

**Л. Г. Олейнікова**

кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу фіскальної політики та податкового регулювання НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління",

Київ, Україна, [oleynikova.mila@ukr.net](mailto:oleynikova.mila@ukr.net)

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8204-4434>

## **ЗАПРОВАДЖЕННЯ ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ З МЕТОЮ ВІЯВЛЕННЯ ТА ПРИПИНЕННЯ КОРУПЦІЙНИХ ПОРУШЕНЬ У ПОДАТКОВИХ ОРГАНАХ УКРАЇНИ**

**Анотація.** Досліджено загрози корупційних проявів у податкових органах країни як фактор, що негативно впливає на конкурентоспроможність податкової системи та істотно порушує умови конкуренції при провадженні економічної діяльності, нівелюючи принцип справедливості оподаткування. Розглянуто форми виявлення фактів корупції та їх особливості. Запропоновано комплекс заходів щодо протидії корупції (з її виявлення, попередження та припинення) в цих органах на етапі реформування фіскального відомства, а також у процесі реалізації завдань, що стоять перед ним. Розроблено методичні рекомендації стосовно запровадження в чинне законодавство методів активної перевірки осіб, схильних до вчинення корупційних дій, і виявлення латентної корупції, котра базується на прикритті схем ухилення від оподаткування (розкриття конкретних фактів). Обґрунтовано доцільність внесення змін до податкового законодавства щодо запровадження непрямих методів контролю фінансового стану посадових осіб ДПС України.

**Ключові слова:** корупція, корупційні порушення, податкові органи, податкова система, конкурентоспроможність податкової системи, ухилення від оподаткування, податковий контроль.

**Рис. 1. Табл. 1. Літ. 25.**

**Liudmyla Oleinikova**

Ph. D. (Economics), Senior Research Fellow, SESE "The Academy of Financial Management",

Kyiv, Ukraine, [oleynikova.mila@ukr.net](mailto:oleynikova.mila@ukr.net)

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8204-4434>

## **INTRODUCTION OF TAX CONTROL INSTRUMENTS FOR THE PURPOSE OF DETECTING AND STOPPING CORRUPTION VIOLATIONS IN THE TAX AUTHORITIES OF UKRAINE**

**Abstract.** The analysis of the existing institutional conditions for opposing corruption, including in the tax service, has been carried out. The author has determined the types of corruption and the forms of their manifestation, which affects the tools for detecting, preventing and terminating corruption crimes. The threats of corruption in the tax authorities of the country as a factor that negatively affects the competitiveness of the tax system and violates the conditions of competition in the conduct of economic activities, destroying the principle of fair taxation are studied. The list and peculiarities of mechanisms used in the application of forms of corruption manifestation are considered. The mechanisms typical for different forms of corruption manifestation, where the main are law enforcement, inspection and analytical mechanisms based on indirect methods of control and verification, are determined. The author proposes a set of measures aimed at countering corruption in the tax authorities at the stage of reforming the tax service and in the process of implementing the tasks facing them. The author has formulated

© Олейнікова Л. Г., 2020

recommendations on the introduction of methods of active verification of persons prone to corrupt practices and detection of latent corruption, which is based on covering up tax evasion schemes (identification of specific cases of corruption). The author considers the issues of effective combating corruption through the formation of an institutional environment. Important factors in this case are the needs of society and economic entities to overcome corruption in taxation, the features of the existing mental, behavioral and organizational conditions. The article pays special attention to the methods of exposing latent corruption and bringing to justice tax officials involved in promoting tax evasion by enterprises. An important role is played by the analysis of the lifestyle of tax officials and the facts when their expenses clearly do not correspond to the official income. The article suggests changes in tax legislation. The introduction of indirect methods of control over the financial condition of officials of the tax service of Ukraine is proposed.

**Keywords:** corruption, corruption violations, tax authorities, tax system, competitiveness of the tax system, tax evasion, tax control.

**JEL classification:** H27, H27, D73.

**Л. Г. Олейникова**

кандидат экономических наук, старший научный сотрудник,  
заведующая отделом фискальной политики и налогового регулирования НИФИ  
ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

## **ВНЕДРЕНИЕ ИНСТРУМЕНТОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ С ЦЕЛЮ ВЫЯВЛЕНИЯ И ПРЕСЕЧЕНИЯ КОРРУПЦИОННЫХ НАРУШЕНИЙ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ УКРАИНЫ**

**Аннотация.** Исследованы угрозы коррупционных проявлений в налоговых органах страны как фактор, негативно влияющий на конкурентоспособность налоговой системы и существенно нарушающий условия конкуренции при проведении экономической деятельности, нивелируя принцип справедливости налогообложения. Рассмотрены формы выявления фактов коррупции и их особенности. Предложен комплекс мер по противодействию коррупции (по ее выявлению, предотвращению и пресечению) в этих органах на этапе реформирования фискального ведомства, а также в процессе реализации стоящих перед ним задач. Разработаны методические рекомендации по внедрению в действующее законодательство методов активной проверки лиц, склонных к совершению коррупционных действий, и выявлению латентной коррупции, которая базируется на прикритии схем уклонения от налогообложения (раскрытие конкретных фактов). Обоснована целесообразность внесения изменений в налоговое законодательство относительно внедрения косвенных методов контроля финансового состояния должностных лиц ГНС Украины.

**Ключевые слова:** коррупция, коррупционные нарушения, налоговые органы, налоговая система, конкурентоспособность налоговой системы, уклонение от налогообложения, налоговый контроль.

Трансформація інституційних і економічних умов у країні та активна інтеграція в глобальні процеси відбуваються під тиском ризиків, що виникають при реалізації реформ. Для України такими системними ризиками є тінізація економіки, ухилення від оподаткування й корупція, котрі викривляють економічні й соціальні процеси та є загрозою для розвитку правової держави. Однією з найгостріших проблем у сучасному вітчизняному бізнес-

середовищі є корупція у фіскальному відомстві (проте це не меншою мірою стосується всіх правоохоронних відомств).

Корупція як суспільне явище становить чи не найбільшу небезпеку для суспільства, оскільки не лише радикально знижує ефективність державного управління, а й пригнічує ділову та соціальну активність громадян, деформує конкурентне середовище й економічний зміст господарських операцій.

Проблеми і стан протидії корупції в діяльності органів виконавчої влади розглядали такі науковці, як І. В. Басанцов, М. Ю. Бездольний, Ю. В. Боконико, С. М. Бортник, В. М. Гаращук, В. Д. Гвоздецький, Д. Г. Заброда, Ю. В. Ковбасюк, А. М. Лисенко, Д. Г. Михайленко, В. Л. Федоренко [1–9] та ін.

Потреба в здійсненні реформ у органах влади загалом та у податковому відомстві зокрема обумовлює розроблення комплексу заходів із протидії корупції як на етапі реформування податкової служби, так і в ході виконання покладених на неї завдань.

Метою статті є розроблення на основі класифікації різновидів і форм прояву корупції комплексу заходів та рекомендацій, спрямованих на протидію її проявам у податкових органах.

Згідно із систематичними опитуваннями, котрі проводить Київський міжнародний інститут соціології, у 2011 р. в Україні корупція посідала четверте місце серед 12 інших основних проблем, що потребували розв'язання Урядом, після низького рівня життя населення, аналогічної якості охорони здоров'я та безробіття [10, с. 17]. Утім, у 2018 р. вона посіла вже третє місце після воєнних дій на Сході країни й низького рівня життя (вказано за значущістю) [11]. При цьому податкове відомство як корумповане оцінюють 41,6 % громадян. Хоча прокуратуру вважає такою більша частка респондентів (54,3 %), оцінка вказаного відомства заслуговує більшої уваги, адже відсоток громадян, котрі стикаються з податковими органами, в рази вищий, ніж тих, хто має справу з прокуратурою.

