

УДК 347.73:351.71

Ковальчук Алла Юріївна,

доктор юридичних наук, доцент, провідний науковий співробітник
ДНДІ МВС України,
м. Київ, Україна
ORCID ID 0000-0003-4807-2436

Косиця Ольга Олексіївна,

доктор юридичних наук, завідувач лабораторії “Юридична клініка”
Київського державного коледжу туризму
та готельного господарства
м. Київ, Україна
ORCID ID 0000-0002-5781-780X

ВИКРИВАЧІ ЯК ПОТЕНЦІЙНІ СУБ’ЄКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

У статті доведено, що викривачі є потенційними суб’єктами протидії не лише корупційним, а й іншим порушенням законодавства у фінансово-економічній сфері, однак досвід їх діяльності досі не імплементовано до реалій суспільного життя в Україні. Наведено позитивний досвід країн світу (США, Австралія, Південна Корея) щодо залучення викривачів до боротьби з економічними злочинами.

Дослідження розв’язує проблему, вирішення якої сприятиме формуванню якісно нової державної політики у сфері захисту економічних інтересів держави шляхом залучення викривачів.

Ключові слова: викривач, викривання правопорушень, податкова сфера, економічний ефект, фінансово-економічна безпека, корупція.

Минуло більше року з того часу, як парламент прийняв закон про детальну регламентацію діяльності інституту викривачів в Україні. Інститут викривачів викликає жвавий інтерес та суспільний резонанс через те, що його важко сприйняти та запровадити в реалії життя українців, до того ж спостерігається низка спірних моментів та недоліків у правовому регулюванні. Викривачі (whistle-blowers), згідно з нормами антикорупційного законодавства, – це фізичні особи, які повідомляють про корупційні правопорушення та правопорушення, пов’язані з корупцією. Викривач, у розумінні європейських фахівців, – це особа, яка, працюючи в певній організації, дізналась про правопорушення та свідомо вирішила про це повідомити, знаючи про захист від негативних наслідків на робочому місці. І у зв’язку з триваючою економічною кризою та, враховуючи негативні наслідки пандемії, пропонуємо розглянути можливість залучення викривачів не лише для запобігання корупції, а й до забезпечення фінансово-економічної безпеки держави.

Наразі правоохоронну функцію держави в сфері запобігання економічним та фінансовим правопорушенням виконують такі правоохоронні органи: податкова

міліція, Служба безпеки України та Національна поліція України. Тривалий час були намагання створити єдиний державний орган із забезпечення економічної безпеки і вказаний процес дійшов завершального етапу.

Як викладено в пояснювальній записці до проекту Закону України “Про Бюро економічної безпеки України” № 3087-д від 02.07.2020 (Закон прийнято Верховною Радою України 28.01.2021), за даними офіційної статистики Офісу Генерального прокурора, у 2019 році було зареєстровано 1287 кримінальних проваджень за ухилення від сплати податків, наявні всього 18 вироків, а саме: 10 обвинувальних та 8 виправдувальних вироків. Наведена статистика, як вбачається, є одним із показників необхідності створення єдиного державного органу, відповідального за боротьбу з економічними злочинами, та уникнення дублювання відповідних функцій у різних правоохоронних органах, що також є однією з вимог Меморандуму про економічну та фінансову політику [1].

Стратегією національної безпеки України, затвердженою Указом Президента України від 26 травня 2015 року, визначено, що системна протидія економічній злочинності та тінізації економіки на основі формування переваг легальної господарської діяльності, водночас консолідації інституційних спроможностей фінансових, податкових, митних та правоохоронних органів, виявлення активів організованих злочинних угруповань та їх конфіскації є ключовою умовою нової якості економічного зростання для забезпечення економічної безпеки [2].

Тіньова економіка є надзвичайно гострою проблемою в Україні, яка потребує розв’язання, зокрема, питання незаконної мінімізації оподаткування. Це призводить до необхідності створити таку податкову систему, яка не тільки не вабила б підприємців до зменшення податкових зобов’язань, а й стимулювала викривати наявні схеми завдяки прогалинам у законодавстві. Через те, що тіньова економіка тісно переплітається з принципами бізнесової етики, акцентуємо на тому, що жоден керівник компанії не повинен сприймати протиправні дії з боку окремих посадових осіб як спонукання до порушення закону або використання недоліків у податковій системі. Навпаки, необхідно створити інструмент, який заохочував би підприємців викривати схеми, які виникають через прогалини в законодавстві. До того ж, податковий тиск в Україні знаходиться на прийнятному рівні, а, отже, немає жодних “емоційних” причин використовувати цей шлях з метою отримання максимального прибутку [3]. Таким інструментом можуть стати викривачі. Для вирішення існуючих проблем захисту інтересів як окремого суб’єкта господарювання, так і всієї держави потрібні не лише правоохоронні органи, які здатні забезпечити фінансово-економічну безпеку, а й інші суб’єкти.

