

ЧОРНОМОРСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ПЕТРА МОГИЛИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БАШИНСЬКИЙ ІГОР АНАТОЛІЙОВИЧ

УДК 351: 353.2

ДИСЕРТАЦІЯ

МЕХАНІЗМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ
ЩОДО ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ В УКРАЇНІ

25.00.02 – механізми державного управління

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

_____ І. А. Башинський
(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

Науковий керівник: ЛОПУШИНСЬКИЙ Іван Петрович, доктор наук з державного управління, професор, заслужений працівник освіти України

МИКОЛАЇВ – 2024

АНОТАЦІЯ

Башинський І. А. Механізми реалізації державної політики щодо формування податкової культури в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 – механізми державного управління. – Чорноморський національний університет імені Петра Могили, МОН України, Миколаїв, 2024.

Дисертаційну роботу присвячено комплексному вивченню поняття «податкова культура», обґрунтуванню теоретичних засад податкової культури, розробленню науково-теоретичних рекомендацій з метою вдосконалення механізмів державної політики щодо формування та реалізації податкової культури в Україні.

У дисертації досліджено генезу та сталі погляди на зміст поняття «податкова культура»; обґрунтовано роль науки державного управління в дослідженні питань, пов'язаних із реалізацією державної політики у сфері формування та реалізації податкової культури суспільства як об'єкта державноуправлінського впливу. Систематизовано теоретичні підходи до формування механізмів державної політики у сфері розвитку податкової культури населення, узагальнено основні підходи до формування та реалізації її механізмів. З'ясовано, що податкова культура – це складний феномен, що охоплює економічний, соціальний, правовий, етичний аспекти суспільних відносин. Ця категорія є соціальним явищем, складником та віддзеркаленням загальної культури правовідносин у сфері сплати податків. Доведено, що податкова культура як частина загальнонаціональної культури пов'язана з діяльністю учасників податкових відносин, складається з усвідомлення громадянами важливості для держави сплати податків (як складник політичної культури), знання своїх прав та обов'язків у процесі їх сплати (як складник правової культури), досконалого знання та безумовного виконання податкового

законодавства й підзаконних нормативно-правових актів (як складник економічної культури), своєчасного подання бухгалтерської та податкової звітності (як складник фінансової культури), а також дотримання норм етики під час спілкування з працівниками податкової служби.

У процесі теоретичного аналізу встановлено різноманітність підходів щодо визначення поняття «податкова культура». Для повного розуміння сутності поняття «податкова культура» та встановлення механізму забезпечення її розвитку застосовано комплексний і всебічний підхід, визначено основні критерії дослідження, що виокремлюють різні аспекти цього явища, а саме: за суб'єктними критеріями (особиста, корпоративна, суспільна) та об'єктними організаційно-правовими критеріями (сфера суспільних правовідносин, міжгалузевий інститут права, синтетична наукова дисципліна, навчальна дисципліна). Обґрунтовано, що в розгляді податкової культури слід ураховувати всіх учасників податкових відносин (державу, податкову службу і платників податків), які мають різні функціональні обов'язки. Проведений аналіз свідчить про багатоаспектність податкової культури суспільства, що включає в себе безліч зв'язків, відносин і чинників впливу.

На підставі аналізу наявних понять запропоновано уточнене міждисциплінарне визначення податкової культури, а також її трактування в аспекті дослідження в галузі науки державного управління.

Виходячи із сучасних умов стану розвитку українського суспільства, реалізації державної податкової політики та стратегічних завдань діяльності органів державної податкової служби, визначено такі державноуправлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури населення, як політичні, правові, організаційні, економічні, мотиваційні та спеціальні.

Доведено, що для підвищення ефективності державного управління у вирішенні завдань розвитку податкової культури є актуальним комплексне запровадження та інтеграція можливостей кожного із зазначених державноуправлінських механізмів. Наголошено, що впровадження в управлінський процес елементів державно-громадського управління дозволить

сприяти налагодженню більш ефективної співпраці з громадськістю й перетворенню її на плідне партнерство у вирішенні питань розвитку податкової культури.