Світовий банк, експерти ООН і Transparency International (далі – ТІ) визначають корупцію як “зловживання державною владою для особистої вигоди” [12]. У Кримінальній конвенції про боротьбу з корупцією під останньою розуміється активний і пасивний підкуп національних та іноземних посадовців, суддів, членів громадських і міжнародних організацій, парламентських зборів, зловживання впливом у корисних цілях, підкуп у приватному секторі [13]. Тобто концептуально корупція – це взаємодія економічних агентів та інститутів, спровокована прагненням отримати економічні вигоди, що й обумовлює її різновиди. На нашу думку, можна виокремити найпоширеніші форми та прояви корупції, котрі ґрунтуються на способах незаконного збагачення (таблиця). Слід звернути увагу на її тісний зв'язок із господарською діяльністю, а саме істотний вплив на економічні процеси та конкурентоспроможність на рівні як країни, так і окремих суб'єктів господарювання, через викривлення корупційними діями конкурентних умов ведення бізнесу.

Таблиця. Різновиди корупції та форми їх прояву

Різновид корупції	Форма прояву
Отримання незаконної винагороди від інших осіб	Хабарництво
Сприяння підприємницькій діяльності – власній або афілійованих осіб	Зловживання владою, політичним впливом чи службовим становищем, не поєднане із хабарництвом
Розкрадання коштів, майна чи майнових прав, що перебувають у віданні посадової особи, з використанням її службового становища	Зловживання владою, політичним впливом або службовим становищем, поєднане з розкраданням

Складено автором.

Отримання незаконної винагороди може відбуватися через хабарництво, тоді як сприяння підприємницькій діяльності (власній або афілійованих осіб) передбачає одержання законного доходу протиправним шляхом. Окремим різновидом є розкрадання коштів, майна чи майнових прав, котрі перебувають у віданні посадової особи, з використанням її службового становища, при цьому можливе поєднання третього виду корупції з першим і другим, коли сприяння в отриманні державного замовлення на певні товари або послуги (для афілійованої особи чи третьої особи за незаконну винагороду) супроводжується завищенням цін на такі товари або послуги, що призводить до втрат держави. Описані різновиди корупції, на нашу думку, необхідно враховувати при проектуванні й розробленні програм і стратегій реформ у сфері запобігання та протидії корупції в органах влади, зокрема у фіскальному відомстві.

Корупція в органах Державної податкової служби України (далі – ДПС) і Державної фіскальної служби (далі – ДФС) являє собою системний тип правопорушення, де мотивацією є збагачення за рахунок системи всіх ланок управління. Така корупція сама себе підтримує й генерує та притаманна вітчизняній правоохоронній системі, митним і податковим органам. Боротьба з нею лише за допомогою методів прямого впливу (вибіркового покарання за корупційні діяння) не буде ефективною, про що свідчать її результати за останніх десять років. Це пояснюється наявністю неподоланих системних проблем інституційного плану, соціальними й поведінковими чинниками трансформацій у суспільстві. Важливу роль відіграють характерні для суспільства моделі поведінки та способи дій платників податків, працівників і керівництва ДПС іДФС. Інституційна пам'ять (ефект “залежності від минулого” – *path dependence* [14]), тобто звичка роками діяти усталеним чином, не дає змоги докорінно змінити ситуацію, що чітко видно зі спроб реформування структури й роботи фіскального відомства. Отже, необхідні поступові зміни в окресленій сфері, які з кожною новою ітерацією трансформуватимуть інституційну пам'ять і сприйняття корупційних діянь завдяки не тільки жорсткому впливу, а й “м'яким” методам контролю [15; 16].

Глобальні ризики оподаткування, в т. ч. ухилення від сплати податків [17], завжди супроводжуються проблемами контролю та адміністрування. Комплексна оцінка адміністрування податків у рамках спеціального діагностичного інструменту (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – TADAT*<sup>1</sup>) охоплює такі важливі напрями діагностики діяльності податкових органів, як їх підзвітність і прозорість перед урядом та громадськістю [18]. При цьому аналізується низка параметрів, як-от готовність співробітників податкового відомства застосовувати етичні норми й процедури, в т. ч. кодекси поведінки його посадових осіб, наявність механізмів внутрішнього контролю, відповідальність відділу внутрішніх розслідувань, залучення до контролю громадян і громадськості. Однак головну увагу TADAT приділяє саме присутності в арсеналі податкового відомства м'яких інструментів впливу на добросовісність працівників, але практично не дає відповіді на питання щодо їх ефективності.

Варто наголосити, що інструменти боротьби з корупцією та запобігання її проявам будуть різними. Під боротьбою слід розуміти розкриття конкретних фактів корупційних правопорушень або виявлення їх ознак і подальше припинення таких дій шляхом вжиття заходів правового реагування (притягнення до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної відповідальності), які унеможливають подальше вчинення посадовою особою корупційних дій.

Наразі в наукових колах та експертному середовищі обговорюється питання відповідного інструментарію виявлення корупції у фіскальних органах. Останнє не може обмежуватися виключно розкриттям фактів конкретних порушень. Світова й вітчизняна практика правотворення та правозастосування при протидії суспільно небезпечним явищам у сфері оподаткування визнає дві форми їх виявлення й вжиття за результатами необхідних заходів реагування:

- виявлення конкретних фактів вчинення певною особою (або групою осіб) діянь, котрі безпосередньо завдають шкоди правам та інтересам громадян у сфері оподаткування, які охороняються законом;
- виявлення ознак того, що певне діяння могло чи може бути вчинене.

Принциповою відмінністю однієї форми від іншої є те, що при використанні першої підлягає доведенню весь комплекс обставин (і об'єктивного, і суб'єктивного характеру), котрий свідчить про вчинення протиправного діяння: факт його вчинення, ступінь причетності до нього конкретних осіб та мотиви кожної з цих осіб. Друга форма передбачає виявлення лише певних ознак того, що протиправне діяння було або може бути вчинене в майбутньому, тож уже сам факт наявності цих ознак є підставою для вжиття заходів правового реагування. Важливим фактором визначення допустимості застосування першої і другої форм виявлення протиправних діянь до

---

<sup>1</sup> Бренд TADAT зареєстровано під торговельною маркою США SN 86155099: TADAT, реєстраційний номер S20515, виключні права на використання бренду належать Секретаріату TADAT.



категорії діянь, котрі містять ознаки корупційних порушень, слід віднести також мету виявлення того чи іншого діяння.

Корупційні діяння у фіскальних органах виявляються з метою їх припинення, компенсації завданої державі та інтересам громадян шкоди, а також запобігання вчиненню корупційних дій у майбутньому. Для компенсації шкоди може використовуватися виключно виявлення корупції у формі викриття конкретних корупційних діянь працівників фіскальних органів, бо інакше неможливо встановити точний обсяг такої шкоди.

