фонду у звіті за результатами моніторингової місії «Державна фіскальна служба – посилення процесу реформ і управління» було зазначено, що підрозділ внутрішньої безпеки повинен бути повністю незалежним органом від зовнішнього впливу на свої рішення, у тому числі щодо суб'єктів розслідування.

На сьогодні внутрішня безпека ДФС залишається оперативним підрозділом податкової міліції, правовий статус якої визначено Податковим кодексом України (до створення Служби фінансових розслідувань). Для створення так званої ідеальної моделі інституції, яка забезпечуватиме внутрішню безпеку в державних органах, які відповідають за наповнення державної казни, важливою умовою є їхня відомча організаційна і функціональна незалежність.

Але реалізація зазначеного потребує належного закріплення правового статусу внутрішньої безпеки як визначальної умови її ефективності у створеній на державному рівні антикорупційній системі.

З огляду на міжнародний досвід функціонування та закріплення повноважень інституції внутрішньої безпеки варто зауважити, що це повинен бути окремий структурний підрозділ (департамент) з прямим підпорядкуванням міністру фінансів. Цей підрозділ повинен мати належний правоохоронний статус для ефективної діяльності щодо протидії корупції в органах, які відповідають за фінансово-економічну безпеку держави (наповнення та використання коштів державного бюджету), забезпечити фінансову стабільність держави за рахунок нівелювання корупційної складової, а також безпеку (кібербезпеку) об'єктів інфраструктури та співробітників від протиправних посягань під час виконання ними службових обов'язків.

Завдання і заходи Програми

Для досягнення визначеної мети програми щодо діяльності інституції внутрішньої безпеки мають бути розв'язані такі завдання:

- розроблення та впровадження нормативно-правового регулювання статусу інституції;
- формування ефективної структури шляхом оптимізації завдань і функцій, структури та чисельності, фінансового, матеріально-технічного, організаційно-правового й кадрового забезпечення;
- визначення функціональних повноважень;
- запровадження дієвої системи контролю;
- визначення напрямів взаємодії з державними антикорупційними органами;
- створення сучасної системи підготовки та перепідготовки кадрів.

Реформування інституції внутрішньої безпеки передбачає такі заходи:

1) Нормативно-правове забезпечення

З метою чіткого визначення правового статусу (компетенції, прав, обов'язків, відповідальності), структури, ресурсного забезпечення, соціальних гарантій необхідним вбачається розроблення пакета змін до законів України та нормативно-правових актів, що регламентуватимуть діяльність інституції внутрішньої безпеки, а саме:

- Положення про Міністерство фінансів України;
- Кримінального процесуального кодексу України;
- Кодексу України про адміністративні правопорушення (ст. 255);
- Закону України «Про запобігання корупції»;
- Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність»;
- Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів».

2) Організаційно-управлінські заходи:

1.1 утворення функціонально та організаційно незалежної інституції внутрішньої безпеки, підконтрольної та підзвітної безпосередньо міністру фінансів України (Міністр фінансів призначає на конкурсній основі на посаду керівника інституції внутрішньої безпеки та звільняє його з посади).

1.2 формування та оптимізація організаційної структури (можливі варіанти – створення інституції внутрішньої безпеки на рівні ДПС, ДМС, Служби фінансових розслідувань) та/або на рівні органів, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів.

1.3 розроблення внутрішньої документації щодо забезпечення діяльності новоствореної інституції, якою передбачити головні завдання:

а) виявлення і документування корупційних та інших службових, кримінальних правопорушень, вчинених посадовими особами органів ДПС та/або органів, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів (за винятком віднесених законодавством до підслідності НАБУ):

- організація своєчасного реагування на повідомлення про факти корупційних та інших правопорушень;

- виявлення та розслідування корупційних кримінальних та інших злочинів у сфері службової діяльності, скоєних працівниками зазначених органів;

- виявлення правопорушень, пов'язаних з корупцією, за які передбачено адміністративну відповідальність, складання протоколів про адміністративні правопорушення, здійснення провадження у цих справах;

- участь у перевірці доброчесності кандидатів на заміщення вакантних посад;

- інформування громадськості про результати своєї роботи;

б) захист об'єктів інфраструктури, у т. ч. кібербезпека:

- забезпечення безпеки об'єктів інфраструктури, що є стратегічно важливими, втручання до функціонування яких може завдати шкоди життєво важливим інтересам органів ДПС та/або на рівні органів, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів;

- забезпечення кіберзахисту інформаційних ресурсів, а також інформаційної інфраструктури, порушення сталого функціонування якої негативно впливатиме на її стан;

- участь у заходах щодо визначення можливих каналів незаконного витоку інформації та розголошення конфіденційних даних;

- в) захист працівників від протиправних посягань:

- забезпечення безпеки діяльності працівників від протиправних посягань, що загрожують їхньому життю, пов'язаних із виконанням ними службових обов'язків;

- забезпечення особистої безпеки членів сімей працівників, яким загрожують протиправні посягання на їхнє життя та здоров'я.

3) Кадрове, матеріально-технічне та фінансове забезпечення

3.1 Розроблення єдиної системи професійно-кваліфікаційних вимог до працівників інституції внутрішньої безпеки.

3.2 Запровадження нових критеріїв та процедур відбору кандидатів на службу.

3.3 Розроблення системи професійних стандартів поведінки, спрямованих на формування в особового складу ініціативи, самостійності у прийнятті рішень, готовності брати відповідальність за власні вчинки.

3.4 Розроблення Порядку проходження служби рядовим і начальницьким складом підрозділів внутрішньої безпеки.

3.5 Перегляд стандартів підготовки персоналу, що передбачає максимальне наближення випробувальних тестів до реальних умов служби.

3.6 Розроблення низки навчальних програм у системі відомчої та післядипломної освіти.

3.7 Створення системи набуття іншої професії для персоналу, що підпадає під скорочення.

3.8 Запровадження системи протидії професійній деформації.

3.9 Періодична переатестація кадрів (зміна критеріїв атестації) за участю незалежних представників громадськості в атестаційних комісіях та з використанням відкритих відгуків.

3.10 Розроблення сучасних методик об'єктивного оцінювання діяльності підрозділів внутрішньої безпеки.

3.11 Розроблення Положення про грошове утримання (забезпечення) працівників внутрішньої безпеки.

3.12 Визначення заходів стимулювання доброчесності.

3.13 Проведення аудиту матеріально-технічного та фінансового забезпечення;

3.14 Формування пріоритетів забезпечення підрозділів внутрішньої безпеки новітніми засобами протидії злочинності, основаними на використанні інформаційних, телекомунікаційних та інших технологій.

3.15 Запровадження автоматизованої аналітичної платформи, що забезпечує збір інформації, та навчання персоналу роботі з нею для виявлення імовірних корупційних ризиків.

4) Науковий супровід

4.1 Наукове супроводження законотворчих процесів і правоохоронної діяльності з метою запровадження інновацій у діяльності інституції внутрішньої безпеки;

4.2 Проведення прикладних наукових досліджень відповідно до пріоритетних напрямів діяльності інституції внутрішньої безпеки.

Очікувані результати виконання програми

Програма спрямована на усунення негативних проявів антисоціального характеру, злочинного впливу ззовні, своєчасне виявлення співробітників,

схильних до корупційних дій, з метою вчасної локалізації їхніх протиправних намірів у встановлений законом спосіб.

Програма виконуватиметься поетапно.

Перший етап – розроблення та ухвалення Програми дій з реформування інституції внутрішньої безпеки з визначенням конкретних термінів їхнього виконання та виконавців. Внесення змін до законодавчих та нормативно-правових актів відповідно до загальновизнаних міжнародних норм і стандартів.

Другий етап – здійснення основних інституційних перетворень.

Третій – нормативно-правове та науково-методичне супроводження функціонування оновленої інституції.

Виконання програми з реформування інституції внутрішньої безпеки забезпечить її ефективне функціонування, усунення дублювання повноважень з іншими структурними підрозділами, правоохоронними органами та сприятиме:

- наповненню бюджету за рахунок нівелювання корупційної складової;
- зниженню рівня корупції;
- підвищенню суспільної довіри;
- розбудові системи зовнішньої комунікації;
- підвищенню рівня безпеки діяльності працівників та функціонування об'єктів інфраструктури.

3. ШЛЯХИ РЕАЛІЗАЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ДФС

3.1 Застосування ризик-менеджменту у сфері боротьби з корупцією в органах ДФС

Останнім часом боротьба з корупцією в Україні була значно посилена – утворені нові державні антикорупційні інституції, суттєвих змін зазнало вітчизняне антикорупційне законодавство, з урахуванням якого більш чітко визначилися два основні напрями боротьби з корупцією в Україні: протидія корупції та запобігання. І одним із шляхів реалізації вказаних напрямів є впровадження ефективних систем ризик-менеджменту у сфері боротьби з корупцією на відомчому рівні.

На сьогодні використання підходів ризик-менеджменту та розвиток культури управління ризиками є важливою складовою ефективного управління економікою України та запорукою її успішного розвитку. У нашій країні ризик-менеджмент перебуває у процесі становлення, і однією з сфер, де цей процес відбувається найдинамічніше, є банківська сфера, підтвердженням цього є схвалення ще у 2004 році Постановою правління НБУ Методичних рекомендацій щодо організації та функціонування систем ризик-менеджменту в банках України.

Ризики існують завжди в будь-якій управлінській діяльності й потребують застосування структурованого підходу, тому відбувається процес стандартизації алгоритму дій на випадок прояву того чи іншого ризику. Узагальненням світового досвіду цих процесів стало прийняття у 2009 році серії міжнародних стандартів з ризик-менеджменту, зокрема: ISO Guide 73:2009 Risk management – Vocabulary; ISO/IEC 31000:2009 Risk management – Principles and guidelines; ISO/IEC 31010:2009 Risk management – Risk assessment techniques. У 2013 році опубліковано інструкцію із впровадження ISO 31000 ISO/TR 31004:2013 Risk management – Guidance for the implementation of

ISO 31000. В Україні прийнято відповідні аналоги стандартів 2009 року: ДСТУ ISO Guide 73:2013 «Керування ризиком. Словник термінів»; ДСТУ ISO 31000:2014 «Менеджмент ризиків. Принципи та керівні вказівки»; ДСТУ ISO/IEC 31010:2013 «Керування ризиком. Методи загального оцінювання ризику». У 2018 році оновлено стандарт ISO 31000:2018 Risk management – Guidelines, який замінив видання 2009 року. ISO 31000 було прийнято як національний стандарт понад 50 національними органами зі стандартизації (охоплено понад 70 % населення світу). Він також прийнятий деякими організаціями ООН і національними урядовими організаціями як основа для розроблення власних ризикорієнтованих стандартів і методик⁷².

У зазначених стандартах пропонується впроваджувати вимоги ризик-менеджменту в положення підрозділів, посадові інструкції, функціональні обов'язки. Внесення критеріїв з результативності ризик-менеджменту до системи KPI (Key Performance Indicator – ключові показники ефективності) організації є необхідним кроком, оскільки «оцінка якості ризик менеджменту є невід'ємною частиною оцінки всієї діяльності організації та системи вимірювання якості роботи підрозділів та окремих робітників»⁷³. За умови відсутності в організації/установі системи KPI пропонується її введення паралельно з упровадженням систем ризик-менеджменту.

У 2017 році набуло чинності та вступило в дію рішення Національного агентства з питань запобігання корупції, яким було затверджено Методологію оцінювання корупційних ризиків у діяльності органів влади та нормативно визначено поняття «корупційний ризик» як імовірність того, що відбудеться подія корупційного правопорушення чи правопорушення, пов'язаного з корупцією, яка негативно вплине на досягнення органом влади визначених

⁷²Огляд міжнародних стандартів з управління ризиками. URL: <http://oppb.com.ua/news/oglyad-mizhnarodnyh-standartiv-z-upravlinnya-ryzykam>

⁷³ISO 31000:2009, Risk Management - Principles and Guidelines. Geneva: International Standards Organisation, 2009. URL: <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:31000:ed-1:v1:en>

цілей та завдань (Додаток Ж)⁷⁴. На сьогодні вказаний нормативно-правовий акт не містить фактори ризиків, їхні характеристики.