Свою позицію щодо діяльності підрозділів, які здійснюють протидію правопорушенням у сфері економіки, висловило чимало науковців, серед яких К.В. Антонов, В.І. Василичук, С.А. Вязмікін, В.Т. Білоус, В.П. Захаров, О.Є. Користін, А.М. Куліш, Д.Й. Никифорчук, М.А. Погорецький, О.М. Резнік, В.В. Черней, С.С. Чернявський та ін. Сутність викривання правопорушень і роль викривачів у суспільстві розглядали у своїх роботах такі вітчизняні вчені, як: В.І. Бенедик, М.В. Буроменський, З.А. Загиней, О.О. Костенко, О.В. Нестеренко,

В.В. Плиска, О.В. Сердюк, О.К. Тугарова, О.Ю. Шостко, І.І. Яцків та ін. Однак, незважаючи на значну кількість наукових праць із зазначених питань, економіко-правовий аспект викривання правопорушень у фінансово-економічній сфері не став предметом наукового пошуку та вперше розглядається на рівні комплексного дослідження.

Метою статті є утвердження наукової позиції, що діяльність викривачів може активно застосовуватись для виявлення правопорушень у податковій сфері та матиме економічний ефект за умови правової та практичної реалізації.

Викривачем, згідно із Законом України “Про запобігання корупції”, є фізична особа, яка за наявності переконання, що інформація є достовірною, повідомила про можливі факти корупційних або пов’язаних із корупцією правопорушень, інших порушень цього Закону, вчинених іншою особою, якщо така інформація стала їй відома у зв’язку з її трудовою, професійною, господарською, громадською, науковою діяльністю, проходженням нею служби чи навчання або її участю у передбачених законодавством процедурах, які є обов’язковими для початку такої діяльності, проходження служби чи навчання [4].

Так, наприклад, основною відмінністю поняття “викривач” у національному правовому полі у прийнятій у 2019 році Директиві Європейського Парламенту та Союзу про захист осіб, які повідомляють про порушення законодавства Союзу (Directive of the European Parliament and of the Council on the Protection of Persons Reporting on Breaches of Union Law, 2019) [5], є широкий спектр порушень законодавства, про які може повідомити особа та мати за це захист. Однією з таких сфер є податкова сфера.

Розглянемо роль і місце викривачів у протидії не лише корупційним, а й іншим порушенням законодавства, а саме можливості, правові засади та ризики викривання правопорушень у податковій сфері. Адже інститут викривачів може активно та ефективно застосовуватися в різних сферах суспільного життя, як це відбувається, зокрема, в країнах Європейського Союзу.

Викривання правопорушень у податковій сфері нерозривно пов’язано з виявленням та розслідуванням фактів ухилення від сплати податків, використання схем мінімізації податків, виплатою заробітної плати в конвертах тощо. Особа, яка працює на підприємстві, особливо бухгалтер, має доступ до всієї первинної фінансово-господарської документації, до руху коштів, що може підтвердити або спростувати реальність проведення господарської операції. Залучення викривачів досі не є поширеним в Україні, а тому весь тягар лягає на суб’єктів забезпечення фінансово-економічної безпеки держави.

Показовим для України може стати досвід різних розвинутих країн світу, в яких Tax Whistle-blowing є поширеною практикою. Так, наприклад, Австралійське податкове управління на сторінці Tax Whistle-blowers (Податкові інформатори) повідомляє, що з 1 липня 2019 року набрали чинності нові заходи для кращого захисту фізичних осіб, які розкривають нам інформацію про поведінку щодо ухилення від сплати податків та інших податкових питань. Щоб претендувати на захист як податкового інформатора, повинні бути виконані певні умови. Особа

повинна бути в певних відносинах із суб'єктом, про який повідомляє, наприклад: співробітник; колишній співробітник; залежний; дружина [6].