Водночас із метою припинення корупційних діянь і попередження їх вчинення в майбутньому може бути застосована форма розкриття певних ознак корупції. Виявлення лише ознак, а не факту корупції як підстави для вжиття заходів правового реагування, вказуватиме на те, що їх використання буде ґрунтуватися на припущенні. Наприклад, якщо спосіб життя певної посадової особи, обсяг її фінансових витрат не відповідають рівню її офіційних доходів, це може бути ознакою корупції, але так само може свідчити й про те, що особа ухиляється від сплати податків, не скоюючи при цьому корупційних діянь, або про доходи від викладацької діяльності та авторських прав, а це також не належить до подібних діянь. Але заходи реагування до такої особи вживатимуться саме за порушення антикорупційного законодавства та матимуть як юридичні, так і моральні наслідки (фактичне звинувачення її в корупції).

Саме тому виявлення протиправних діянь як підстави для правового реагування у формі викриття лише певних їх ознак може застосовуватися тільки до діянь, суспільна небезпека котрих є високою, на взірць корупції в органах ДПС.

Специфіка кожної із описаних форм виявлення корупції визначає й перелік механізмів, що будуть використовуватися при застосуванні таких форм. Для першої форми характерні класичні механізми правоохоронної й інспекційної діяльності, для другої – аналітично-спостережні, котрі базуються на непрямих методах контролю. До правоохоронних механізмів відносять: діяльність правоохоронних органів із викриття адміністративних правопорушень; оперативно-розшукову, слідчу діяльність; до інспекційних – періодичні перевірки діяльності органу державної влади чи окремого службовця, службові розслідування за конкретними фактами порушень державним службовцем прав і свобод громадян. Також застосовуються аналітично-спостережні механізми, які реалізуються через контроль доходів та видатків державного службовця й афілійованих із ним осіб, оцінювання ступеня корумпованості державного органу на основі кількості виявлених фактів порушень на певну чисельність співробітників за конкретний проміжок часу, а також рівня суспільної довіри до податкового органу на основі даних соціологічних досліджень тощо.

Заходи запобігання корупції спрямовані не на фактичні вчинки, а на можливість її проявів, недопущення конкретних корупційних дій. Ці заходи покликані не дозволити вчинити протиправний вчинок, попередити й

запобігти правопорушенням із ознаками корупції. До них вдаються, коли правопорушення лише передбачається, є превентивними та виражаються у встановленні певних правил поведінки, публічного декларування, заборон, обмежень, кодексів доброчесності, моральних принципів, суспільного впливу, управління ризиками, прихильності до компетентності й заохочення до створення клімату довіри тощо. В основу запобігання корупції покладено філософію “м’якого” контролю.

З 2015 р. в Україні функціонує принципово нова система нормативно-правового забезпечення реалізації державної антикорупційної політики, яка має переважно превентивний характер і орієнтована на розроблення ефективних механізмів попередження корупції. Замість фрагментарного законодавства створено систему антикорупційного законодавства, котре охоплює всі сфери суспільного життя та включає різні види нормативно-правових актів.

Основним національним антикорупційним нормативно-правовим актом є Закон України “Про запобігання корупції” [19]. Відносини, що виникають у сфері запобігання й протидії корупції, регулюються цим та іншими законами й міжнародними договорами, згоду на обов’язковість яких надано Верховною Радою, а також прийнятими на їх виконання нормативно-правовими актами. Додатково для органів ДПС і ДФС складовою антикорупційного законодавства є Податковий кодекс України, що визначає перелік і порядок виконання процедур, котрі виконуються або чие виконання контролюється співробітниками податкової та фіскальної служби, в т. ч. ті елементи процедур, які мають антикорупційну спрямованість. Безперечно, наведений перелік не є вичерпним та включає лише ключові нормативно-правові акти у сфері запобігання і протидії корупції. За таких умов посилюється значення вимог до доброчесної поведінки осіб, уповноважених на виконання функцій держави, котрі повинні бути ними засвоєні як норма.

**Заходи з виявлення корупції у податкових та фіскальних органах.** Як уже зазначалося, на сьогодні існують дві форми викриття корупційних проявів, що слугують основою для прийняття рішень, – викриття конкретних фактів вчинення корупційних дій та виявлення ознак корупції. Стосовно першої форми слід зауважити, що заходи з викриття корупційних проявів достатньо розроблені в Україні й у правовому, й у організаційному аспектах: модернізовано законодавство з питань протидії корупції; в державі застосовуються сучасні Кримінальний і Кримінальний процесуальний кодекси, ухвалено нормативно-правові акти з розшуку та управління активами, здобутими корупційним шляхом, котрі забезпечують можливість здійснювати кримінальне переслідування осіб, які підозрюються у вчиненні корупційних дій, відповідно до стандартів ЄС (це сприяє визнанню на міжнародному рівні рішень, прийнятих у антикорупційних справах, і дає змогу отримувати допомогу в боротьбі з корупцією з боку інших держав, зокрема в питаннях пошуку й конфіскації активів, набутих унаслідок корупційних дій); утворено національну систему спеціалізованих органів у сфері боротьби з корупцією:

Національне антикорупційне бюро, Національне агентство з питань запобігання корупції, Антикорупційну прокуратуру тощо. Втім, залишається відкритим питання можливості проведення оперативних заходів, спрямованих на ініціативну перевірку доброчесності працівників податкової та фіскальної служби.

За всіх переваг, котрі наразі надає правоохоронним органам чинне законодавство, незмінною залишається сама парадигма доведення корупційних дій – документування факту одержання неправомірної винагороди, що відбувається між вигодонабувачем і третьою особою, яка таку винагороду надає. Відповідно, здійснити повноцінне документування, а тим більше довести факт того, що така винагорода мала саме корупційний характер (а не була, наприклад, позиченими коштами), можна виключно за умови повного співробітництва з правоохоронними органами одного з учасників корупційних відносин (котрим майже завжди виступає хабародавець). Однак це не завжди можливо з таких причин:

- хабародавець, який є суб'єктом підприємницької діяльності, розуміє, що після викриття ним хабароотримувача він може зазнати упередженого ставлення до себе з боку працівників ДПС і ДФС у майбутньому. Ця загроза має підвищений ризик реалізації у разі, коли відповідний орган уже доволі сильно вражений корупцією, а отже, викриття окремих корупціонерів не тільки не оздоровлює ситуацію в колективі, а навпаки стимулює інших працівників, схильних до корупційних дій, мобілізуватися щодо захисту джерел своїх незаконних статків;

- хабародавець сам не зацікавлений у викритті корупційної схеми, оскільки метою надання ним хабаря було не відновлення законності стосовно нього, а навпаки прикриття хабароотримувачем його незаконних дій. Така ситуація є особливо небезпечною, адже недоброчесний підприємець у такий спосіб одержує конкурентні переваги, а інші підприємці, розуміючи цю ситуацію, але не маючи можливості виправити викривлення конкурентного середовища, починають теж вдаватися до встановлення корупційних зв'язків, що призводить до постійного розширення корупційної мережі та подальшого спотворення конкурентного середовища.

У чинному антикорупційному законодавстві детально опрацьовано питання конфлікту інтересів, яке виникає в державного службовця при виконанні ним своїх обов'язків, та запропоновано шляхи його вирішення. Водночас залишається низка недоліків, а саме:

- неможливість проводити активні заходи з викриття корупціонерів, особливо латентних, через пряму заборону пропонування неправомірної вигоди;
- незавершеність реформи застосування методів фінансового контролю доходів і витрат державних службовців, що призводить до збереження формалізму в цьому питанні;
- нерегламентованість аналітично-спостережних методів антикорупційної діяльності, котрі давали б змогу не тільки викривати корупційну діяльність окремих осіб, а й визначати ступінь корумпованості органів державної влади



на інтегральному рівні, що є необхідним для своєчасного вжиття організаційно-правових заходів.