На нашу думку, визначення їхньої складової є важливим етапом, тому у процесі дослідження було виокремлено основні джерела, фактори, сфери визначення корупційних ризиків у діяльності органів ДФС, що наведені в Додатку К.

Як зазначено у звіті, підготовленому у 2018 році за результатами оцінювання системи податкової адміністрації України за допомогою Діагностичного інструменту оцінювання податкового адміністрування (TADAT), органи податкового адміністрування стикаються з безліччю ризиків, які можуть негативно вплинути на операції з адміністрування доходів та/або податків. Для зручності ці ризики можуть бути розподілені так:

1) ризики недотримання податкових норм – втрата доходів у разі, якщо підприємства і фізичні особи не дотримуються чотирьох основних зобов'язань платників податків (а саме: реєстрація в податковій системі; подання податкових декларацій, сплата податків в установлений термін і зазначення повної та достовірної інформації в деклараціях);

2) інституційні ризики – функції податкового адміністрування можуть бути перервані в разі, якщо відбуваються певні зовнішні або внутрішні події, такі як стихійні лиха, саботаж, втрата або знищення матеріальних активів, вихід з ладу ІТ-систем апаратного або програмного забезпечення, страйки працівників і адміністративні порушення (наприклад, витік конфіденційної інформації платників податків, що призводить до втрати довіри громадськості, зокрема довіри до податкової адміністрації)⁷⁵.

⁷⁴Про затвердження Методології оцінювання корупційних ризиків у діяльності органів влади: рішення Національного агентства з питань запобігання корупції від 02.12.2016 № 126. *Офіційний вісник України*. 2017. № 4. Ст. 168.

⁷⁵Нес Баркі Вольф, Мунавер Султан Хваджа, Анн Андреассонта, Фаріс Фінк. Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. 2018. Травень. URL: http://www.tadat.org/files/Ukraine_Final_PAR_2018_UKR.pdf

Таким чином, вчинення корупційних правопорушень співробітниками органів ДФС, існування загрози безпеці співробітників та/або безпеці відповідної інфраструктури органу належать до інституційних ризиків.

Серед загальних підходів до реагування на корупційні ризики виділяють такі:

- усунення корупціогенних факторів у законодавчих та нормативних актах;
- урегулювання в установах питання керування кадрами, державними закупівлями, наданням послуг та інших функцій з чітким визначенням внутрішньої політики, яка спрямовує роботу установи;
- стандартизація та оптимізація бізнес-процесів та розроблення стандартних операційних процедур (СОП) щодо основних функцій з чітким описом виконання функцій та розмежуванням відповідальності й повноважень;
- відокремлення та розмежування несумісних функцій або таких, які у своїй сукупності створюють можливості для вчинення корупційних правопорушень;
- детальний опис компетенції персоналу всіх рівнів, включаючи повноваження, відповідальність, обмеження і заборони та дискреційні повноваження;
- розподіл управлінських обов’язків та реалізація політики щодо зустрічної звітності та процесу ухвалення колегіальних рішень;
- детальне документування процесу ухвалення рішень;
- упровадження внутрішніх кодексів поведінки, з механізмами попередження, виявлення та врегулювання конфлікту інтересів, а також обмежень та правил щодо одержання подарунків, переваг, пільг, іншої зовнішньої (благодійної) допомоги;
- проведення періодичних тренінгів та підвищення кваліфікації для посадових осіб усіх рівнів щодо етики, конфлікту інтересів, матеріальної відповідальності за вчинення порушення з цих та інших питань;

– мінімізація безпосередніх контактів та можливостей впливу у процесі прийняття управлінських рішень щодо надання послуг або будь-якої іншої взаємодії з третіми особами;

– запровадження громадського контролю за процесом прийняття управлінських рішень;

– проведення періодичного оцінювання якості, ефективності й результативності діяльності, пов'язаної з виконанням функцій держави;

– забезпечення обов'язковості проведення службових розслідувань (перевірок) за кожним фактом імовірної корупційної поведінки та забезпечення невідворотності відповідальності згідно із законом та внутрішніми положеннями у разі підтвердження таких порушень;

– встановлення персональної відповідальності за неналежне виконання обов'язків тощо⁷⁶.

Оцінювання корупційних ризиків може відбуватися за певними стандартизованими правилами, що, звичайно, створюються та застосовуються як цілісні методики виявлення та оцінювання ризиків. Є дві основні ситуації оцінювання корупційних ризиків: а) на рівні нормативно-правового регулювання відповідних видів чи сфер діяльності (як оцінка корупційних ризиків у нормативно-правових актах та/або їхніх проєктах); б) на рівні фактичних процесів проведення такої діяльності (як компонент реалізації контрольних повноважень уповноважених органів чи посадових осіб, включно з використанням специфічних правоохоронних засобів, з метою виявлення відповідної корупційної практики, тобто різновидів корупційної поведінки). За певних умов оцінювання корупційних ризиків можливе і шляхом поєднання цих двох моделей оцінювання⁷⁷.

На рівні Європейського Союзу країнам пропонується використовувати такі загальні механізми для виявлення «корупціогенних» чинників у діяльності

⁷⁶Вінборн С., Сисоев В., Ткаченко В. Посібник з оцінки корупційних ризиків та розробки планів протидії корупції. Київ: USAID/FINREP-II, 2015. 72 с.

⁷⁷Визначення корупційних ризиків та запобігання їм у діяльності органів ДПС України: проблеми теорії та практики : монографія /В. В. Лисенко, П. І. Заруба, С. І. Федчук, О. С. Задорожний, О. М. Москаленко/. Київ: Алерта, 2010. С. 166.

посадових осіб: методи прямого спостереження за діяльністю, аналіз повноважень, проведення опитувань та інтерв'ю⁷⁸.

Аналіз функцій державних органів щодо виявлення корупційних ризиків пропонується розглядати як низку конкретних послідовних кроків на основі статистики щодо корупційних правопорушень у конкретному державному органі, – виявляти проблемні місця з підвищеним рівнем вчинення корупційних діянь. Далі здійснюється збір та аналіз інформації, проводяться соціальні опитування й інтерв'ювання посадових осіб, що дозволяє виявити перелік «корупціогенних» посад, які є ключовими для реалізації корупційних схем і скоєння корупційних правопорушень. Подібний аналіз спрямований на виявлення предмета корупційних відносин під час реалізації конкретної державної функції.

Необхідною умовою для досягнення успіху у практичній діяльності щодо протидії корупції у фіскальних органах є чітке розуміння складу корупційних правопорушень, переліку та сутності корупційних ризиків, притаманних саме цій сфері суспільної діяльності. Тому боротьба з корупцією у сфері оподаткування повинна мати системний характер й базуватися на основі ризик-менеджменту.

Разом з тим необхідно підкреслити, що вітчизняний досвід боротьби з корупцією, особливо на відомчому рівні, в органах доходів і зборів історично тяжіє до типових рішень, у зв'язку з цим декларування і номінальне впровадження тих чи інших норм не ведуть до зниження рівня корупції.

У науковій праці зарубіжних авторів Адама Грейкара та Айдена Сайдботтома, що має назву «Корупція і контроль: підхід до зниження корупції» розглянуто використання засобів упередження корупційних діянь й зроблено висновки, що навколишнє середовище відіграє провідну роль щодо корупції. Явище зловживання повноваженнями з метою отримання особистої вигоди

⁷⁸Corruption risk assessment methodology guide. Project against corruption in Albania (PACA). *European Union*. 2010.

притаманне державному управлінню в різних країнах. При цьому причини корупції можуть мати як соціальний, так і структурний характер.

До соціальних причин виникнення корупції авторами віднесено безпосередні стимули, які спонукають людину брати участь у корупційних діях. Зокрема, посадовець найімовірніше буде схильний до корумпованої поведінки, якщо він має монопольну владу на надання якогось товару або послуги. Під структурними причинами розуміється вплив політичного режиму, різних інституціональних моделей, ряду історичних і культурних чинників⁷⁹.

У правовій державі будь-яка діяльність центральних органів виконавчої влади має здійснюватися у межах чинного законодавства та приписів внутрішніх нормативно-правових підзаконних актів, якими передбачені практичні заходи щодо вдосконалення системи управління корупційними ризиками в органах ДФС (Додаток Л).

Для досягнення позитивних результатів у боротьбі з корупцією у фіскальних органах необхідно забезпечити прив'язку антикорупційних механізмів до конкретних корупційних складових, зумовлених специфікою функцій і процедур, які здійснюють органи доходів і зборів та їхні структурні підрозділи відповідно до покладених завдань. Тому ми підтримуємо позицію зарубіжних учених, які розглядають зниження рівня корупції шляхом усунення корупційних схем і мінімізації можливостей, що сприяють корупційній активності, шляхом проведення аналізу у межах моделі TASP (Type, Activities, Sectors and Places): специфікація корупційного правопорушення, виду діяльності, сектору економіки й місця, де було вчинено діяння⁸⁰.

Заслуговує на увагу досвід Служби державних доходів Латвійської Республіки, яка у своїй діяльності для ідентифікації корупційних ризиків використовує такі джерела інформації: звіти внутрішнього аудиту про виявлені недоліки, порушення та невідповідності, звернення громадян, доповіді працівників і керівників структурних підрозділів органу, доповіді працівників

⁷⁹Graycar A., Sidebottom A., Corruption and control: a corruption reduction approach. *Journal of Financial Crime*. 2012. Vol. 19 (4). P. 384–399.

⁸⁰Там само.

про інциденти корупції, внесені до реєстру інцидентів органу, результати ревізії державного контролю, службові перевірки, дисциплінарні справи, отриману у кримінальному процесі інформацію щодо вчинення злочинів працівниками Служби державних доходів ЛР⁸¹.

Ураховуючи викладене вище, необхідно наголосити на тому, що керівники органів та структурних підрозділів фіскальної служби України мають чітко усвідомити мету, з якою впроваджуються ті чи інші антикорупційні заходи, визначити групи осіб, які здійснюють державні функції та на яких спрямовані ці заходи, спрогнозувати бажаний результат від використання таких методів. Ці завдання можуть бути вирішені за умови належного організаційно-функціонального та нормативно-правового забезпечення діяльності з управління корупційними ризиками.

Необхідною також є організація навчально-методичного процесу підвищення кваліфікації працівників ДФС з метою формування у відповідних уповноважених осіб (керівників органів, структурних підрозділів та відповідальних виконавців) теоретичних знань та практичних навичок з управління корупційними ризиками.

Під час застосування ризик-менеджменту у сфері запобігання корупції потрібно враховувати, що управління корупційними ризиками – це процес, який має на меті досягнення саме упередження проявів корупції, на відміну від процесу протидії, який безпосередньо здійснюється у разі виявлення конкретних фактів чи ознак корупційного правопорушення, що відбулося чи готується. Ризик-менеджмент як система управління корупційними ризиками в органах доходів і зборів України може бути ефективною лише за умови належної організації інформаційного забезпечення цієї діяльності⁸².

Заслужовують на увагу результати дослідження «Вдосконалення системи управління корупційними ризиками в органах доходів і зборів України»

⁸¹Мероприятия по предотвращению коррупции в Службе государственных доходов ЛР. Служба государственных доходов Латвийской республики. URL: http://rai-see.org/wpcontent/uploads/2015/06/INESE-RITA_Russian.pdf

⁸²Graycar A., Sidebottom A., Corruption and control: a corruption reduction approach. *Journal of Financial Crime*. 2012. Vol. 19 (4). P. 384–399.

(№ держреєстрації 0116U004968), виконаного у 2016 році НДІ фінансової політики Університету ДФС України. Зокрема, у цій праці досліджено основні функціональні завдання органів Державної податкової служби України та ризики, які впливають із законодавчо затверджених їхніх функцій і процедур⁸³.