Визначено, що в межах реформ з інформування про порушення в корпоративному секторі (окремо від реформ щодо повідомлення про податки) станом на 1 січня 2020 року державні компанії, великі приватні компанії і компанії, що є довірчими власниками реєстрованих компаній за вислугою років, повинні впровадити політику щодо захисту інформаторів у корпоративному секторі. Австралійським законодавством передбачено, що податкові інформатори або викривачі мають право на захист своїх персональних даних та особистості; право на захист інформації, розголошену юристу; захист від притягнення до цивільної, кримінальної та адміністративної відповідальності за діяльність як викривача; захист від негативних наслідків, зокрема особа не може бути звільнена, піддаватись переслідуванням чи залякуванням, страждати від фізичного та психологічного насильства від роботодавця, захищається майно, бізнес чи фінансове становище, передбачені компенсації та інші засоби захисту.

Важливо також зазначити, що наявність розвиненого і врегульованого інституту викривачів має надзвичайно позитивний вплив на економічну систему держави, як наприклад у Південній Кореї. Так, у 2002–2013 рр. Комісія з цивільних прав та боротьби з корупцією Південної Кореї отримала 246 повідомлень про порушення. У результаті розкриття 220 випадків 60,3 млн доларів були повернуті [7].

Для прикладу, Комісія по цінним паперам и біржам США (U.S. Securities and Exchange Commission, далі – SEC) 24 вересня 2018 р. оголосила про те, що присудила майже 4 млн доларів іноземному викривачу, чиє повідомлення призвело до початку розслідування та допомогла успішно провести правозастосовні заходи. “Викривачі, не важливо чи знаходяться вони в США, чи закордоном, надають цінну послугу інвесторам та допомагають нам зупинити правопорушення”, – повідомила Джейн Норберг, керівник офісу SEC по захисту викривачів. SEC присудив більше ніж 326 млн доларів 59 особам із моменту вручення першої нагороди у 2012 році. За цей період було винесено більше 1,7 млрд доларів штрафних санкцій проти правопорушників на основі дійсної інформації, отриманої інформаторами. За даними SEC, викривачі можуть мати право на отримання винагороди, якщо вони добровільно надають оригінальну, сучасну та достовірну інформацію, якщо вона приводить до позитивного результату – припинення правопорушення і стягнення коштів. Нагороди викривачам можуть варіюватися від 10 до 30 % від суми, коли штрафні санкції складають не менше 1 млн доларів. SEC захищає конфіденційність заявників та не розкриває інформацію, котра може прямо або опосередковано розкрити його особистість [8].

На сайті незалежної інтернет-газети *Front Line Whistleblower News* повідомляється, що викривачі допомогли Податковому управлінню США (Internal Revenue Service) зібрати більше 1,4 млрд доларів у 2018 фінансовому році. З цієї рекордної суми більше 300 млн доларів США були передані “податковим” викривачам Податкового управління США, що в середньому складає 21,7 відсотків від

усієї суми. Для порівняння, у 2017 році завдяки інформаторам було стягнуто коштів від недобросовісних платників – 190,5 млн доларів, а у 2019 – 616,7 млн доларів [9].

Практика свідчить, що в багатьох зарубіжних країнах активно використовується викривання у податковій сфері. Окремим напрямом у податковій службі має стати робота з викривачами податкових правопорушень. В Україні наразі це є перспективою, але не реальністю. Проблема полягає в тому, що викривання в розумінні українського законодавця та в цілому суспільства стосується лише сфери корупції.

Так, відповідно до Звітності про роботу слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства в Україні, за 12 місяців 2018 року відшкодовано збитків по кримінальним провадженням – більше 2 млрд грн, що становить близько 72 млн доларів, а за 9 місяців 2019 року направлено до суду обвинувальних актів – 654 та відшкодовано 1 млрд грн, що становить близько 36 млн дол. [10]. На наше переконання, показники можна покращити, якщо залучити до процесу викривання податкових правопорушень викривачів.

На сьогодні в органах податкової служби України активізувалась нормотворча робота щодо роботи з викривачами корупції. Так, на виконання Закону України “Про запобігання корупції” (2014), постанови Кабінету Міністрів України “Питання запобігання та виявлення корупції” (2013), Положення про Державну податкову службу України (2019) прийнято внутрішньовідомчий нормативно-правовий акт, який стосується організації роботи з викривачами, а саме Методичні рекомендації з питань прийняття та розгляду повідомлень про корупцію в органах Державної податкової служби (2020), якими, зокрема, визначено послідовність дій працівників органів податкової служби під час отримання, реєстрації, обліку та розгляду повідомлень про корупцію, внесених викривачами; встановлено засади та принципи організації роботи з повідомленнями про корупцію [11].