Таким чином, є як мінімум дві причини вдаватися для викриття корупціонерів у податковій та фіскальній службі до оперативних комбінацій, коли відповідними оперативними підрозділами створюється спеціальний суб'єкт господарювання з метою включення в корупційні схеми, що дає можливість найефективніше задокументувати всю систему корупційних зв'язків, у т. ч. шляхом активної пропозиції встановити такі зв'язки посадовим особам, котрі обґрунтовано підозрюються в корупції.

Проте на сьогодні для такої діяльності існує правова перешкода у вигляді ст. 370 "Провокація підкупу" Кримінального кодексу України [20]. Таким чином, закон не просто не дає можливостей для реалізації необхідних оперативних заходів, а й прямо визначає їх як кримінально карані діяння.

Разом із тим не можна не погодитися, що правові обмеження можливостей провокації підкупу теж мають під собою об'єктивні підстави. Фактично межею застосування провокації підкупу повинен стати той стан особи, коли вона сама схильна до отримання хабарів і прийняла їх пропозиції добровільно. У разі, коли схилення посадової особи до прийняття хабаря досягається через примус чи використання її скрутного становища, така провокація підкупу з боку посадових осіб державних органів має залишатися протиправним і кримінально караним діянням. Тому для підвищення ефективності виявлення корупції у формі викриття конкретних фактів вчинення корупційних дій доцільно здійснити такі кроки в галузі нормативного забезпечення діяльності відповідних органів:

1. Виключити зі ст. 370 Кримінального кодексу України положення, що стосуються відповідальності за провокацію підкупу посадової особи органу державної влади, залишивши тільки відповідальність за провокацію здійснення підкупу громадян, які не є державними службовцями (тобто за схилення громадянина до того, аби він запропонував надати неправомірну винагороду посадовій особі органу державної служби).

2. Внести зміни до законодавства з питань оперативно-розшукової діяльності, передбачивши можливість використання провокації підкупу до посадових осіб органів державної влади, але встановивши при цьому чітку регламентацію такого оперативного заходу, зокрема заборону здійснювати провокацію підкупу в поєднанні із загрозою застосування насильства, й так само щодо особи, про котру достовірно відомо, що вона перебуває у скрутному становищі (тобто є на момент провокації підкупу підвищено вразливою для таких пропозицій), із чітким переліком підстав вважати особу такою, яка перебуває у скрутному становищі.

3. Доповнити Кримінальний кодекс України окремою статтею, що буде встановлювати кримінальну відповідальність за провокацію підкупу, здійснену стосовно службової особи органу державної влади, з порушенням встановленого законодавством про оперативно-розшукову діяльність порядку.

4. Доповнити Кримінальний процесуальний кодекс України положеннями про те, що особа може бути звільнена від кримінальної відповідальності за отримання хабаря в разі, якщо це стало результатом провокації підкупу в той час, коли особа перебувала у скрутному становищі.

Внесення вказаних змін до законодавства та впровадження на цій підставі відповідної практики правоохоронних органів сприятиме підвищенню ефективності протидії корупції.

Друга форма – викриття корупційних дій – реалізується шляхом виявлення їх ознак. Слід зазначити, що на сьогодні цей напрям законодавством врегульований недостатньо. Зрозуміло, стосовно тих державних структур, котрі глибоко вражені корупцією, лише викриття конкретних фактів вчинення корупційних дій замало: в умовах, коли корупція стає частиною корпоративної культури, заміна декількох працівників іншими (навіть якщо попередні були звільнені через притягнення їх до відповідальності за корупцію) не призведе до очищення відповідного органу. Скоріше навпаки, за корумпованості основного складу працівників нові з часом теж будуть залучені до функціонування корупційних мереж або в якийсь спосіб примушені залишити службу в такому органі. Про недостатню ефективність класичних методів боротьби з корупцією свідчить аналіз даних щодо притягнення до адміністративної відповідальності.

Статистика, доступна для аналізу, не дає можливості оцінити інформацію про притягнутих до адміністративної відповідальності за корупційні правопорушення саме у фіскальному відомстві, проте, якщо порівнювати незначну кількість виявлених фактів узагалі в бюджетній сфері з результатами опитування громадян, наведеними вище, можна зробити висновок, що така робота в Україні не є ефективною. Наприклад, у 2013 р. до адміністративної відповідальності за вчинення корупційних правопорушень притягнуто 1696 осіб, за ознаками кримінальної корупції до суду направлено 1754 правопорушень, а засуджено за вчинення кримінальних корупційних правопорушень 799 осіб [21]. У 2018 р. виявлено 9155 корупційних кримінальних правопорушень, притягнуто до кримінальної відповідальності за вчинення корупційних правопорушень 2565 осіб (проти 2400 у 2017 р.), направлено до суду з обвинувальним актом 2226 правопорушень (проти 2051 у 2017 р.). При цьому у 2018 р. кримінальними корупційними правопорушеннями завдано збитків на суму майже 5,5 млрд грн, із яких відшкодовано державі лише 601,5 млн грн, у т. ч. 708 тис. грн органами, що здійснюють контроль додержання податкового законодавства. Отже, суми виявлених збитків, завданих корупційними правопорушеннями, на порядки відрізняються від відшкодованих державі, а це також свідчить про складність процесу відшкодування й низьку ефективність такої роботи сьогодні. За результатами розгляду обвинувальних актів у 2018 р. засуджено 766 корупціонерів, у т. ч. 53 особи – до позбавлення волі [22], тобто не набагато більше, ніж п'ять років тому. Така статистика спостерігається в умовах, коли Україна посідає 120-е місце серед 180 країн у світовому рейтингу сприйняття корупції [23].

У цій ситуації необхідно прийняти рішення щодо вжиття більш радикальних заходів з очищення відповідного органу (або структурних підрозділів) від осіб, які беруть безпосередню участь у корупційній діяльності чи лояльно ставляться до неї. При цьому висновок про наявність підстав для застосування таких підходів має ґрунтуватися на використанні аналітично-спостережних механізмів, чітко регламентованих законодавчо. Наприклад, з направлених у 2018 р. до суду кримінальних проваджень (2226 справ) майже кожна п'ята (691) стосується одержання неправомірної вигоди, половина (1733) – привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем [21].

Наразі чинне законодавство передбачає використання лише двох аналітично-спостережних механізмів:

- 1) контроль фінансового стану державного службовця та членів його родини (причому останніх – фактично за їхньою згодою, що передбачено ч. 7 ст. 46 Закону України “Про запобігання корупції” [19];

- 2) вивчення способу життя державного службовця без конкретних правових наслідків такого вивчення.

При цьому юридична відповідальність посадових осіб за порушення, які можуть бути виявлені при застосуванні вказаних механізмів, передбачена лише за формальними ознаками – неподання чи несвоєчасне подання декларації, зазначення в ній неправдивих відомостей (що може бути викрито або внаслідок помилки, або виключно за умови доведення факту отримання неправомірної вигоди від конкретного корупційного порушення, а в останньому випадку для особи настане відповідальність за іншими статтями кримінального законодавства). Таким чином, на сьогодні використання аналітично-спостережних механізмів для боротьби з корупцією зводиться переважно до формальних процедур.

Необхідною є модернізація механізмів викриття ознак корупції, аби вони давали змогу приймати конкретні правові рішення, однак при цьому зберігалася максимально можлива індивідуалізованість покарання. Варто розуміти: застосування аналітично-спостережних механізмів завжди ґрунтується на припущеннях, тобто певний набір ознак вважається підтвердженням наявності якоїсь події, хоча однозначно довести, що саме така подія відбулася, неможливо.