Авторським колективом здійснено ґрунтовний аналіз функцій і процедур, покладених законодавчими і нормативними актами на органи ДФС, та визначено їхню кількість, яка становила 218 функцій та близько 2 800 процедур. Імовірні корупційні ризики під час виконання вказаних функцій і процедур становили близько 600 ризиків, або 21,5 % загальної кількості здійснюваних функцій і процедур. Потрібно зауважити, що більша частина (близько 85 %, або 490) ризикоорієнтованих функцій і процедур є спеціальними, що їх здійснюють тільки органи доходів і зборів. Разом з тим 15 % (98) ризикоорієнтованих процедур відносять до загальних питань діяльності служби (фінансова, матеріально-технічного забезпечення, кадрова), тобто ті, які існують і в інших державних органах влади.

Класифікація корупційних ризиків у цьому дослідженні має такий вигляд:

- податкова сфера – 191 ризик (ризики, пов’язані з виконанням функцій при адмініструванні податкових платежів);
- митна сфера – 179 ризиків (ризики, пов’язані з виконанням функцій при адмініструванні митних платежів);
- сфера адміністрування ЄСВ – 46 ризиків;
- сфера боротьби з правопорушеннями – 74 (ризики, пов’язані з виконанням функцій, покладених на підрозділи податкової міліції);
- сфера, пов’язана з виконанням функцій із господарської, фінансової та кадрової роботи – 98 ризиків.

Наведені результати проведеного дослідження свідчать про те, що настільки великий масив інформації у сфері корупційних ризиків потребує

⁸³Вдосконалення системи управління корупційними ризиками в органах доходів і зборів України: Звіт про НДР (№ держреєстрації 0116U004968).

адекватного інформаційного забезпечення. Ефективність ризик-менеджменту у сфері запобігання та протидії корупції в органах ДФС значною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення цієї діяльності. На сьогодні інформатизація фіскальної служби України є невід’ємною частиною всіх процесів, з якими пов’язана діяльність цих органів. Цей напрям діяльності ДФС спрямований на створення умов для задоволення інформаційних потреб суспільства та реалізації прав громадян на доступ до інформації. Крім того, інформатизація сприяє посиленню прозорості в управлінні діяльністю органів фіскальної служби, у тому числі щодо її організації, функціонування та у необхідних випадках – процесів прийняття рішень, що є важливою умовою забезпечення розвитку демократичних засад у державному секторі.

Ураховуючи високий рівень інформатизації більшості процесів ДФС, можна очікувати, що інформатизація ризик-менеджменту у сфері протидії корупції сприятиме підвищенню дієвості управління корупційними ризиками. Проте необхідно зазначити, що на сьогодні не створений механізм, який би дав змогу ефективно виявляти, оцінювати та впливати на корупційні ризики у діяльності ДФС. У цьому контексті важливе значення для вдосконалення системи управління корупційними ризиками має розроблення та впровадження відповідної антикорупційної електронної бази даних, яка сприятиме аналізу тенденцій корупції, ефективності застосування антикорупційних заходів, моніторингу корупційних ризиків тощо (Додаток М).

Також вважаємо за доцільне наголосити, що за результатами процесу ідентифікації корупційних ризиків необхідно скласти та затвердити реєстр посад органів ДФС, які відповідно до функціональних обов’язків можуть бути віднесені до посад з високим корупційним ризиком.

Міжнародні експерти обґрунтовано вказують на можливість використання у системі державного управління внутрішнього або зовнішнього механізмів оцінювання корупційних ризиків⁸⁴. Підтримуємо позицію, що

⁸⁴Предотвращение коррупции в государственном секторе стран Восточной Европы и Центральной Азии. Межстрановой отчет ОЭСР. URL: <http://www.oecd.org/corruption/acn/ACN-Prevention-Corruption-Report-RUS.pdf>

обидва ці підходи можуть бути запроваджені до системи державного управління України, та вважаємо за доцільне поєднати ці механізми, шляхом їхнього одночасного використання⁸⁵.

При цьому внутрішній механізм оцінювання корупційних ризиків є основним і розрахований на застосування працівниками органів і організацій, у яких проводиться оцінювання корупційних ризиків. Він дозволяє суб'єкту оцінювання отримати майже достовірний результат за мінімальних організаційних і часових витрат, завдяки застосуванню базових значень корупційних ризиків для функцій і посадових обов'язків державної інституції. Зовнішній механізм оцінювання корупційних ризиків (або загальний порядок) передбачає зовнішню формалізовану процедуру, що складається з детального аналізу та оцінювання виконуваних об'єктом функцій, здійснюваних повноважень і розгляду конкретних посадових обов'язків держслужбовців. Так само цей механізм може бути використаний під час вирішення суперечок щодо можливих корупційних ситуацій. У його основі лежить прискіпливе та всебічне оцінювання корупційного ризику, виходячи з функціональних повноважень державної інституції, наявних у неї імовірних корупційних ризиків, ступеня відкритості (прозорості) її діяльності, а також ретельного аналізу прийнятих організаційних і державно-управлінських рішень тощо⁸⁶.

Таким чином, вважаємо, що внутрішнє оцінювання корупційних ризиків в органах ДФС (органах доходів і зборів) повинне здійснюватися інституцією внутрішньої безпеки, що дозволить отримати достовірний результат за мінімальних організаційних і часових витрат.

⁸⁵Дмитрієв Ю.В. Механізми оцінки та мінімізації корупційних ризиків у системі державного управління України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 – «механізми державного управління» – Донецький державний університет управління Міністерства освіти і науки України, Маріуполь, 2018. С. 127.

⁸⁶Дмитрієв Ю. В. Механізми оцінки та мінімізації корупційних ризиків у системі державного управління України: Дис. Канд. наук з державн. управл. Маріуполь, 2018. С. 128.

3.2 Корупційні ризики у сфері дискреційних повноважень органів доходів і зборів

Після набуття членства в Раді Європи наша держава взяла на себе зобов'язання щодо реформування вітчизняного законодавства з урахуванням норм та стандартів цієї міжнародної організації. Згідно з Рекомендаціями Комітету Міністрів Ради Європи № R(80)2 щодо здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень, під останніми потрібно розуміти повноваження, які адміністративний орган, ухвалюючи рішення, може реалізовувати з певною свободою розсуду, тобто коли такий орган може обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за відповідних обставин⁸⁷.

Дискреційні повноваження, з одного боку, дозволяють посадовим особам податкових та митних органів у законний спосіб та ефективно забезпечувати виконання своїх завдань і функцій, дозволяючи обирати з кількох нормативно закріплених варіантів можливих дій той, що є оптимальним у конкретній ситуації, а з іншого – визначаються фахівцями **як джерело потенційних корупційних ризиків**, юридичних конфліктів та такі, що становлять перешкоду на шляху до побудови партнерських відносин із платниками податків та дотримання балансу публічних і приватних інтересів у податковій та митній сферах. Особливої актуальності ця тема набуває в умовах анонсованих змін до законодавства, якими розширюються дискреційні повноваження контролюючих органів (на них покладається обов'язок доведення невідповідності первинних документів реальним (фактичним) умовам та обставинам здійснення операції та/або поведінці платника податків) (законопроект від 30.08.2019 № 1210⁸⁸).

На сьогодні критика дискреції стала своєрідним трендом серед деяких теоретиків і практиків, які у своїх публікаціях ставлять між дискреційними

⁸⁷Рекомендація Комітету Міністрів Ради Європи № R (80) 2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень / прийнята Комітетом Міністрів 11.03.1980 на 316-й нараді заступників міністрів. *Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України* / автор-упорядник В. П. Тимошук. Київ : Факт, 2003. С. 469–479.

⁸⁸Проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві від 30.08.2019 № 1210. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520

повноваженнями та свавіллям або бездіяльністю знак рівності. Трапляються думки, що західноєвропейські норми та принципи права в українських реаліях, на жаль, часто стають прикриттям та виправданням відверто незаконних дій українських чиновників. Зокрема, така доля спіткала принцип дискреційності повноважень адміністративних органів влади, відповідно до якого, як уже зазначалося вище, адміністративний орган, приймаючи певне рішення, може діяти з певною свободою розсуду, обираючи з кількох юридично допустимих рішень те, яке вважає найкращим за даних обставин⁸⁹.

Частково таку позицію можна пояснити тлумаченням цього поняття, особливості якого залежать насамперед від контексту та сфери його застосування. У «Французько-українському словнику юридичних термінів» «*discretionnaire*» перекладається як той, що породжує свавілля⁹⁰. Водночас, як справедливо підкреслює О. С. Лагода, французький переклад дискреційності у загальносуспільному значенні тлумачиться як діяльність на власний розсуд, за власним переконанням суперечить її правовому змісту, адже йдеться не про безконтрольну, безвідповідальну роботу посадових осіб, а про реалізацію повноважень у межах, визначених законом⁹¹. Така формула, на думку західних науковців, є найкращим проявом правової держави. Підтвердженням цього положення є використання зазначеного інституту в багатьох країнах: *freies ermessen* (вільне оцінювання) – у Німеччині, *administrative discretion* – в Англії, *flit skon* (вільне судження) – у Данії, *attivitа discrezionale* – в Італії, *discretionnaire bevoegdheid* (дискреційна компетенція) – у Нідерландах⁹².

Тому ми категорично не погоджуємося з позицією О. Ботнаренка, який, навівши визначення, що міститься у довідковому виданні з економіки: «Дискреція (від лат. *discretio*) зазвичай інтерпретується як можливість

⁸⁹Свінцицький А. Дискреційні повноваження митників як виправдання їх бездіяльності. *Юридична газета*. № 44 (490). URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/mitne-pravo/diskreciyni-povnovazhennya-mitnikiv-yak-vipravdannya-yih-bezdiyalnosti.html>

⁹⁰Французько-український словник юридичних термінів. Одеса: Національний університет «Одеська юридична академія», 2016. 372 с.

⁹¹Лагода О. С. Основні помилки у застосуванні дискреційних повноважень посадовими особами адміністративних органів. *Право України*. 2009. № 3. С. 86–89.

⁹²Зілер Ж. Політико-адміністративні системи країн ЄС. Порівняльний аналіз / пер. з фр. В. Ховхуна. Київ: Основи, 1996. 420 с.

вирішення посадовою особою або державним органом будь-якого питання на власний розсуд»⁹³, доходить до висновку: «... таке тлумачення дискреції занадто вузьке і не розкриває його змісту в повному обсязі, тому пропонуємо свій варіант визначення дискреції як способу вирішення посадовою особою або державним органом питань, які не мають однозначного, повного або взагалі не мають нормативного регулювання і тому останнє залежить від оцінки даних питань суб'єктом правових відносин»⁹⁴. У правовідносинах дискреція повинна розглядатися виключно як правомірний вибір серед альтернатив, передбачених нормативно-правовими актами, а не як поведінка на власний розсуд, що є, по суті, свавіллям.

В українському законодавстві поняття «дискреційні повноваження» вперше було закріплено на рівні Методології проведення антикорупційної експертизи, яка була затверджена наказом Міністерства юстиції України від 23.06.2010 № 1380/5⁹⁵. У ньому наводилися ознаки дискреційних повноважень, способи і форми їхнього закріплення в нормативно-правових актах, але відсутнім було саме визначення поняття «дискреційні повноваження». Цей недолік було усунуто із затвердженням нової Методології проведення антикорупційної експертизи наказом Міністерства юстиції України від 24.04.2017 № 1395/5, відповідно до якого⁹⁶: дискреційні повноваження – це сукупність прав та обов'язків органів державної влади та місцевого самоврядування, осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, що надають можливість на власний розсуд визначити повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, яке приймається, або можливість вибору на власний розсуд одного з декількох

⁹³Большой экономический словарь. 24800 терминов / под ред. А. Н. Азрилиян. Москва: Институт правовой экономики, 2002. С. 195–196.

⁹⁴Ботнаренко О. М. Дискреція та оціночні поняття в кримінальному судочинстві. *Адвокат*. 2009. № 3. С. 23–25.

⁹⁵Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи проєктів нормативно-правових актів: наказ Міністерства юстиції від 23.06.2010 № 1380/5. URL: <http://old.minjust.gov.ua/30668>.