Проведене дослідження дало змогу обґрунтувати роль соціально-економічного розуміння податку та податкової політики, що полягає у визначенні філософського (світоглядного) сприйняття потреби повної та своєчасної сплати податків і зборів як усвідомленої суспільної потреби; у формулюванні соціально-економічних орієнтирів суспільства, що можуть бути досягнуті державою за допомогою податкової політики у сфері формування високої податкової культури; у формуванні методологічних основ і принципів податкових відносин між державою та платниками податків.

Визначено причини низького рівня податкової культури в Україні; досліджено умови формування сучасних механізмів державної податкової політики в Україні та з'ясовано тенденції розвитку у сфері формування податкової культури населення; проаналізовано міжнародний досвід здійснення державної політики у сфері формування податкової культури й перспективи його впровадження в Україні.

Аналізуючи проблемні аспекти формування податкової культури вітчизняних платників податків, дисертант наголошує, що її низький рівень пов'язаний з чинниками, які можна умовно об'єднати в чотири групи: чинники економічного, соціального, організаційно-управлінського та нормативно-правового характеру.

Установлено, що в Україні тривалий час була відсутня єдина утверджена стратегія соціально-економічної реформи щодо формування та розвитку податкової культури населення. Незбалансована, невиважена й неефективна податкова та бюджетна політика держави, низька рентабельність податкової системи, недосконалість, складність, нестабільність і суперечливість податкового законодавства, високе податкове навантаження на бізнес, соціально несправедлива система оподаткування та розподілу видатків, значні обсяги тіньової економіки, недовіра значної частини населення до держави,

державних установ та органів контролю були головними стримувальними чинниками економічного зростання держави та матеріального добробуту населення України.

Своєю чергою, економічне процвітання держави та підвищення добробуту громадян залежить від повного та своєчасного надходження податків і зборів до бюджетів усіх рівнів, що неможливо забезпечити без високого рівня податкової культури в суспільстві.

Водночас низький рівень податкової культури, податковий та правовий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих у суспільстві соціальних відносин зумовлюють небажання повної або часткової сплати податків, що призводить до податкових правопорушень та ухилення від сплати податків і зборів.

Ці явища, що існували в Україні на початку 90-х років минулого століття та з новою силою загострилися під час світової фінансової кризи 2008 року, не зникли й сьогодні, й тому потребують вирішення в найближчій перспективі. Запровадження на державному рівні програми дій щодо формування податкової культури населення та виховання нової генерації сумлінних платників податків дозволить нейтралізувати економічні, соціальні, організаційні і правові чинники зазначених проблем в Україні.

Проведення системного аналізу зарубіжного досвіду щодо державної податкової політики у сфері розвитку податкової культури, виявлено, що найбільш цінним досвідом у площині його імплементації до національного законодавства України став механізм докорінного реформування податкової системи в межах процесу економічних і політичних перетворень у східноєвропейських країнах, які готувалися вступити до Європейського Союзу.

Досвід розвинутих держав є важливим для України, оскільки в цих країнах уже сформовано ефективну модель системи оподаткування, існують найоптимальніші організаційні та функціональні структури органів контролю та встановлено дієві форми відповідальності за порушення вимог чинного законодавства у сфері оподаткування. У міжнародній практиці різних країн

використовується значна кількість механізмів, спрямованих на підвищення рівня добровільної сплати податків та на формування моделі сумлінного ставлення платників податків до обов'язку зі сплати податків, а також на процеси управління ризиками від можливого невиконання платниками податкового обов'язку, що використовуються на практиці для боротьби з такими проявами.

Доведено, що до заходів впливу на формування законослухняної податкової поведінки платників податків належать: популяризація добровільного дотримання платником податкового законодавства та пропаганда формування серед населення податкової моралі щодо сплати податків; інформаційна політика щодо прозорості, відкритості і підзвітності державних фінансів, за допомогою якої платники податків можуть дізнатися про свій внесок у загальний добробут держави; використання сучасних інформаційних технологій та створених на їх базі електронних податкових сервісів для зменшення ймовірності несплати податків до державної скарбниці; реалізація сучасного новітнього стандарту податкового адміністрування та сервісного обслуговування великих платників податків через проведення так званого горизонтального моніторингу як підходу, що впливає на їх поведінку й дотримання ними податкового законодавства. Обґрунтовано, що наведений в дисертації досвід можна рекомендувати для імплементації в умовах України.