Наприклад, вивчаючи реальний спосіб життя державного службовця, можна використовувати такий непрямий метод контролю, як порівняння доходів і витрат особи. Використання цього методу дає змогу виявити істотне перевищення витрат державного службовця (зокрема працівника ДПС і ДФС) над його офіційними доходами. Подібна ситуація може бути пояснена тим, що особа має корупційні статки, котрі вона, зі зрозумілих причин, не відображає в офіційній фінансовій звітності, але так само ймовірно, що її приховані статки не пов'язані з корупцією, приміром, ця особа у вільний час провадить індивідуальну трудову діяльність у ролі письменника, й остання не викликає конфлікту інтересів із державною службою. Більше

того, ймовірна ситуація, коли додаткова трудова діяльність особи не суперечить обмеженням, встановленим законодавством для державних службовців (людина може займатись індивідуальною викладацькою діяльністю), та пов'язана тільки з приховуванням доходу від оподаткування. Відповідно, за допомогою методу порівняння доходів і витрат можна однозначно стверджувати лише те, що така особа має незадекларовані доходи, проте висновок про джерело їх походження є тільки припущенням.

Водночас, враховуючи особливу суспільну небезпечність корупції й негативні наслідки використання невивірених методів боротьби з нею, вважаємо, що для досягнення позитивного ефекту є допустимим послуговуватися законодавчо закріпленими припущеннями про походження незадекларованих доходів державного службовця та застосування на цій підставі санкцій до нього.

Варто взяти до уваги, що особа, вповноважена на виконання функцій держави, повинна відповідати підвищеним вимогам щодо її доброчесності, оскільки недотримання законів із боку державних службовців (навіть якщо воно не пов'язане з корупцією) призводить до правового нігілізму інших членів суспільства. Особливе значення це має для працівників ДПС, адже на них покладено здійснення функцій держави саме зі стягнення з платників податків частини їхнього доходу. Оскільки виконання податкового обов'язку не може позитивно сприйматися переважною більшістю платників, формуючи певний опортунізм, особи, які представляють у податкових відносинах інтереси держави, повинні мати бездоганну репутацію в очах суспільства.

Тому доцільно впровадити в практику протидії корупції непрямі методи контролю, одним із найпростіших у використанні й найдієвішим серед котрих є метод порівняння доходів і витрат державного службовця [24, с. 286]. Він може стати ефективним інструментом очищення органів ДПС від співробітників, які скоюють корупційні вчинки, й тих, чия доброчесність є недостатньою, а також використовуватися для контролю доходів і витрат державних службовців.

Упровадження зазначеного методу в податкове й антикорупційне законодавство є перспективним із позиції визнання його нормативної та суспільної легітимності. По-перше, суспільство вже сьогодні використовує його на побутовому рівні, оцінюючи, зокрема, відповідність фактичних статків певних категорій осіб їхнім задекларованим доходам. По-друге, запровадження цього методу може бути представлено і як захід, спрямований на підвищення ефективності податкового контролю, і як механізм, що дасть змогу істотно поліпшити стан протидії корупції, адже саме державним службовцям буде найважче пояснити різницю між їх офіційними та реальними статками. Таким чином, уведення в практику оподаткування методу порівняння доходів і витрат для вповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування осіб може бути націлене (на теперішньому етапі) виключно на посилення контролю у сфері антикорупційних заходів. По-третє, цей метод дає можливість математично точно вирахува-

ти й базу оподаткування, оскільки в його основі – саме математична операція порівняння двох показників, котрі мають грошовий вираз, та зіставити доходи з витратами. По-четверте, застосування такого методу дасть змогу не тільки вживати антикорупційні заходи превентивного та контрольного спрямування, а й, у разі виявлення невідповідності доходів і витрат, нараховувати податок на доходи фізичних осіб [24, с. 292].

Необхідною передумовою запровадження цього методу є подання всіма особами, вповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та їхніми рідними (в розумінні ст. 1 Закону України “Про запобігання корупції”) так званої нульової декларації [24, с. 292] і введення обов’язкового щорічного декларування в межах як антикорупційного законодавства, так і податкового. Це допоможе уникнути надалі, при застосуванні методу порівняння доходів та витрат, ситуацій, коли особа пояснюватиме перевищення витрат над доходами наявністю певних активів, котрі були накопичені в період до запровадження загального декларування доходів (наприклад, у 1990-і роки). Однак таке декларування повинне стосуватися всіх осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та близьких їм осіб (у розумінні ст. 1 Закону України “Про запобігання корупції”).

Варто зауважити, що й викриття конкретних фактів корупції, й виявлення її ознак у вигляді методу порівняння доходів і витрат державних службовців є методами індивідуальної дії, які застосовуються безпосередньо до осіб, котрі скоїли корупційне порушення, чи тих, у діяльності котрих вбачаються ознаки корупції. Разом із тим необхідним є запровадження методів, що дадуть змогу об’єктивно оцінювати роботу керівників відповідних структурних і територіальних підрозділів ДПС і ДФС щодо запобігання корупції та боротьби з нею в підконтрольному їм підрозділі. За результатами застосування таких методів рішення буде прийматися стосовно не тієї особи, котра безпосередньо винна в корупційному порушенні, а тієї, яка несе відповідальність за організацію роботи. Оскільки альтернативою бездіяльності (або недостатньо активної діяльності) керівного складу підрозділів ДПС і ДФС у боротьбі з корупцією в очолюваних ними підрозділах є використання невибіркових методів припинення корупції, такий підхід допустимий і виправданий. При цьому необхідно, щоб методи оцінки та ймовірні наслідки їх застосування були закріплені безпосередньо в законі – це допоможе запобігти маніпулюванню такими методами, а також перешкодить подальшому відновленню некомпетентних керівних працівників ДПС і ДФС на посадах через суд.

До основних принципів, на яких має ґрунтуватися оцінка ступеня корумпованості підрозділу й, відповідно, ефективності роботи його керівника з протидії корупції, належать:

- об’єктивність, тобто показники повинні бути результатом використання різних методів спостереження, котрі застосовуються різними, незалежними один від одного суб’єктами, що дасть змогу взаємно контролювати їх неупередженість;



– відповідність предмету дослідження, тобто показники мають демонструвати різні аспекти наявності у структурному підрозділі ДПС і ДФС саме корупційних проявів, на них не повинні впливати інші негативні чинники.

З огляду на це доцільно застосовувати такі методи оцінки.

• Метод аналізу показників викриття фактів корупції, за якого оцінці піддається статистична інформація про виявлені у відповідному підрозділі факти корупційних дій, а саме:

- а) кількість таких фактів на 10 працюючих у підрозділі співробітників (виходячи з поточної штатної чисельності територіальних і структурних підрозділів відомств), що виявлені за календарний рік, – вказує на ступінь враження підрозділу корупцією:

$$K_{\text{кр.адм}} = K_{\text{пр}} / 10 / K_{\text{адм}};$$

кількість фактів корупції, за які настає кримінальна відповідальність:

$$K_{\text{кр.крим}} = K_{\text{пр}} / 10 / K_{\text{крим}};$$

де  $K_{\text{пр}}$  – кількість працюючих в органі ДПС і ДФС;  $K_{\text{адм}}$  – кількість викритих фактів корупції, за які винні особи притягнуті до адміністративної відповідальності;  $K_{\text{крим}}$  – кількість фактів корупції, за які винна особа притягнута до кримінальної відповідальності.