⁹⁶Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи проєктів нормативно-правових актів: наказ Міністерства юстиції від 24.04.2017 № 1395/5 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1395323-17>

варіантів управлінських рішень, передбачених нормативно-правовим актом, проектом нормативно-правового акта.

У вказаній Методології зазначається також, що дискреційні повноваження мають такі ознаки: 1) дозволяють органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) на власний розсуд оцінювати юридичний факт (фактичний склад), унаслідок чого можуть виникати, змінюватися або припинятися правовідносини; 2) дають змогу на власний розсуд обирати одну з декількох запропонованих у нормативно-правовому акті, проекті нормативно-правового акта форм реагування на цей юридичний факт; 3) надають можливість органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) на власний розсуд вибирати захід публічно-правового впливу щодо фізичних та юридичних осіб, його вид, розмір, спосіб реалізації; 4) дозволяють органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) обрати форму реалізації своїх повноважень – видання нормативного або індивідуально-правового акта, вчинення (утримання від вчинення) адміністративної дії; 5) наділяють орган (особу, уповноважену на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) правом повністю або частково визначати порядок здійснення юридично значущих дій, у тому числі строк та послідовність їхнього здійснення; 6) надають можливість органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) на власний розсуд визначати спосіб виконання управлінського рішення, у тому числі передавати виконання прийнятого рішення підлеглим особам, іншим органам державної влади та місцевого самоврядування, встановлювати строки і процедуру виконання.

Дискреційні повноваження можуть закріплюватися в нормативно-правових актах, проектах нормативно-правових актів такими способами: 1) за допомогою оціночних понять, наприклад: «за наявності поважних причин орган має право надати...», «у виняткових випадках особа, уповноважена на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, може дозволити...»,

«рішення може бути прийняте, якщо це не суперечить суспільним інтересам...» тощо; 2) шляхом перерахування видів рішень, що ухвалюються органом (особою, уповноваженою на виконання функцій держави або місцевого самоврядування), не вказуючи підстав для прийняття того чи іншого рішення або шляхом часткового визначення таких підстав; 3) шляхом надання права органу (особі, уповноваженій на виконання функцій держави або місцевого самоврядування) під час виявлення певних обставин (настання конкретних юридичних фактів) ухвалювати чи не ухвалювати управлінське рішення залежно від власної оцінки цих фактів; 4) за допомогою нормативних приписів, що містять лише окремі елементи гіпотези чи диспозиції правової норми, які не дозволяють зробити однозначний висновок про умови застосування нормативного припису або правові наслідки застосування такого припису.

При цьому наголошуємо, що дискреційні повноваження посадових осіб податкових і митних органів не потрібно сприймати лише як негативне явище, адже належним чином регламентовані дискреційні повноваження дозволяють ефективно забезпечити та реалізувати правозастосовну діяльність.

Вважаємо доречним виділити такі дискреційні повноваження посадових осіб органів ДФС⁹⁷:

- ті, що надають можливість на власний розсуд оцінювати юридичний факт (фактичний склад), унаслідок чого можуть виникати, змінюватися або припинятися правовідносини, та можливість обирати одну з декількох встановлених у нормативно-правовому акті форм реагування на цей юридичний факт;

- ті, які дають змогу посадовій особі органу ДФС на власний розсуд обирати захід публічно-правового впливу щодо фізичних та юридичних осіб-платників податків, його вид, розмір, спосіб реалізації;

⁹⁷Федчук С. І. Інституціональне забезпечення реалізації дискреційних повноважень податкових органів в Україні. *Модернізація податкової та митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України*: монографія / керівник авторського колективу П. В. Пашко; за наук. ред. С. В. Онишко. Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С. 376–388.

– ті, що уповноважують посадову особу органу ДФС на власний розсуд визначати строки, послідовність здійснення і спосіб виконання управлінського рішення.

На підставі викладеного можна зробити висновки, що визначення й аналіз корупційних ризиків дозволяють виявити наявність дискреційних норм й відповідних повноважень, можливі шляхи недотримання вимог антикорупційного законодавства й факти вчинення корупційних правопорушень.

3.3 Рекомендації щодо інформаційного забезпечення функціонування інституції внутрішньої безпеки на основі оцінювання корупційних ризиків

Практичне втілення в життя заходів протидії корупції, як складової ефективного управління інституційними ризиками в сучасних умовах в органах доходів і зборів неможливе без використання новітніх інформаційних технологій. Про це свідчить той факт, що у вересні 2019 року Організацією з безпеки і співпраці в Європі (ОБСЄ) започатковано антикорупційну платформу для управлінь внутрішньої безпеки прикордонних і правоохоронних органів держав-учасниць ОБСЄ Південно-Східної Європи, України та Молдови. Також була розроблена дорожня карта майбутньої діяльності платформи для подальшого посилення реалізації ефективної антикорупційної політики та заходів на національному та регіональному рівнях⁹⁸.

У контексті європейської політики у сфері системи інформаційної безпеки, зокрема в державних органах європейських країн, була прийнята «Стратегія безпеки інформаційного суспільства: діалог, партнерство і розширення можливостей», яка містить огляд сучасного стану загроз безпеці інформаційного суспільства та визначає нові додаткові заходи щодо забезпечення систем інформаційної безпеки, зокрема безпеки інформації з обмеженим доступом. У Стратегії зазначається, що, незважаючи на активні

⁹⁸ОБСЄ запустила антикорупційну платформу для Південно-Східної Європи й України. URL: <https://newsua.one/news/obse-zapustila-antikorupciinu-platformu-dlya-pivdenno-shidnoi-evropi-i-ukraini.html>

зусилля на міжнародному, європейському та національному рівнях, виникають усе нові виклики інформаційній безпеці, включаючи атаки на інформаційні системи з корисливими цілями, поширення шкідливого програмного забезпечення. Будь-які нові платформи для комунікації та інформаційних систем неминуче створюють нові можливості для кібератак. У межах політики ЄС у цій сфері впроваджуються нові заходи діяльності державних інститутів з урахуванням розвитку кіберзлочинності. Зокрема, пропозиції боротьби з цим явищем висвітлені в Повідомленні «На шляху до спільної політики в боротьбі з кіберзлочинністю». Основне призначення Повідомлення – розвиток співробітництва між правоохоронними органами; збільшення фінансової підтримки ініціатив щодо підготовки національних правоохоронних органів з розслідування кіберзлочинів; підтримка досліджень у сфері боротьби з кіберзлочинністю; реалізація заходів щодо запобігання та протидії скоординованим і великомасштабним атакам на інформаційну інфраструктуру.

Останніми роками діють кілька інноваційних проєктів у сфері протидії кіберзлочинності. Було прийнято рішення про заснування Спеціальної групи з кіберзлочинності в ЄС (European Union Cybercrime Task Force), до якої увійшли представники від Європолу, Євроюсту та Європейської комісії. Під егідою Європолу діє дослідницький проєкт з аналізу організованої злочинності, що використовує можливості Інтернету іОСТА (Strategic analysis of Internet Facilitated Organised Crime), мета якого полягає в оцінюванні наявних і перспективних тенденцій розвитку кіберзлочинності та інформуванні про оперативну роботу в даній сфері. Дослідження іОСТА засновані на аналізі оперативної інформації від правоохоронних установ ЄС⁹⁹.

Також у межах європейського співробітництва в документі «Східне партнерство – 20 очікуваних досягнень до 2020 року: фокусуючись на головних пріоритетах та реальних результатах», що був розроблений ЄС у грудні 2016 р. та оновлений у червні 2017 р., основна увага приділяється інформаційній безпеці у країнах-партнерах (Азербайджан, Вірменія, Грузія, Молдова і

⁹⁹Логінова Н. Ш., Дробожур Р. Р. Правовий захист інформації: навч. пос. Одеса: Фенікс, 2015. 264 с.

Україна). У цьому документі з'явилися такі цілі, як вирішення проблем із кіберзлочинністю, оцінка кіберзагроз, посилений захист критичної інфраструктури і комплексна національна та регіональна політика управління ризиками. З метою покращання здатності країн-партнерів протидіяти організованій злочинності Євросоюз пропонує країнам-партнерам посилити співпрацю з Європолом і Євроюстом. Ця визначена до 2020 р. мета вже фактично досягнута в Україні, оскільки з 2009 р. діє Угода про стратегічне співробітництво між Україною і Європолом, а з лютого 2017 року – Угода про співробітництво між Україною та Євросоюзом.

Як уже зазначалося раніше у нашій роботі, інституційні ризики загрожують тим, що функції податкового адміністрування можуть бути перервані в разі, якщо відбуваються певні зовнішні або внутрішні події, такі як стихійні лиха, саботаж, втрата або знищення матеріальних активів, вихід з ладу ІТ-систем апаратного або програмного забезпечення, і адміністративні порушення (наприклад, витік конфіденційної інформації платників податків, що призводить до втрати довіри громадськості, зокрема довіри до податкової адміністрації)¹⁰⁰.

Варто зупинитися на тому, що відповідно до Концепції організації діяльності ДФС з управління ризиками у податковій сфері¹⁰¹ одним із напрямів у діяльності ДФС виділяється управління інституційними ризиками під час реалізації наданих ДФС чинним законодавством владних повноважень. Проте визначення переліку інституційних податкових ризиків, а також здійснення управління ними покладається на такі департаменти:

- Департамент інформаційних технологій (напрямок діяльності – інформаційні технології);
- Департамент організації роботи податкової служби (напрямок діяльності – організація роботи служби);

¹⁰⁰Нес Баркі Вольф, Мунавер Султан Хваджа, Анн Андреассонта, Фаріс Фінк. Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. 2018. Травень. С. 20. URL: http://www.tadat.org/files/Ukraine_Final_PAR_2018_UKR.pdf

¹⁰¹Про організацію діяльності Державної фіскальної служби України з управління ризиками Наказ Державної фіскальної служби від 03.07.2018 № 433.

- Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації;
- Департамент матеріального забезпечення та розвитку інфраструктури;
- Департамент кадрової політики і роботи з персоналом;
- Департамент фінансування, бухгалтерського обліку та звітності;
- Регуляторно-правовий департамент.

Вважаємо, що вказані департаменти, безумовно, повинні визначати інституційні податкові ризики, але управління ними буде ефективним за умови, коли воно буде здійснюватися на засадах незалежності, неупередженості та незацікавленості у показниках. Крім того, особливого підходу вимагає управління корупційними ризиками, як складової інституційних ризиків. Таким чином, оптимальним, на нашу думку, є контроль за управлінням інституційними податковими ризиками інституцією, яка матиме правовий статус, що дозволить забезпечити її незалежність, неупередженість і, як наслідок, ефективність діяльності, як це відбувається на прикладі діяльності Управління генерального інспектора Міністерства фінансів США щодо контролю за адмініструванням податків (Treasury Inspector General for Tax Administration – TIGTA).

В сучасних умовах великого значення в управлінні інституційними ризиками, які загрожують цілісності органів доходів і зборів, включаючи корупційні ризики, набуває використання відповідних інформаційних платформ.

У Стратегічному плані розвитку на 2018–2021 роки Управління генерального інспектора Міністерства фінансів США щодо контролю за адмініструванням податків (TIGTA) однією з цілей визначено розроблення та адміністрування інформаційних програм для виявлення та пом'якшення наслідків потенційної корупції в діяльності IRS (Служби внутрішніх доходів), таких як несанкціонований доступ до конфіденційної інформації платників

податків або хабарництво службових осіб IRS¹⁰². TIGTA також має повноваження, спрямовані на захист IRS від зовнішніх загроз, які можуть перешкоджати ефективному управлінню її діяльністю. Ці повноваження спрямовані на встановлення осіб, які вчинили насильство над працівниками служб IRS або які в іншому випадку могли б загрожувати безпеці працівників IRS, об'єктів інфраструктури або баз даних. TIGTA здійснює інформаційно-аналітичну діяльність, спрямовану на допомогу керівництву IRS у прийнятті планових чи позапланових оперативних рішень щодо потенційних терористичних атак чи інших заходів, які можуть загрожувати системам, операціям та людям в IRS.