На підставі викладеного можна зробити такі висновки:

– одним з ефективних напрямів реалізації державної політики у сфері захисту економічних інтересів є залучення викривачів до виявлення правопорушень податкового, митного, валютного законодавства;

– зарубіжний досвід демонструє економічний ефект від викривання правопорушень та доцільність співпраці податкових органів та осіб, які повідомляють про шкоду або загрозу суспільним інтересам;

– проведенне дослідження підтверджує тезу щодо безпосередньої залежності залучення викривачів до забезпечення фінансово-економічної безпеки та збільшення надходжень у дохід держави від викритої неправомірної поведінки.

Подальших наукових пошуків потребує гіпотеза, що в податковій сфері можуть та повинні діяти два види викривачів, а саме: особи, які працюють в органах податкової служби та повідомляють про порушення антикорупційного законодавства, а також ті, які працюють на підприємствах, установах, організаціях незалежно від виду діяльності та форми власності та повідомляють про порушення податкового, митного, валютного законодавства до контролюючих органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про Бюро економічної безпеки України: проєкт Закону України № 3087-д від 02.07.2020. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69331 (дата звернення: 24.11.2020).
2. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 6 травня 2015 року “Про Стратегію національної безпеки України”: Указ Президента України від 26 травня 2015 року № 287/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/287/2015> (дата звернення: 24.11.2020).
3. *Лаврик С.* Вплив податкового тиску на формування мотивації до використання агресивної податкової оптимізації. Економіко-правова парадигма розвитку сучасного суспільства. 2018. URL: <https://studlib.org.ua/index.php/eprs/article/view/158> (дата звернення: 24.11.2020).
4. Про запобігання корупції: Закон України від 14 жовтня 2014 р. № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18> (дата звернення: 24.11.2020).
5. European Parliament legislative resolution of 16 April 2019 on the proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the protection of persons reporting on breaches of Union law. URL: http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0366_EN.html?redirect#BKMD-11 (дата звернення: 24.11.2020).
6. Tax whistleblowers. The official web site of Australian Taxation Office. URL: <https://www.ato.gov.au/general/gen/whistleblowers/> (дата звернення: 24.11.2020).
7. Захист викривачів корупції: як це працює в Україні та в світі. 2015. URL: <http://anticorruption.in.ua/news/our/9259.html> (дата звернення: 24.11.2020).
8. U.S. SEC. AND EXCH. COMM’N, SEC Awards Almost \$4 Million to Overseas Whistleblower (Sept. 24, 2018). URL: <https://www.sec.gov/news/press-release/2018-209> (дата звернення: 24.11.2020).
9. Whistleblowers helped the IRS collect more money than ever last year: \$1.4 billion in fines and forfeiture. URL: <https://www.whistleblowersblog.org/2019/02/articles/tax-whistleblowers/whistleblowers-helped-the-irs-collect-more-money-than-ever-last-year-1-4-billion-in-fines-and-forfeiture/> (дата звернення: 24.11.2020).
10. Звітність про роботу слідчих органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства за 12 місяців 2018 року. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156743/12_2018.pdf (дата звернення: 24.11.2020).
11. Про затвердження Методичних рекомендацій з питань прийняття та розгляду повідомлень про корупцію в органах Державної податкової служби: наказ Державної податкової служби від 03.09.2020 № 468. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0468912-20#Text> (дата звернення: 24.11.2020).

REFERENCES

1. On the Bureau of Economic Security of Ukraine: Draft Law of Ukraine No 3087-d of 02.07.2020. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69331 (Date of Application: 24.11.2020). [in Ukrainian].
2. On the Decision of the National Security and Defense Council of Ukraine of May 6, 2015 “On the National Security Strategy of Ukraine”: Decree of the President of Ukraine of May 26, 2015 No 287/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/287/2015> (Date of Application: 24.11.2020) [in Ukrainian].
3. *Lavryk, S.* (2018) Vplyv podatkovoho tysku na formuvannya motyvatsiyi do vykorystannya ahresyvnoyi podatkovoyi optymizatsiyi. “The Influence of Tax Pressure on the Formation of Motivation to Use aAggressive Tax Optimization”. Economic and Legal Paradigm of Modern Society. URL: <https://studlib.org.ua/index.php/eprs/article/view/158> (Date of Application: 24.11.2020) [in Ukrainian].
4. On Prevention of Corruption: Law of Ukraine of October 14, 2014 No 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18> (Date of Application: 24.11.2020) [in Ukrainian].
5. European Parliament legislative resolution of 16 April 2019 on the proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the protection of persons reporting on breaches of Union law. URL: http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0366_EN.html?redirect#BKMD-11 (Date of Application: 24.11.2020) [in English].
6. Tax whistleblowers. The official web site of Australian Taxation Office. URL: <https://www.ato.gov.au/general/gen/whistleblowers/> (Date of Application: 24.11.2020) [in English].