На підставі наведених розрахунків визначається загальний ступінь враження органу ДПС і ДФС корупцією в цілому та з розподілом на відповідні рівні керівництва. Надзвичайним слід вважати рівень, за якого обидва показники ( $K_{\text{кр.адм}}$  та  $K_{\text{кр.крим}}$ ) дорівнюють або перевищують 1, небезпечним – значення обох показників на рівні не нижче 0,5; високим, коли показник  $K_{\text{кр.адм}}$  є не нижчим за 0,5, а  $K_{\text{кр.крим}}$  – не нижчим за 0,3. Якщо вказані показники є нижчими, але вищими за 0,1, рівень корупції слід розглядати як такий, що потребує додаткових заходів реагування. Деталізовані показники використовуються для визначення конкретних заходів реагування;

- б) стаж роботи працівника, котрим скоєно корупційний вчинок (до одного року, від одного до трьох років, більше трьох років), – відображає термін, за який основна частина корумпованих працівників долучається до корупційних дій;
- в) наявність підтверджених фактів корупції в діях співробітника, що працював на посаді до призначення на неї того співробітника, корупційні дії котрого є предметом поточного статистичного спостереження, – засвідчує наявність чи відсутність стійких корупційних чинників, що призводять до залучення працівників ДПС і ДФС до корупційних дій;
- г) кількість викритих фактів ухилення від оподаткування, для чого використовувалися спеціально створені (або придбані) суб'єкти господарювання, які перебувають на обліку у відповідному територіальному підрозділі фіскального відомства, – вказує на наявність латентної корупції у вигляді прикриття його співробітниками схем ухилення від оподаткування.

• Метод соціологічного дослідження, що дає змогу оцінити ставлення платників податків до відповідного підрозділу ДПС та ДФС і врахувати громадську думку щодо доброчесності працівників такого підрозділу. Серед питань, котрі ставляться респондентам, має обов'язково бути питання про джерела інформації стосовно наявності корупційних вчинків (факти корупції відомі особисто / зі слів інших осіб). Таке опитування повинне проводитися незалежним дослідником, жодним чином не пов'язаним із ДПС і ДФС.

Перелічені методи слід комбінувати, при цьому метод аналізу показників викриття фактів корупції має використовуватися на постійній основі, а соціологічного дослідження – вибірково, як додатковий стосовно підрозділів, чия діяльність можна назвати істотно корумпованою на базі даних, отриманих при використанні методу аналізу показників викриття фактів корупції.

Допустимість і порядок застосування зазначених методів, а також його правові наслідки повинні знайти відображення в національному антикорупційному законодавстві.

**Запобігання корупції.** Заходи із запобігання корупції повинні мати як обмежувальний (зменшення можливостей для корупції), так і стимулюючий (заохочення до доброчесності) характер.

До стимулюючих заходів варто віднести:

- конкурентну заробітну плату, котра відповідає рівню кваліфікації фахівця та обсягу навантаження на нього;
- гарантії кар'єрного зростання залежно від досягнутих професійних успіхів;
- систему матеріальних заохочень за сумлінне виконання службових обов'язків, що ґрунтується на об'єктивних показниках і має мінімальну дискрецію, тобто можливості для розподілу заохочень керівником відповідного рівня залежно не від реальних результатів, а від його особистих уподобань.

Окреслені питання можуть бути врегульовані прийняттям ДФС і ДПС відповідних документів із питань оплати праці, правил зайняття посад у цій службі та порядку матеріального стимулювання працівників. Разом із гарантіями, що будуть надані працівникам ДФС і ДПС після ухвалення нової редакції Закону України про державну службу, це сприятиме створенню достатньої кількості позитивних стимулів до якісного й доброчесного виконання своїх обов'язків.

Стосовно системи обмежень слід наголосити: на працівників ДПС і ДФС у повному обсязі поширюються обмеження, встановлені чинним антикорупційним законодавством, зокрема щодо заборони працювати за сумісництвом, займатися підприємницькою діяльністю чи сприяти такій діяльності, регламентовані питання з урегулювання конфлікту інтересів. Водночас ДПС, як і ДФС, виконує специфічні функції та процедури, які містять потенційні корупційні ризики, що на сьогодні не охоплені чинним законодавством. Ці процедури доцільно розділити на ті, котрі повинні регулюватися податковим законодавством, й ті, регулювання яких варто здійснювати через норми спеціального антикорупційного законодавства.

Чіткий розподіл функцій фіскальної служби на фронт-офіс (надає послуги та виконує регулярні процедури у відносинах із платниками податків, як, наприклад, прийняття звітності) і бек-офіс (проводить аналітичну, контрольну та іншу роботу й не має прямого контакту із платником) відбувається виключно у визначених законом випадках, за наявності відповідних письмових рішень.

До іншої групи дій доцільно віднести врегулювання питань антикорупційної експертизи роз'яснень податкового законодавства. Закон України "Про запобігання корупції" передбачає, що такий експертизі підлягають виключно проекти нормативно-правових актів. Разом із тим роз'яснення практики застосування податкового законодавства хоч і не є нормативним актом, мають реальні правові наслідки, оскільки сприймаються працівниками фіскальної служби як обов'язкові до виконання та, крім того, забезпечують імунітет від вжиття санкцій проти тих платників податків, котрі діяли відповідно до отриманого роз'яснення. З огляду на це є сенс визначити в антикорупційному законодавстві спеціальну процедуру і критерії її використання для проведення антикорупційних експертиз окремих категорій роз'яснень порядку застосування чинного законодавства.

**Припинення корупції.** Припинення корупційних діянь є складовою боротьби з корупцією, яка спрямована на переривання протиправних корупційних діянь та недопущення їх скоєння надалі. Засобом припинення корупції є притягнення особи, винної у вчиненні корупційних дій, до дисциплінарної, адміністративної, фінансової й кримінальної відповідальності.

Також як виключну міру впливу на корумповані державні структури було прийнято Закон України "Про очищення влади" та організовано виконання передбачених ним заходів. Однак йому притаманні певні недоліки, проаналізовані вище, тому застосування такого інструменту повинне мати саме виключний, а не періодичний характер. Більше того, його використання свідчить про те, що системні заходи протидії корупції, котрі мусять здійснюватися на регулярній основі, виявилися неефективними.

На сьогодні питання відповідальності за корупційні порушення достатньо розроблені в національному законодавстві та не потребують удосконалення, але не зайвим буде їх доповнення в частині тих осіб, у чийй діяльності виявлено ознаки корупції або які не забезпечили належного рівня організації боротьби з нею в очолюваних ними підрозділах ДФС.

З урахуванням викладених пропозицій доцільно доповнити перелік осіб, що підлягають відповідальності:

- працівниками ДПС, стосовно котрих встановлено факти невідповідності задекларованих доходів їхнім витратам;
- керівниками ДПС, які очолюють територіальні чи структурні підрозділи, щодо котрих визначено істотну корумпованість їхніх працівників.

При цьому така відповідальність має обмежуватися суто дисциплінарною (включно зі звільненням із займаної посади та з органів ДФС).

Узагальнена схема комплексу заходів з протидії корупції в органах Державної фіскальної служби України наведена на рисунку.