У Стратегічному плані розвитку на 2018–2021 роки Управління Генерального інспектора Міністерства фінансів США прогнозується, що шахрайства, пов'язані з оподаткуванням, зокрема використання даних платників податків у протиправних посяганнях, становитимуть постійну й зростаючу загрозу для платників податків США та податкової системи.

У контексті досвіду США наголошуємо на тому, що задекларовані пріоритети реформування системи ДФС щодо автоматизації сервісів і процесів, запровадження максимальної кількості онлайн-послуг для полегшення ведення бізнесу (переведення сплати податків в онлайн-режим, запровадження мобільних додатків, запуск чат-ботів та онлайн-консультацій¹⁰³) вимагають адекватної, потужної системи захисту даних платників податків в Україні.

TIGTA стикнулося у своїй діяльності з проблемами, пов'язаними з розвитком інформаційних технологій та їхнім впливом на податкову адміністрацію США. Зокрема, доступ TIGTA до систем даних IRS має вирішальне значення для місії TIGTA. Кожна зміна систем даних IRS чи їхня модернізація створює наслідки для TIGTA у вигляді проблем із доступом. Зростаюча потреба в обробці все більшого масиву даних зумовлює збільшення

¹⁰²Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA) FY 2018–2022 Strategic Plan. URL: https://www.treasury.gov/tigta/about/TIGTA_StrategicPlanFY18-FY22.pdf

¹⁰³Пріоритет ДФС – діджиталізація 100 % податкових сервісів. *Вісник. Офіційно про податки*. 2018. № 44 (996). URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100009931-prioritet-dfs-didzhitalizatsiya-100-podatkovikh-servisiv>

людських та технологічних ресурсів, необхідних для ефективного аналізу даних. Без прямого доступу до систем IRS для проведення аналізів TIGTA змушена імпортувати великі обсяги даних у власне середовище. Це перевантажує ресурси IRS та TIGTA для передавання та зберігання великих обсягів даних, що в поєднанні з обмеженою пропускнуою здатністю телекомунікацій створює проблеми, які спричинили зміни пріоритетів, зокрема, необхідність у забезпеченні більш раннього виявлення та розслідування шахрайств та злочинів у сферах використання цифрової інформації, викрадення особистих даних платників податків, шахрайств із відшкодуванням та шахрайств із державними закупівлями. Постійне вдосконалення технологій обумовлює виникнення нових ризиків, пов'язаних із платниками податків порушення конфіденційності інформації, викрадення персональних даних, зростання кіберзлочинності та злочинності у сфері цифрової інформації.

Перед IRS постали безпрецедентні проблеми, пов'язані зі зберіганням та спільним використанням інформації про платників податків, онлайн-послуг та використанням інших автоматизованих інструментів в операційному середовищі. Контрольні повноваження, що здійснюються TIGTA, потребують достатнього доступу до оперативних та інших конфіденційних даних, документів та процесів, які підтримуються та обмінюються в усіх електронних програмах управління податкової служби IRS. Пріоритетні ініціативи повинні вирішувати недоліки в наявному контролі та встановлювати заходи щодо зменшення ризику та вдосконалення інформаційних технологій, необхідних для нових програм управління податковою адміністрацією, задоволенні потреб в адаптації та впровадженні нових методів спілкування в результаті змін у цифрових носіях, включаючи цифрові зображення, цифрове відео, вебсторінки та веб-сайти, соціальні мережі та бази даних, цифрове аудіо, та електронні видання.

Для вирішення вказаних проблем передбачається використання ризикоорієнтованого підходу до визначення можливостей підвищення ефективності програм IRS, придбання оновлених криміналістичних та

аналітичних засобів, програм адміністрування для управління IRS у кіберпросторі, створення протоколів зовнішньої комунікації для забезпечення заходів щодо обміну інформацією.

Окремо у Стратегічному плані розвитку на 2018–2011 рр. TIGTA акцентується увага на розробленні ініціатив, спрямованих на виявлення незаконних або неправомірних дій працівників IRS та виявлення сторонніх осіб, які планують підкупити службовців IRS, що виконують свої обов'язки, або незаконно втрутитися у діяльність IRS. Для подолання цих загроз планується розроблення та адміністрування програм розслідування, призначених для виявлення та протидії потенційній корупції в діяльності IRS, зокрема у сфері отримання несанкціонованого доступу до конфіденційної інформації платників податків, або підкупу службовців IRS з метою протидії загрозам як із внутрішнього злочинного середовища, так і на рівні міжнародної злочинності.

Повертаючись до вітчизняних реалій, загалом погоджуємося з авторами аналітичної записки¹⁰⁴, у якій розкриваються основні напрями діяльності ДФС/ДПС щодо управління податковими ризиками, які, спираючись на положення Постанови КМ України від 12.12.2019¹⁰⁵, виділяють основні засади роботи з інституційними ризиками в діяльності ДПС і пропонують таку видову класифікацію інституційних ризиків: нормативно-правові; операційно-технологічні; програмно-технічні; фінансово-господарські тощо. Проте далі у вказаній науковій роботі, автори розкриваючи зміст операційно-технологічних ризиків, відносять до них корупційні ризики. ***Вважаємо, що у діяльності органів доходів і зборів корупційні ризики становлять окремий вид інституційних ризиків й це має відображатися у виробленні рекомендацій щодо управління ними.***

¹⁰⁴Основні напрями діяльності ДФС/ДПС щодо управління податковими ризиками: аналітична записка. НДІ фінансової політики Університету ДФС України. 2019. С. 23.

¹⁰⁵Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF> (дата звернення: 06.11.2019)

У Методології оцінювання корупційних ризиків у діяльності органів влади містяться поняття, важливі для нашого дослідження, зокрема: **«корупційний ризик»** – імовірність того, що відбудеться подія корупційного правопорушення чи правопорушення, пов’язаного з корупцією, яка негативно вплине на досягнення органом влади визначених цілей та завдань; **ідентифікація корупційних ризиків** – визначення чинників корупційного ризику у діяльності/бездіяльності посадових осіб органу влади, що можуть сприяти скоєнню ними корупційного правопорушення чи правопорушення, пов’язаного з корупцією; **об’єкт оцінювання корупційних ризиків** – функції та завдання органу влади, його посадових осіб, визначені законодавчими актами, та способи їхньої реалізації; **оцінка корупційних ризиків** – процес визначення, аналізу та безпосередньої оцінки корупційного ризику; **чинники корупційного ризику** – умови та причини, що заохочують (стимулюють), викликають або дозволяють скоєння посадовою особою під час виконання нею функцій держави або місцевого самоврядування діянь, які можуть призвести до вчинення корупційного правопорушення чи правопорушення, пов’язаного з корупцією¹⁰⁶.

З урахуванням попередніх результатів нашого дослідження вважаємо, що заслуговує на увагу така класифікація корупційних ризиків:

1 Корупційні ризики у сфері дискреційних повноважень посадових осіб органів доходів і зборів:

– коли є юридично закріплена можливість посадової особи органів доходів і зборів на власний розсуд оцінювати юридичний факт (фактичний склад), унаслідок чого можуть виникати, змінюватися або припинятися правовідносини та можливість обирати одну з декількох встановлених у нормативно-правовому акті форм реагування на цей юридичний факт;

– коли наявна юридично закріплена можливість посадової особи органів доходів і зборів на власний розсуд обирати захід публічно-правового впливу

¹⁰⁶Про затвердження Методології оцінювання корупційних ризиків у діяльності органів влади: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції від 02.12.2016 № 126. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1718-16/ed20161202#n21>

щодо фізичних та юридичних осіб – платників податків, його вид, розмір, спосіб реалізації;

- коли є юридично закріплена можливість посадової особи органів доходів і зборів на власний розсуд визначати строки, послідовність здійснення і спосіб виконання управлінського рішення;

2. Корупційні ризики відповідно до визначених у законодавстві корупційних правопорушень, за які передбачена адміністративна відповідальність, та корупційних правопорушень, за які передбачена кримінальна відповідальність (корупційні злочини):

- у разі порушення обмежень щодо сумісництва та суміщення з іншими видами діяльності;

- у разі порушення встановлених законом обмежень щодо одержання подарунків;

- у разі порушення вимог фінансового контролю;

- у разі порушення вимог щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів;

- у разі незаконного використання інформації, що стала відома посадовим особам органів доходів і зборів у зв'язку з виконанням службових повноважень;

- у разі невжиття заходів щодо протидії корупції;

- у сфері привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем;

- у разі нецільового використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням;

- у разі підкупу працівників органів доходів і зборів;

- у разі зловживання владою або службовим становищем посадовими особами органів доходів і зборів;

- у разі зловживань повноваженнями посадовими особами органів доходів і зборів;

- у разі прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди службовими особами органів доходів і зборів;
- у разі незаконного збагачення службовими особами органів доходів і зборів;
- у разі зловживання впливом службовими особами органів доходів і зборів.

На сьогодні у спеціалізованій літературі приділяється значна увага «*Vulnerabilities to Corruption Assessments*» («вразливість до корупційного оцінювання»), що визначається за різними підходами з урахуванням особливостей управління корупційними ризиками в різних сферах діяльності.

Для оцінювання та моніторингу корупційних ризиків в українських державних установах відповідно до європейських стандартів та кращої світової практики розроблено відповідні загальні настанови, у яких визначаються інструменти та методи для управління корупційними ризиками, які державні установи можуть застосовувати згідно зі своїми конкретними потребами і для самооцінювання корупційних ризиків¹⁰⁷.

Основою ефективного управління корупційними ризиками є систематичне визначення сфер та оцінювання корупційних ризиків, а також визначення заходів зі зниження ризиків. Відповідати за реалізацію цього повинні окремі співробітники. До комітету з управління ризиками можуть також входити співробітники, які не є членами цього комітету, але тих, хто може дати корисну інформацію про сфери/процеси, які на сьогодні оцінюються, бо вони, зрештою, теж відповідальні за ефективність заходів з управління корупційними ризиками в установі. Комітет з управління ризиками може визначити та оцінити корупційні ризики в поєднанні з загальною оцінкою ризиків установи або окремо (пріоритетні напрямки / внутрішні процеси тощо).

Узагалі сам процес реалізації охоплює три основні елементи:

¹⁰⁷ Драго Кос. *Управління корупційними ризиками в державній службі України (Процедури оцінки корупційних ризиків в діяльності посадових осіб): технічний посібник* (USAID та CIPE). URL: [file:///C:/Users/ogorodnikova/Downloads/technical_book%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ogorodnikova/Downloads/technical_book%20(1).pdf)

1) виявлення сфер та ризиків, притаманних корупції: визначення сфер, які будуть оцінюватися (тобто загальна сфера: управління організацією, управління персоналом, управління фінансами, державні закупівлі, управління документообігом, управління безпекою установи; сфера етичної поведінки: конфлікт інтересів, подарунки, хабарництво, захист інформаторів і т. д., та спеціальна сфера: вона передбачатиме конкретні функції діяльності установи, для яких вона була створена) та виявлення джерел ризику (нормативні, людські та практичні (оперативні) недоліки);

2) оцінювання ймовірності та значущості ризиків, притаманних корупції: оцінювання наявного внутрішнього контролю за виявленими ризиками, і для тих, які не є ефективними або не існують, оцінювання відносної ймовірності та потенційного значення цих ризиків;

3) зниження виявлених корупційних ризиків: відповідає на досить імовірні та значущі корупційні ризики й оцінює пріоритети та джерела для реалізації заходів контролю або конкретних процедур виявлення корупції. Комітет з управління ризиками повинен створити реєстратора з управління ризиками, який перераховує корупційні ризики, які оцінюються щодо відносної ймовірності прояву та значущості. Ці ризики необхідно порівняти з ефективністю заходів контролю, які також запропоновані комітетом. Корупційні ризики потім передаються менеджерам процесів та/або відомствам, розробляється план реагування на корупційні ризики¹⁰⁸.