7. Zakhyst vykryvachiv koruptsiyi: yak tse pratsyuye v Ukrayini ta v sviti. 2015. Protecting whistleblowers: how it works in Ukraine and in the world. 2015. URL: <http://anticorruption.in.ua/news/our/9259.html> (Date of Application: 24.11.2020) [in Ukrainian].

8. U.S. SEC. AND EXCH. COMM'N, SEC Awards Almost \$4 Million to Overseas Whistleblower (Sept. 24, 2018). URL: <https://www.sec.gov/news/press-release/2018-209> (Date of Application: 24.11.2020) [in English].

9. Whistleblowers helped the IRS collect more money than ever last year: \$1.4 billion in fines and forfeiture. URL: <https://www.whistleblowersblog.org/2019/02/articles/tax-whistleblowers/whistleblowers-helped-the-irs-collect-more-money-than-ever-last-year-1-4-billion-in-fines-and-forfeiture/> (Date of Application: 24.11.2020) [in English].

10. Zvitnist' pro robotu slidchykh orhaniv, shcho zdiysnyuyut' kontrol' za doderzhannyam podatkovoho zakonodavstva za 12 misyatsiv 2018 roku. Reporting on the work of investigative bodies that monitor compliance with tax legislation for 12 months of 2018 [in Ukrainian].

11. On the Statement of Methodical Recommendations Concerning Acceptance and Consideration of Reports on Corruption in Bodies of the State Tax Service: the Order of the State Tax Service from 03.09.2020 No 468. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0468912_-20_#Text (Date of Application: 24.11.2020) [in Ukrainian].

UDC 347.73:351.71

Kovalchuk Alla,

Doct. Sci. (Law), Associate Professor, Leading Researcher
Of the State Research Institute MIA Ukraine,
Kyiv, Ukraine,
ORCID ID 0000-0003-4807-2436

Kosytsia Olha,

Doct. Sci. (Law), Chief of the Lab “Legal Clinic”
Kyiv State College of Tourism and Hospitality,
Kyiv, Ukraine,
ORCID ID 0000-0002-5781-780X

DISCLOSURES AS POTENTIAL ENTITIES FOR ENSURING THE FINANCIAL AND ECONOMIC SECURITY OF THE STATE

Research article proves that whistleblowers are potential subjects of counteraction not only to corruption, but also to other violations of the legislation in the financial and economic sphere, but the experience of their activity is still not implemented in the realities of public life in Ukraine. Detection of tax offenses in general is related to the shadowing of the economy, tax evasion, the use of tax minimization schemes, payment of wages in envelopes, etc., fraud in securities, currency, theft, etc. The article analyzes the legal basis for working with whistleblowers in the tax authorities. The positive experience of the countries of the world (USA, Australia, South Korea) in involving whistleblowers in the fight against economic crimes is presented. The analysis of foreign experience demonstrates the economic effect of exposing offenses and the expediency of cooperation between tax authorities and persons who report harm or threat to public interests. It is noted that the law

© Kovalchuk Alla, Kosytsia Olha, 2021

DOI (Article): [https://doi.org/10.36486/np.2021.1\(51\).11](https://doi.org/10.36486/np.2021.1(51).11)

Issue 1(51) 2021

<http://naukaipravoohorona.com/>

enforcement function of the state in the field of prevention of economic and financial offenses is performed by the following law enforcement agencies: the tax police, the Security Service of Ukraine and the National Police of Ukraine. There have been attempts for a long time to create a single state body to ensure economic security and this process has reached its final stage. Detection of tax offenses is inextricably linked to the detection and investigation of tax evasion, the use of tax minimization schemes, the payment of wages in envelopes, and so on. The study solves the problem, the solution of which will contribute to the formation of a qualitatively new state policy in the field of protection of economic interests of the state by involving whistleblowers. It is argued that one of the effective areas of state policy in the field of protection of economic interests is the involvement of whistleblowers to identify violations of tax, customs and currency legislation. As a result of the study, a conclusion was made about the direct dependence of the activities of whistleblowers in the tax sphere and the increase in state revenues from the detected illegal behavior.

Keywords: whistleblower, detection of offenses, tax sphere, economic effect, financial and economic security, corruption.

Отримано 17.03.2021