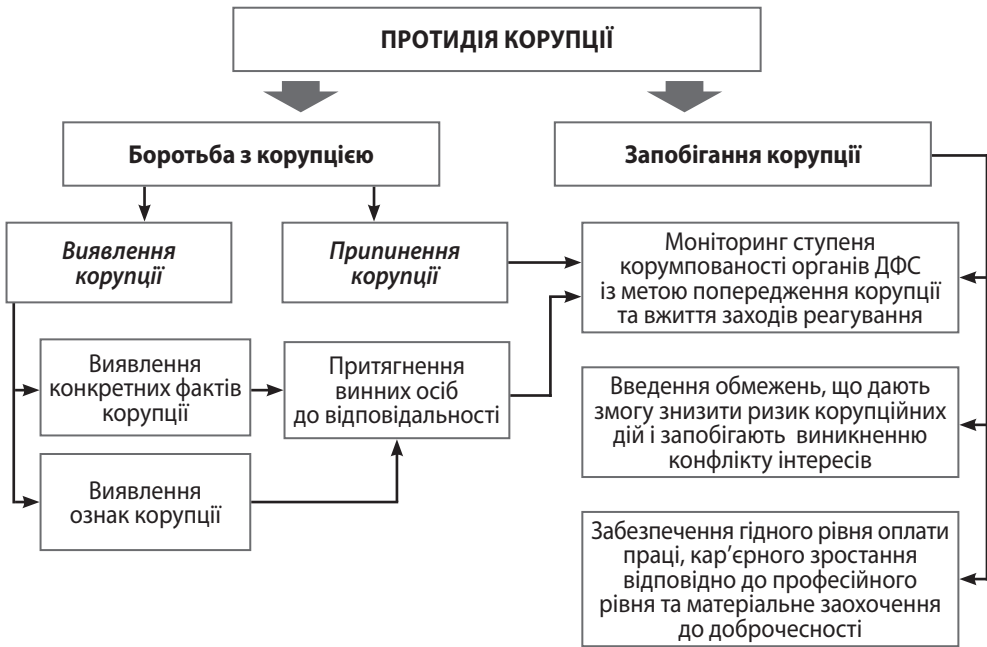


Рисунок. **Схема комплексу заходів з протидії корупції в Державній фіскальній службі України**

Побудовано автором.

Таким чином, для ефективної протидії корупції в таких уразливих сферах, як митна та податкова служби, де працівники органів мають достатній обсяг влади, повноважень і мотивів для вчинення корупційних дій, за недостатнього контролю та заходів запобігання корупції необхідно сформувані інституційне середовище, що відповідатиме на запити громадянського суспільства та враховуватиме ефект залежності від минулого, особливості ментальних, поведінкових і організаційних умов.

З метою успішного подолання корупції в органах ДФС в Україні необхідно удосконалити нормативно-правові акти, аби нівелювати недоліки, що не дають змоги активно виявляти факти корупції. Так, викриття латентної корупції і притягнення до відповідальності посадових осіб ДПС, котрі беруть участь у корупційному сприянні ухиленню від оподаткування, зниження кількості випадків, коли спосіб життя працівників ДПС явно не відповідає їхнім офіційним доходам, стимулювання керівників територіальних і структурних підрозділів ДПС приділяти належну увагу організації боротьби з корупцією та усуненню наявних у діяльності служби корупціогенних чинників, можна забезпечити через реалізацію таких змін:

- передбачення правової можливості для активної перевірки посадових осіб органів і підрозділів ДФС на схильність до корупційних дій;
- нормативна регламентація та впровадження у практичну діяльність механізмів викриття ознак корупційних діянь і визначення їх на підставі

непрямих методів контролю реального способу життя як підстави для притягнення до відповідальності особи, у чийй службовій діяльності викриті такі ознаки;

- запровадження системи оцінювання рівня корумпованості територіальних і структурних підрозділів ДФС;
- удосконалення процедур оподаткування з метою зниження їх корупційної ємності, зокрема шляхом максимальної автоматизації податкових процесів;
- створення системи стимулювання працівників ДФС до доброчесної поведінки.

Утім, варто зауважити, що започаткований моніторинг способу життя суб'єктів декларування Національним агентством з питань запобігання корупції (далі – НАЗК) у 2020 р. охопив 47 публічних службовців, причому матеріали щодо семи осіб передали на повну перевірку декларацій (це становить достатньо значну частку кількості осіб, підданих моніторингу, – 14,9 %). Проте через рішення Конституційного Суду України №13-р/2020 НАЗК більше не має права здійснювати моніторинг способу життя [25].

Слід підкреслити, що лише комплексна реалізація зазначених кроків забезпечить викриття латентної корупції й притягнення до відповідальності посадових осіб ДПС, котрі беруть участь у корупційній підтримці ухилення від оподаткування, а також сприятиме формуванню середовища, несприятливого для корупції завдяки публічності та невідворотності покарання.

#### Список використаних джерел

1. *Басанцов І. В., Зубарева О. О.* Корупція в Україні: сучасні реалії та ефективні засоби протидії : монографія. Суми : Сумський держ. ун-т, 2016. 113 с.
2. *Бездольний М. Ю.* Державно-правовий механізм протидії корупції. *Форум права*. 2009. № 2. С. 38–43. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index.htm\\_2009\\_2\\_](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2009_2_).
3. *Боковикова Ю.* Механізм протидії корупції. *Теорія та практика державного управління*. 2017. № 1 (56). С. 2–7. URL: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2017-1/doc/2/02.pdf>.
4. Протидія одержанню неправомірної вигоди службовою особою підрозділами захисту економіки національної поліції України / С. М. Бортник, А. М. Лисенко, А. О. Шишкін та ін. Харків : Форт, 2017. 188 с.
5. *Гарашук В. М., Мухатаєв А. О.* Актуальні проблеми боротьби з корупцією в Україні : монографія. Харків : Право, 2010. 144 с.
6. *Гвоздецький В. Д.* Корупція як соціальне, психологічне і моральне явище. *Актуальні проблеми держави і права*. 2012. Вип. 63. С. 139–145.
7. *Заброда Д. Г.* Поняття державної антикорупційної політики. *Право і безпека*. 2012. № 2. С. 98–105. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib\\_2012\\_2\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_2_24).
8. Державна антикорупційна політика і запобігання та протидія корупції на публічній службі в органах державної влади і органах місцевого самоврядування : монографія / за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. А. Федоренка. Київ : Ліра-К, 2016. 524 с.
9. *Михайленко Д. Г.* Протидія корупційним злочинам засобами кримінального права: концептуальні основи : монографія. Одеса : ВД “Тельветика”, 2017. 582 с.
10. Стан корупції в Україні. Порівняльний аналіз загальнонаціональних досліджень: 2007–2009, 2011 : звіт за результатами соціологічних досліджень / Європейська дослідницька асоціація, Київський міжнародний інститут соціології. Київ, 2011. 47 с.