Таблиця 1 – Імовірність виникнення корупційних ризиків

Імовірність	Що це означає?
Невелика (рідкісні приклади)	Імовірність настання корупційного злочину незначна, а заходи контролю можуть запобігти уразливості
Вища (це може невдовзі статися)	Корупційний злочин відбувся, може повторитися найближчим часом, але заходи контролю спроможні запобігти або, принаймні, значно ускладнити ризик
Найвища	Корупційний злочин відбувся, може повторитися найближчим часом, але заходи контролю є неефективні або ненадійні

¹⁰⁸ Драго Кос. *Управління корупційними ризиками в державній службі України (Процедури оцінки корупційних ризиків в діяльності посадових осіб): технічний посібник (USAID та CIPE)*. URL: file://https://vkksu.gov.ua/userfiles/technical_book.pdf

Таблиця 2 – Наслідки виникнення корупційних ризиків

Вплив		Що це означає?		
Невеликий (незначні фінансові втрати, реалізація не перебуває в небезпеці, репутація не зіпсована)		Практично немає ніяких наслідків – необхідні заходи або не потрібні або потрібні в дуже незначних масштабах		
Вищий		Наслідки важливі – необхідність у реорганізації деяких вразливих сфер діяльності та ліквідації проблем		
Найвищий		Значні наслідки для установи – потрібно міняти процеси та виділяти ресурси на заходи контролю		
Рівень імовірності ризику	Високий			
	Вищий			
	Невеликий			
		Невеликий	Вищий	Високий
	Рівень впливу – наслідків			

Джерело¹⁰⁹.

Що стосується вдосконалення діяльності інституції внутрішньої безпеки органів ДФС як оперативно-розшукового підрозділу, то необхідно відзначити, що останніми роками європейська методологія досудового кримінального провадження ґрунтується на концепції ILP (intelligence-led policing), розробленій та впровадженій провідним британським і світовим вченим в сфері кримінології Джеррі Раткліффом¹¹⁰. ILP (intelligence-led policing) перекладається як поліцейська діяльність, керована аналітикою. Використання цієї методики дозволило зробити переворот у європейській системі досудового розслідування і дало можливість досягнути величезного прогресу у сфері дотримання прав громадян і юридичних осіб, підвищення розкриття і роботи поліцейських органів на випередження

¹⁰⁹ Драго Кос. *Управління корупційними ризиками в державній службі України (Процедури оцінки корупційних ризиків в діяльності посадових осіб): технічний посібник* (USAID та CIPE). URL: file:///https://vkksu.gov.ua/userfiles/technical_book.pdf.

¹¹⁰ Юровский Д. Удастся ли парламенту создать украинский OLAF до выборов? URL: https://jurliga.ligazakon.net/ua/analitics/181044_udastsya-li-parlamentu-sozdat-ukrainskiy-olaf-do-vyborov

(превентивної, ініціативної роботи щодо виявлення злочинів): реєстрація кримінального провадження проводиться на підставі даних, зібраних з державних та міжнародних баз даних, реєстрів й інших джерел, проаналізованих за допомогою спеціального інструментарію кримінального аналізу (програмних комплексів і програмних продуктів, наприклад, розробок Anasara Science Inc., Visual Analytics Inc.), спеціально підготовленими детективами-аналітиками (засекреченими співробітниками правоохоронного органу, які працюють тільки з базами даних та інформацією і не мають безпосереднього стосунку до конкретного кримінального провадження).

Результатом описаного підходу є те, що на підставі підготовленого аналітиком мотивованого звіту слідчий вносить (або не вносить) дані про кримінальне правопорушення до реєстру і починає розслідування. Згідно з рекомендаціями ОБСЄ¹¹¹ сучасна поліцейська діяльність (мається на увазі діяльність не тільки поліції, але і інших правоохоронних органів) повинна базуватися насамперед на зборі, обробці, аналізі оперативних даних і інформації й поліцейському ініціативному (превентивному) реагуванні на загрози правам, що охороняються кримінальним законом правам, однак це не виключає реагування на інші джерела інформації й повідомлення про злочини.

Під час збору оперативних даних (циклу роботи з оперативними даними) описуються і виділяються шість загальновизнаних стандартних етапів, які використовуються для перетворення необроблених даних та інформації в цінні оперативні дані, що вимагають конкретних дій. В ідеалі процес починається з прийняття рішення або постановки завдання, за яким йде етап планування, після чого аналітики беруть участь у зборі інформації і даних, що підлягають оцінюванню відповідно до офіційно визнаної системи оцінки. Наступним кроком є фактичний етап обробки, який починається зі співставлення й структурування доступних даних та інформації і внесення їх до бази даних. Потім дані і інформація аналізуються, що призводить до отримання оперативних матеріалів на

¹¹¹Руководство ОБСЕ по полицейской деятельности на основе оперативных данных и информации. Вена. 2017. URL: // <https://www.osce.org/ru/chairmanship/357211?download=true>

основі оперативних даних та інформації для одержувача (керівника, слідчого або інших осіб, які ставлять завдання перед аналітиками або запитують їхні аналітичні матеріали) та інших зацікавлених сторін. Передані оперативні дані оцінюються одержувачем з урахуванням відповідних потреб і вимог. Отриманий зворотний зв'язок використовується для підвищення якості матеріалів або як методологічна інформація для майбутніх аналогічних оперативних продуктів¹¹².

За такого підходу реалізується принцип примату аналітичної та інформаційної роботи, превентивної та ініціативної діяльності правоохоронців щодо самостійного виявлення злочинів навіть без надходження повідомлень про злочини з зовнішніх джерел інформації. Зібрані в межах таких кримінальних проваджень докази (дані і відомості) знову надходять від слідчого до аналітика, аналізуються і обробляються ним із залученням за необхідності експертів і фахівців, і лише підготовлений аналітиком висновок є підставою для продовження слідчих дій і визначення їхнього подальшого спрямування, а також підставою для прийняття процесуальних рішень у справі.

Підсумовуючи викладене та виходячи із запропонованої нами моделі інституції внутрішньої безпеки, повноваження якої поширюються на органи, діяльність яких спрямовується і координується через міністра фінансів, зокрема на органи доходів і зборів, вважаємо, що такою інституцією має здійснюватися контроль за управлінням автоматизованими аналітичними платформами, що проводять збір відповідної інформації, її аналіз, виявлення інституційних ризиків загалом і корупційних ризиків як їхньої складової. Також великого значення набуває використання й управління інформацією про можливі порушення в діях співробітників Державної митної служби, Державної податкової служби та органів, діяльність яких спрямовується і координується через міністра фінансів, отриманою з використанням усіх наявних засобів.

¹¹²Секретариат Организации по Безопасности и Сотрудничеству в Европе. Департамент противодействия транснациональным угрозам. Отдел стратегических вопросов полицейской деятельности. Руководство ОБСЕ по полицейской деятельности на основе оперативных данных и информации. Вена. 2017. С. 30. URL: <https://www.osce.org/ru/chairmanship/357211?download=true>

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи отримані результати дослідження, можна стверджувати, що сучасне законодавче та інституційне забезпечення на сьогодні дозволяє реалізувати певний спектр антикорупційних заходів інституцією внутрішньої безпеки (ГУВБ) органів ДФС відповідно до покладених на них функцій. У ході дослідження встановлено, що:

1. Правовий статус Державної фіскальної служби, як державної інституції становить систему взаємозалежних елементів: юридично визначеної мети, завдань і функцій, і ґрунтується на застосуванні інститутів обов'язку й відповідальності.

2. Правовий статус державного органу реалізується через адміністративний апарат його працівників. Правовий статус посадових та службових осіб фіскальних органів можна визначити як передбачену в нормативно-правових актах систему завдань, функцій, обов'язків, прав і гарантій прав, а також відповідальність окремої категорії працівників, що виконують покладені на них завдання.

3. Обґрунтовано, що на сьогодні органи ДФС України належать до системи правоохоронних. Нормативним підґрунтям цього є положення ст. 2 Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів».

4. Дослідження організаційно-правових засад функціонування інституції внутрішньої безпеки податкових органів зарубіжних країн дозволяє зробити висновки щодо їхніх відмінностей, зумовлених різницею особливостей економічно-соціальної складової, менталітету країни, наявністю політичної волі щодо функціонування органів та інституцій, пов'язаних з антикорупційною діяльністю та різних методологічних підходів. У зв'язку з цим, не створено жодної універсальної належної практики, яку можна було б повністю запозичити.

5. Досліджуючи правове підґрунтя боротьби з корупцією в системі податкових відносин в Україні, можна стверджувати, що національне та міжнародне (норми якого мають пріоритет над національним) антикорупційне законодавство є основою організації ефективної антикорупційної діяльності у фіскальних органах України, виконання якої покладено на Головне управління внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби України.

6. Особливості адміністративно-правового статусу співробітників Головного управління внутрішньої безпеки Державної фіскальної служби України полягає у тому, що:

а) їхні права та обов'язки встановлюються у межах компетенції Державної фіскальної служби України;

б) діяльність працівників ГУВБ ДФС підпорядкована виконанню завдань, покладених на відповідний підрозділ та службу загалом, має офіційний характер;

в) службові права та обов'язки характеризуються єдністю, своєрідність якої полягає в тому, що їхні права одночасно є обов'язками, адже вони повинні використовуватися в інтересах служби, а обов'язки – правами, бо інакше обов'язки неможливо буде здійснити;

г) реалізація працівником ГУВБ ДФС своїх прав та обов'язків гарантується законодавством;

д) законні приписи і вимоги працівником ГУВБ ДФС повинні виконуватися всіма, кому вони адресовані;

є) на працівників ГУВБ ДФС поширюється відповідний соціальний захист, а також встановлена відповідальність за вчинення правопорушень.

7. Оперативно-розшуковий статус підрозділів внутрішньої безпеки ДФС України – це нормативно закріплена система прав, обов'язків, юридичної відповідальності оперативних підрозділів внутрішньої безпеки ДФС України, які обумовлені їхніми основними завданнями.

8. Сучасна антикорупційна система ДФС на сьогодні має таке інституційне забезпечення, яке певною мірою дозволяє вирішувати проблеми

протидії корупції відповідно до міжнародних стандартів. Проте аналіз правового статусу ГУВБ ДФС України, зокрема висновки щодо нього, зроблені за допомогою Діагностичного інструменту оцінювання податкового адміністрування (TADAT), свідчать про певні проблемні моменти. Зокрема, потребує вдосконалення система обміну інформацією за фактами виявлених корупційних правопорушень і фактами ознак можливого вчинення злочинів у сфері службової діяльності посадовими та службовими особами органів ДФС. Також потребує вдосконалення алгоритм координації та взаємодії ГУВБ ДФС України з державними антикорупційними органами. Тому особлива увага в нашому дослідженні була приділена розробленню узагальнених рекомендацій щодо інформативного забезпечення функціонування інституції внутрішньої безпеки на основі оцінювання корупційних ризиків.

Також необхідно зазначити, що в органах ДФС згідно з Постановою Кабінету Міністрів «Питання запобігання та виявлення корупції» від 04.09.2013 № 706 функціонує уповноважений підрозділ з питань запобігання та виявлення корупції. Наказом ДФС від 29.10.2018 № 690 затверджено Положення про Департамент з питань запобігання та виявлення корупції Державної фіскальної служби України, відповідно до якого його основними функціями є підготовка, забезпечення та контроль за здійсненням заходів щодо запобігання, виявлення та протидії корупції у сфері службової діяльності посадових осіб Державної фіскальної служби України та її територіальних органів згідно з вимогами антикорупційного законодавства.

Під час виконання дослідження авторський колектив дійшов до консолідованої позиції щодо необхідності у перегляді підходів до формування нової структури інституції внутрішньої безпеки. Ураховуючи чинні нормативно-правові акти, а саме приписи, які містять Закон України «Про запобігання корупції», Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Кримінальний кодекс України; Кримінальний процесуальний кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення, міжнародні стандарти, *на наш погляд, функції протидії корупції є комплексним поняттям та*

охоплюють такі види діяльності, як запобігання, виявлення, припинення та ліквідація наслідків корупційних діянь, а також їхнє упередження.

Тому у разі формування нової структури підрозділів інституції внутрішньої безпеки, на нашу думку, необхідно насамперед встановити функції системно-організаційної діяльності кожного з таких підрозділів, розкриваючи зміст основних завдань і функцій покладених на інституцію внутрішньої безпеки. При цьому під час визначення процедур необхідно обов'язково враховувати те, щоб вони не виходили за межі основних завдань і функцій новоствореного підрозділу й не дублювали функції діючих антикорупційних органів.

Узагальнюючи отримані результати нашого дослідження можна стверджувати таке.

1. Докорінні зміни підходів до формування національної антикорупційної політики вимагають урахування обставин в організації діяльності всіх центральних органів влади, а особливо пов'язаних з фінансовою, податковою, митною сферами діяльності, державними казначейською та аудиторською службами та службою фінансового моніторингу, які перебувають у компетенції Міністерства фінансів України.

2. Створення спеціалізованих державних органів або спеціалізованих підрозділів в органах державної влади чи в окремих державних установах, призначення відповідальних осіб, з покладанням на них відповідних функцій та визначенням відповідних повноважень, не суперечить діяльності окремих «зовнішніх» антикорупційних інституцій.

3. Узагальнюючи досвід США на прикладі діяльності підрозділу TIGTA, який має правоохоронні повноваження і перебуває у підпорядкуванні Міністерства фінансів США, та екстраполюючи його у вітчизняні умови реформування ДФС, необхідно наголосити увагу на тому, що діяльність інституції внутрішньої безпеки потрібно організовувати так, щоб уникати ситуації, коли керівництво контролюючого органу (підрозділу) відповідає за результати діяльності органів (підрозділів), що перевіряються. Така інституція

повинна мати правовий статус, який дозволить гарантувати її незалежність, неупередженість.

Необхідною умовою для досягнення успіху у практичній діяльності щодо протидії корупції у фіскальних органах є чітке розуміння складу корупційних правопорушень, переліку та сутності корупційних ризиків, притаманних саме цій сфері суспільної діяльності. Тому боротьба з корупцією у сфері оподаткування повинна мати системний характер й базуватися на основі ризик-менеджменту.

Виходячи зі специфіки діяльності органів доходів і зборів, можна стверджувати, що вона зумовлює високий рівень **внутрішніх і зовнішніх загроз**. Під **внутрішніми загрозами** ми розуміємо: вчинення працівниками правопорушень, пов'язаних із виконанням їхніх професійних обов'язків (включаючи корупційні правопорушення); співучасть у протиправній діяльності суб'єктів господарювання; незаконне розголошення відомостей, що містять конфіденційні дані, та інше. **Зовнішні загрози** зумовлені протиправною діяльністю, спрямованою проти інтересів органів доходів і зборів загалом та їхніх працівників зокрема: незаконне проникнення у службові приміщення, пошкодження об'єктів інфраструктури, протиправне проникнення в інформаційні бази даних, локальні мережі, які містять конфіденційну інформацію, тощо.

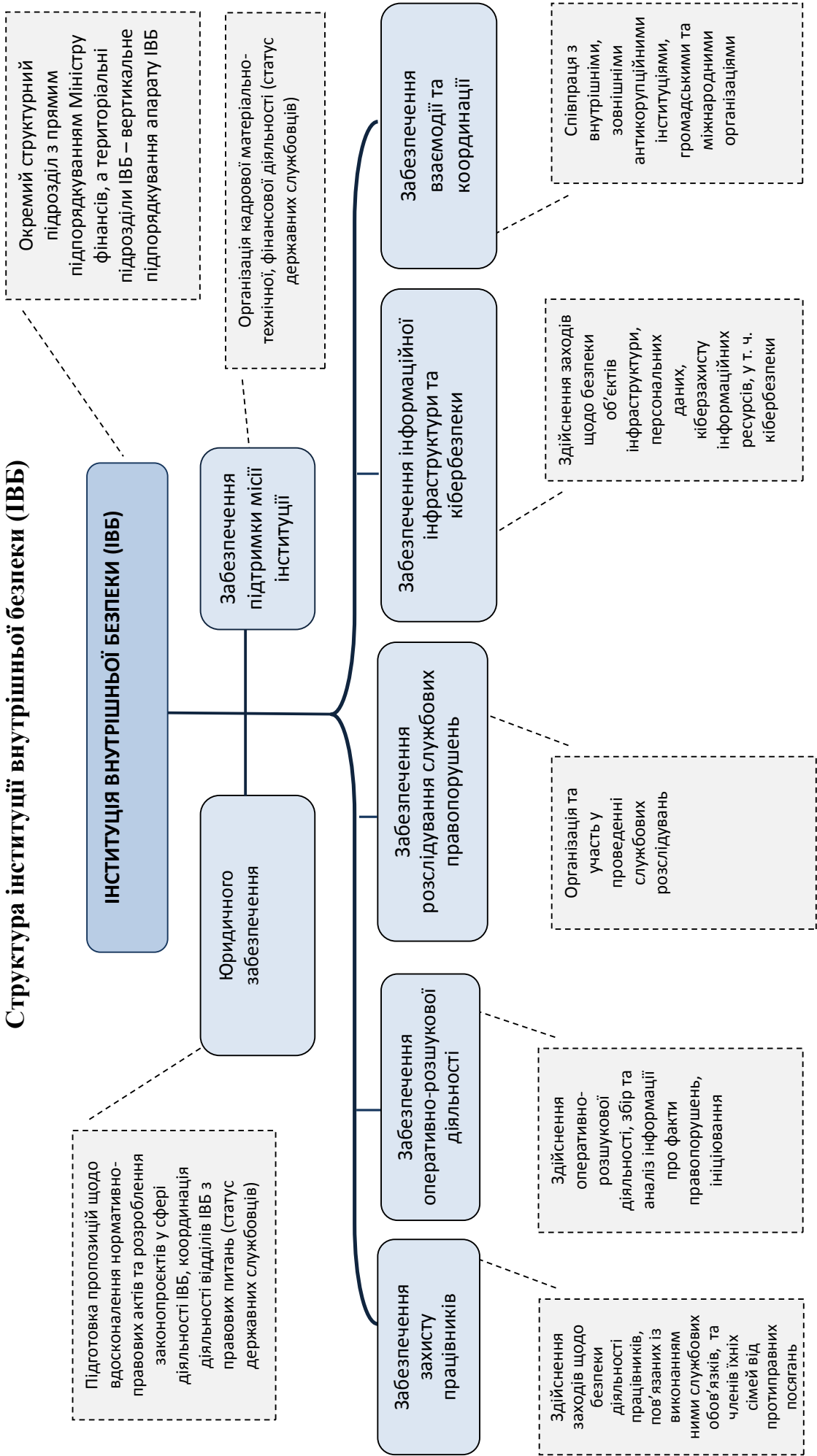
Інституційні ризики у діяльності органів доходів і зборів можна визначити як імовірність настання негативних подій унаслідок недосконалості комплексу заходів щодо захисту та протидії внутрішнім та зовнішнім загрозам. Вважаємо, що управління інституційними податковими ризиками буде ефективним за умови, якщо воно здійснюватиметься на засадах незалежності, неупередженості та незацікавленості у показниках. Крім того, особливого підходу вимагає управління корупційними ризиками, як складової інституційних ризиків. Таким чином, оптимальним, на нашу думку, є здійснення контролю за управлінням інституційними податковими ризиками інституцією внутрішньої безпеки органів доходів і зборів, яка матиме правовий

статус, що дозволить забезпечити її незалежність, неупередженість і, як наслідок, ефективність діяльності, як це відбувається на прикладі діяльності Управління Генерального інспектора Міністерства фінансів США щодо контролю за адмініструванням податків (Treasury Inspector General for Tax Administration – TIGTA).

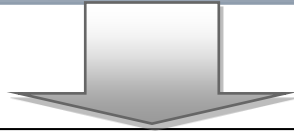
На основі аналізу зарубіжного досвіду, зокрема США, країн ЄС, Казахстану, вважаємо за доцільне створити Департамент внутрішньої безпеки при Міністерстві фінансів з поширенням юридичних повноважень на органи державної влади, діяльність яких спрямовуються та координується Міністром фінансів. Такою інституцією має здійснюватися контроль за управлінням автоматизованими аналітичними платформами щодо виявлення інституційних ризиків, їхнього аналізу загалом і корупційних ризиків як їхньої складової.

ДОДАТКИ

Структура інституції внутрішньої безпеки (ІВБ)



**ДЕПАРТАМЕНТ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ
МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ**
(як відокремлений структурний підрозділ з поширенням
повноважень на органи, діяльність яких спрямовується і
координується через міністра фінансів)

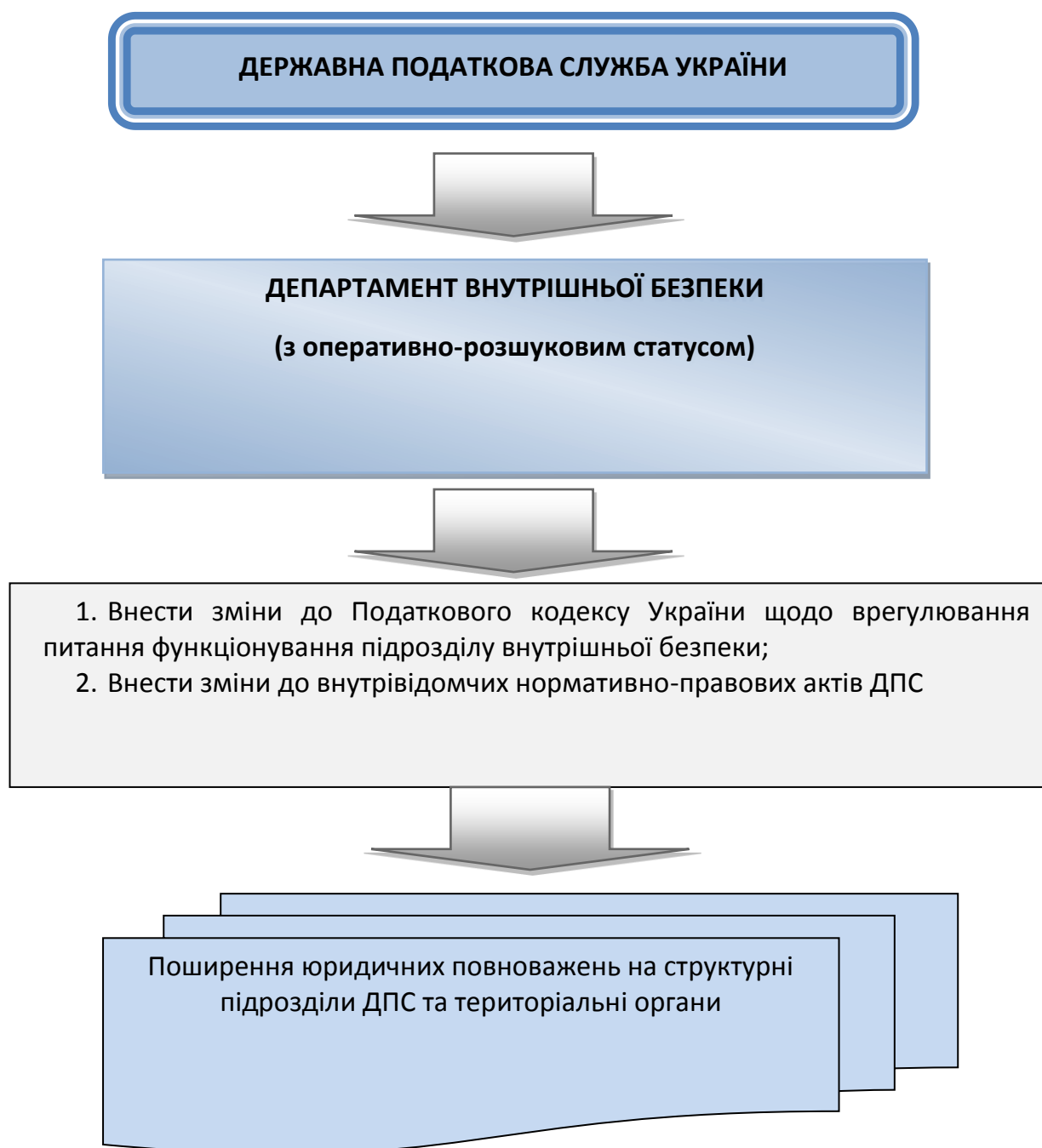


- ❖ Внести зміни до Положення про Міністерство фінансів України, затверджене Постановою КМ України від 20.08.14 № 375.
- ❖ Внести зміни до Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» від 18.02.1992 № 2135.