11. Корупція в Україні: сприйняття, досвід, ставлення. Аналіз загальнонаціональних опитувань 2015–2018 : звіт за результатами соціологічних досліджень КМІС на замовлення USAID / Програма сприяння громадській активності “Долучайся!”. Київ, 2018. URL: <http://ucmc.org.ua/uk/2658-2/>.
12. The World Bank, Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank / World Bank. 1997. September. 73 p. URL: <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/corruptn.pdf>.
13. Кримінальна конвенція про боротьбу з корупцією (ETS 173) : ратифікована із заявою Законом № 252-V від 18.10.2006. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_101#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_101#Text).
14. David P. Why are institutions the “carriers of history”? Path dependence and the evolution of conventions, organizations and institutions. *Structural Change and Economic Dynamics*. 1994. Vol. 5, No. 2. P. 205–220. URL: [https://doi.org/10.1016/0954-349X\(94\)90002-7](https://doi.org/10.1016/0954-349X(94)90002-7).
15. Pickett K. H. S. The internal auditing handbook. 2<sup>nd</sup> Ed. Chichester, UK : John Wiley, 1997. URL: [http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470666340\\_sample\\_409068.pdf](http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470666340_sample_409068.pdf).
16. Конинг Р. П. Дж., де. Государственный внутренний финансовый контроль / пер. с англ. Р. Рудницкой. Словения, 2007. 336 с.
17. The Global Competitiveness and Risks Team: The Global Risks Report 2017. 12<sup>th</sup> Ed. / The World Economic Forum. Geneva, 2017. 78 p. URL: [http://www3.weforum.org/docs/GRR17\\_Report\\_web.pdf](http://www3.weforum.org/docs/GRR17_Report_web.pdf).
18. TADAT sets the baseline: better planning, sequencing and monitoring of reforms in tax administrations / TADAT. URL: <http://www.tadat.org/files/Interview-JustinZake.pdf>.
19. Про запобігання корупції : закон України від 18.10.2019 № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1700-18>.
20. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2341-14>.
21. Звіт про результати проведення заходів щодо запобігання і протидії корупції у 2013 році / М-во юстиції України. 2014. Квітень. С. 3–6.
22. Узагальнені статистичні та аналітичні дані про діяльність органів прокуратури у 2018 році / Генеральна прокуратура України. 2019. URL: [https://old.gp.gov.ua/ua/vlada.html?\\_m=publications&\\_t=rec&id=248318](https://old.gp.gov.ua/ua/vlada.html?_m=publications&_t=rec&id=248318).
23. Corruption Perceptions Index 2018 / Transparency International. URL: <https://www.transparency.org/cpi2018>.
24. Олейнікова А. Г. Формування конкурентоспроможної системи оподаткування в Україні : монографія / ДННУ “Акад. фін. управління”. Київ, 2015. 396 с.
25. Чому потрібно відновити моніторинг способу життя публічних службовців? / Національне агентство з питань запобігання корупції. 2020. URL: <https://nazk.gov.ua/uk/novyny/chomu-potribno-vidnovyty-monitoring-sposobu-zhyttya-publichnyh-sluzhbovtiv/>.

### References

1. Basantsov, I. V., & Zubareva, O. O. (2016). *Corruption in Ukraine: modern realities and effective means of counteraction*. Sumy: Sumy State University [in Ukrainian].
2. Bezdolnyi, M. (2009). State and legal mechanism for combating corruption. *Forum prava*, 2, 38–43. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index.htm\\_2009\\_2\\_](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2009_2_) [in Ukrainian].
3. Bokovykova, Yu. (2017). Anti-corruption mechanism. *Theory and practice of public administration* 1 (56), 2–7. Retrieved from <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2017-1/doc/2/02.pdf> [in Ukrainian].
4. Bortnyk, S. M., Lysenko, A. M., Shyshkin, A. O. et al. (2017). *Countering the receipt of illegal benefits by an official of the economic protection units of the National Police of Ukraine*. Kharkiv: Fort [in Ukrainian].

5. Harashchuk, V. M., & Mukhataiev, A. A. (2010). *Actual problems of fight against corruption in Ukraine*. Kharkiv: Law [in Ukrainian].
6. Gvozdet'skyi, V. D. (2012). Corruption as a social, psychological and moral phenomenon. *Current issues of state and law*, 63, 139–145 [in Ukrainian].
7. Zabroda, D. (2012). The concept of state anticorruption policy. *Law and Safety*, 2, 98–105. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib\\_2012\\_2\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_2_24) [in Ukrainian].
8. Kovbasiuk, Iu. V., & Fedorenko, V. L. (2016). *State anti-corruption policy and prevention and counteraction of corruption in the public service in public authorities and local governments*. Kyiv: Lira-K [in Ukrainian].
9. Mykhailenko, D. H. (2017). *Counteraction to corruption crimes by means of criminal law: conceptual bases*. Odesa: Helvetica [in Ukrainian].
10. European Research Association, & Kyiv International Institute of Sociology. (2011). *The state of corruption in Ukraine. Comparative analysis of national research: 2007–2009, 2011* (Report on the results of sociological research). Kyiv [in Ukrainian].
11. "Join!" Community Action Program. (2018). *Corruption in Ukraine: perception, experience, attitude. Analysis of nationwide surveys 2015–2018* (Report on the results of KIIS sociological surveys commissioned by USAID). Kyiv. Retrieved from <http://ucmc.org.ua/uk/2658-2/> [in Ukrainian].
12. World Bank. (1997, September). *Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank*. Retrieved from <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/corruptn.pdf>.
13. Verkhovna Rada of Ukraine. (2006). *Anti-Corruption Criminal Convention (ETS 173)* (Law No. 252-V, October 18). Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_101#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_101#Text) [in Ukrainian].
14. David, P. (1994). Why are institutions the "carriers of history"? Path dependence and the evolution of conventions, organizations and institutions. *Structural Change and Economic Dynamics*, 5 (2), 205–220. URL: [https://doi.org/10.1016/0954-349X\(94\)90002-7](https://doi.org/10.1016/0954-349X(94)90002-7).
15. Pickett, K. H. S. (1997). *The internal auditing handbook* (2<sup>nd</sup> Ed.). Chichester, UK: John Wiley. Retrieved from [http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470666340\\_sample\\_409068.pdf](http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470666340_sample_409068.pdf).
16. De Koning, R. P. J. (2007). *State internal financial control*. Slovenia [in Russian].
17. World Economic Forum. (2017). *The Global Competitiveness and Risks Team: The Global Risks Report 2017* (12<sup>th</sup> Ed.). Geneva. Retrieved from [http://www3.weforum.org/docs/GRR17\\_Report\\_web.pdf](http://www3.weforum.org/docs/GRR17_Report_web.pdf).
18. TADAT. (n. d.). *TADAT sets the baseline: better planning, sequencing and monitoring of reforms in tax administrations*. Retrieved from <http://www.tadat.org/files/Interview-JustinZake.pdf>.
19. Verkhovna Rada of Ukraine. (2019). *About prevention of corruption* (Law No. 1700-VII, October 18). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1700-18> [in Ukrainian].
20. Verkhovna Rada of Ukraine. (2001). *Criminal Code of Ukraine* (Law No. 2341-III, April 5). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2341-14> [in Ukrainian].
21. Ministry of Justice of Ukraine. (2014, April). *Report on the results of measures to prevent and combat corruption in 2013*, 3–6 [in Ukrainian].
22. Prosecutor General's Office of Ukraine. (2019). *Generalized statistical and analytical data on the activities of the prosecutor's office in 2018*. Retrieved from [https://old.gp.gov.ua/ua/vlada.html?\\_m=publications&\\_t=rec&id=248318](https://old.gp.gov.ua/ua/vlada.html?_m=publications&_t=rec&id=248318) [in Ukrainian].
23. Transparency International. (n. d.). *Corruption Perceptions Index 2018*. Retrieved from <https://www.transparency.org/cpi2018>.
24. Oleynikova, L. H. (2015). *Formation of a competitive taxation system in Ukraine*. Kyiv: SESE "The Academy of Financial Management" [in Ukrainian].
25. National Agency on Corruption Prevention. (2020). *Why is it necessary to resume monitoring the lifestyle of public servants?* Retrieved from <https://nazk.gov.ua/uk/novyny/chomu-potribno-vidnovyty-monitoring-sposobu-zhyttia-publichnyh-sluzhbovtziv/> [in Ukrainian].