Поширення
юридичних
повноважень на
такі державні
органи влади:



- Державна податкова служба;
- Державна митна служба;
- Державна служба фінансового моніторингу України;
- Державна аудиторська служба України





**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА ФІНАНСОВИХ РОЗСЛІДУВАНЬ
УКРАЇНИ**



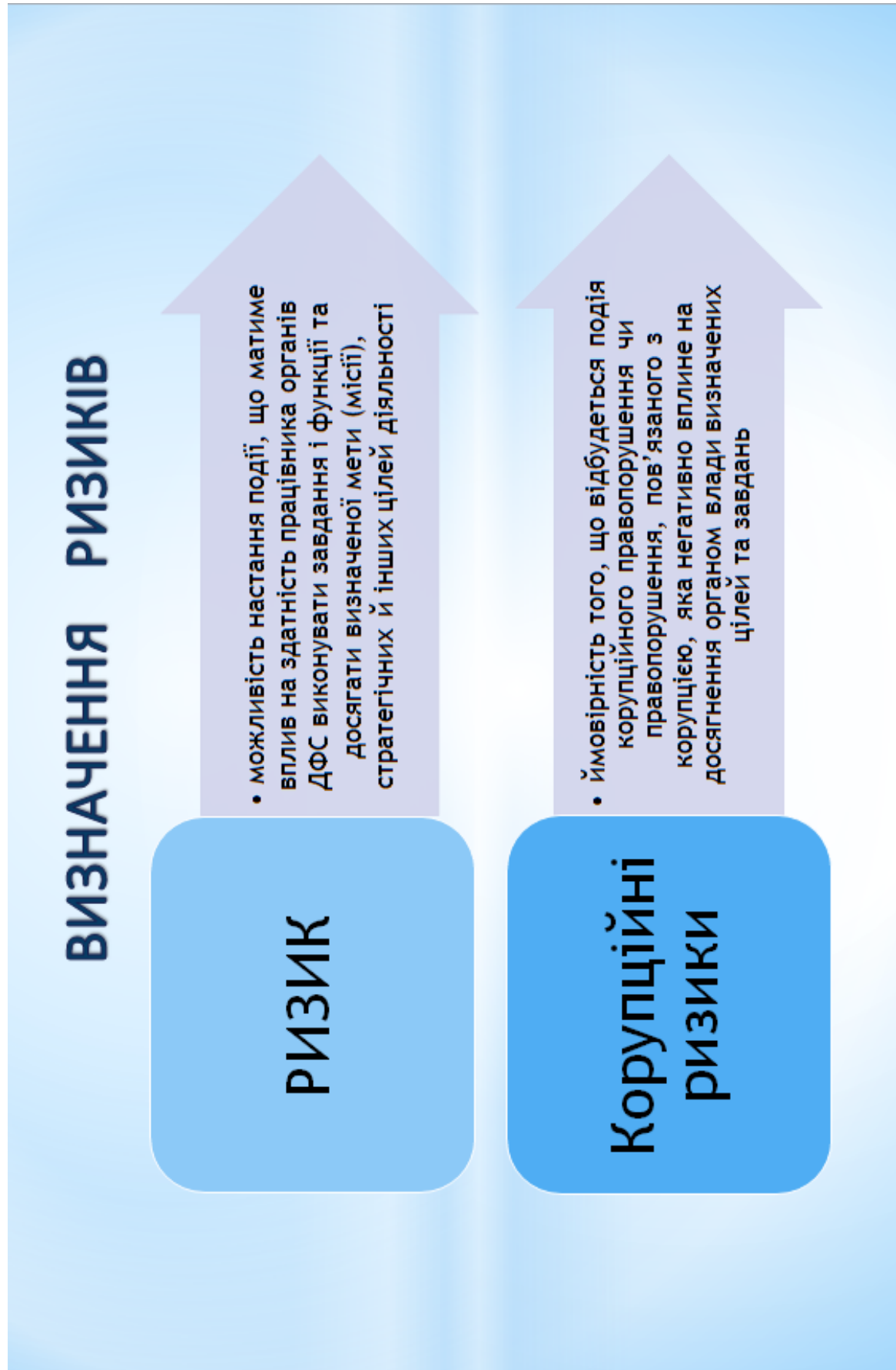
**ДЕПАРТАМЕНТ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ТА РОЗСЛІДУВАНЬ
(оперативно-розшукова діяльність, внесення відомостей до
ЄРДР та досудове розслідування)**



1. Внести зміни до проекту закону України «Про Державну службу фінансових розслідувань» щодо врегулювання питання функціонування підрозділу внутрішньої безпеки.
2. Розроблення внутрішніх нормативно-правових актів ДСФР



Поширення юридичних повноважень на структурні
підрозділи ДСФР та територіальні органи



ФАКТОРИ РИЗИКІВ

ПОЛІТИЧНІ (політична нестабільність у країні, нездатність платників податків реально впливати на владу, відсутність у посадових осіб різного рангу впевненості у стабільності своєї службової кар'єри).

ЕКОНОМІЧНІ (економічна нестабільність у країні, високий рівень інфляції та безробіття, низький рівень заробітної плати працівників, зокрема в податкових органах).

СОЦІАЛЬНІ (соціальна нестабільність і несправедливість, соціальне розшарування населення, падіння престижу професії податкового інспектора, використання корупціонерами конфліктів між окремими платниками податків тощо).

ПРАВОВІ (складне податкове законодавство, велика кількість підзаконних актів, неузгодженість прийнятих законів та підзаконних актів, численні прогалини і колізії у податковому, митному, бюджетному законодавстві, низький рівень правової освіти платників податків).

ПСИХОЛОГІЧНІ (дії окремих недобросовісних платників податків, спрямовані на встановлення «дружніх» відносин із співробітниками податкових органів, розцінювання окремими працівниками своєї посади і службових повноважень як засобу «заробітку», низький рівень моральної свідомості та виховання, загальна комерціалізація особистості, абсолютне переважання матеріального підходу до основних життєвих цінностей тощо).

ОРГАНІЗАЦІЙНІ (недосконала внутрішня структура служби, кадрова політика та засади взаємодії структурних підрозділів як по горизонталі, так і вертикалі, недосконала система організаційно-правових заходів щодо впровадження «принципів належного управління» у сфері оподаткування, відсутність дієвого моніторингу способу життя посадових осіб, уповноважених на виконання функцій держави під час застосування податкового, митного законодавства, відсутність дієвого моніторингу виконання зобов'язань щодо запобігання конфлікту інтересів, недостатнє проведення заходів із формування світогляду сприйняття корупції як негативного багатогранного соціального явища, що загрожує фінансовій безпеці держави тощо).

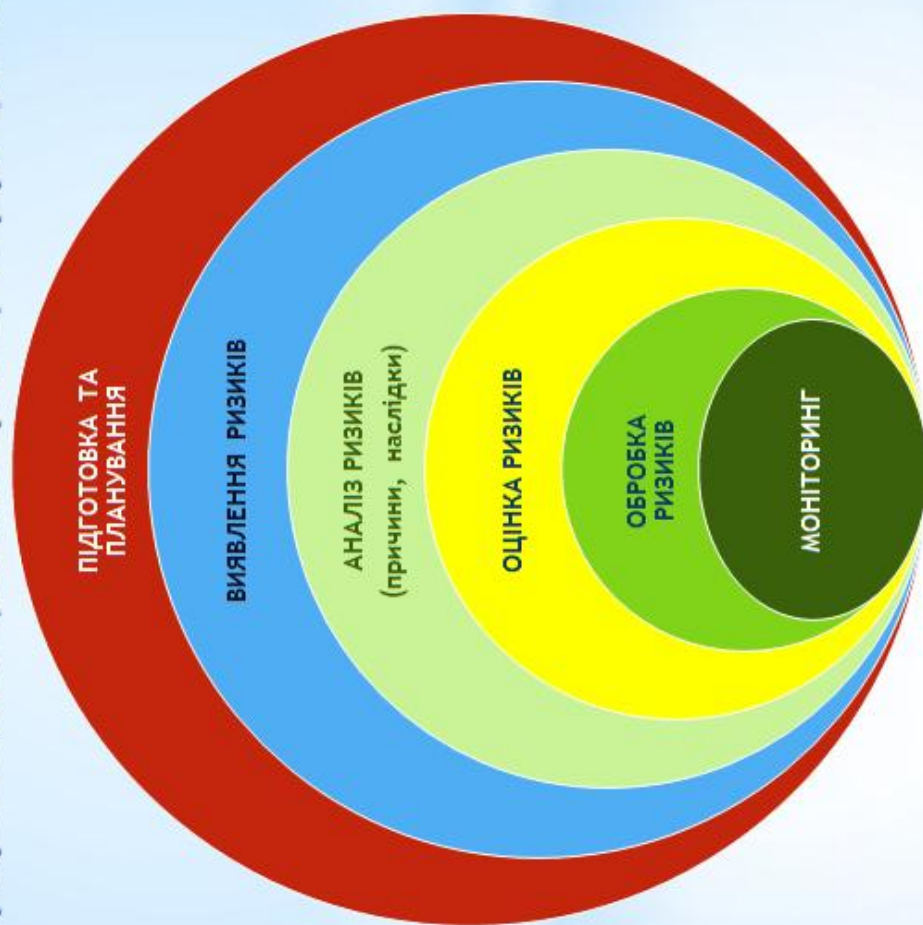
ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ РИЗИКІВ

- **ЗОВНІШНІ** (повідомлення та заяви громадян, засобів масової інформації, правоохоронних органів тощо).
- **ЗАКОНОДАВЧІ** (Податковий, Митний Кодекси України, інші нормативно-правові акти).
- **ВНУТРІШНІ** (практичні матеріали про факти і ознаки корупційних дій з боку працівників органів ДФС, кримінальні та адміністративні провадження, пропозиції територіальних органів ДФС).

СФЕРИ РИЗИКІВ

- **АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ ВІДПОВІДНО ДО ПОДАТКОВОГО ТА МИТНОГО КОДЕКСІВ УКРАЇНИ**
- **ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ВІДНОСИН**
- **ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ТА ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**
- **АДМІНІСТРАТИВНО-ГОСПОДАРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ СЛУЖБИ**

Система управління (моніторинг) корупційних ризиків



Розробка антикорупційної електронної бази даних в органах ДФС



НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВДОСКОНАЛЕННЯ
ДІЯЛЬНОСТІ ІНСТИТУЦІЇ ВНУТРІШНЬОЇ БЕЗПЕКИ ОРГАНІВ ДФС**

Авторський колектив:

Дейнека В. Ф.; Лисецька Н. М., к.е.н.;
Пехова В. М.; Федчук С. І., к.ю.н., с.н.с.;
Шавло І. А.; Шкуренко Н. Г.

**Здано до друку 25.02.2020. Формат 64x84/16.
Папір офсетний. Гарнітура «Times New Roman».
Ум. друк. арк. 7,3.
Тираж 300 прим. Замовлення №32/20.**

ФОП Мельник А.А.

м. Хмельницький, вул. Чорновола, 37. т/ф (0382) 74-69-49, 74-32-22
Свідоцтво Державного комітету інформаційної політики, телебачення
та радіомовлення України про внесення суб'єкта видавничої
справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції.
Серія ДК № 1942 від 15.09.2008р.

Надруковано: ФОП Стрихар А. М.
м. Хмельницький, вул. Красовського, 14. Тел.: (096) 709-11-10