На особливу увагу заслуговує розроблення та впровадження Стратегії сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства (комплаєнс-стратегії) у межах реалізації Програми ЄС «Підтримка державного управління фінансами для України». Це перший крок на шляху до якісних змін у підходах до податкового адміністрування та сприйняття податкових органів платниками, що дозволить вивести відносини з платниками на новий рівень, який ґрунтується на довірі та партнерстві.

Обґрунтовано стратегічні напрямки розвитку механізмів державної податкової політики; сформульовано пропозиції та практичні рекомендації щодо шляхів удосконалення державної політики у сфері формування

податкової культури; розроблено концептуальну модель формування високої податкової культури населення.

Виходячи із сучасних умов стану розвитку українського суспільства, функціонування податкової системи, реалізації податкової політики і стратегічних завдань діяльності державної податкової служби України, визначено пріоритетні напрями формування податкової культури: вироблення ідеології податкової політики на принципі демократизму, справедливості, рівності, передбачуваності; що передбачає дотримання балансу інтересів, прав і обов'язків між державою, податковою службою та платниками податків; формування суспільної свідомості доброзичливого ставлення до податків та обов'язку їх сумлінної сплати; досягнення прозорості та доброчесності податкової системи; спрощення та стабілізація податкового законодавства України; повернення довіри суспільства до держави, податкової служби та інших державних органів влади; пропаганда поваги з боку держави до сумлінного платника податків, установлення і зміцнення партнерських відносин між ними; запровадження органами контролю лояльності та довіри до платників податків; взаємна відповідальність усіх учасників податкового процесу; запровадження ефективного громадського контролю за адмініструванням податків, ефективністю та прозорістю використання коштів платників податків; забезпечення широкого й оперативного інформування громадян про відповідальність за порушення податкового законодавства, консультування платників податків про зміни в нормативному регулюванні податкової сфери, рекламно-інформаційні заходи, активне використання каналів медіазасобів, заохочення сумлінних платників податків; зменшення вартості адміністрування податків, удосконалення якості виконання податкових процедур і модернізація системи інформаційного забезпечення податкового процесу; активізація просвітницької діяльності, уведення відповідних дисциплін до шкільних та університетських програм; легалізація тіньових капіталів і податкова амністія, упровадження Стратегії сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства (комплаєнс-стратегії).

У дисертації запропоновано концептуальну модель формування високої податкової культури населення. Концепція формування податкової культури (далі – Концепція) становить собою науково обґрунтовану сукупність поглядів на цілі, завдання, принципи та основні напрями нормалізації поведінки людей у податковій сфері і є одним із елементів податкової політики держави та забезпечення її економічної безпеки. Концепцію розроблено з урахуванням пропозицій, що надійшли від платників податків, Головного управління ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі, депутатів Херсонської міської ради, громадськості. Концепція складається зі вступу та п'яти розділів: мета і завдання формування податкової культури, основні принципи формування податкової культури, основні напрями діяльності з формування податкової культури, шляхи та засоби реалізації державної політики у сфері формування податкової культури.

У роботі доведено, що державну податкову політику має бути спрямовано як на досягнення максимальної результативності загалом, так і на збалансованість інтересів усіх учасників податкових відносин. Цьому сприятиме застосування запропонованого методологічного підходу до формування державної податкової політики, заснованого на гармонізації інтересів держави та платників податків.

Проведене дослідження дає змогу зробити висновок, що вдосконалення та розвиток податкової культури серед населення сприятиме стабільному збільшенню надходжень податків і зборів до бюджетів усіх рівнів, зростанню рівня добровільної сплати податків, активізації діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, збільшенню прозорості й доброчесності податкової служби, поліпшенню якості обслуговування платників податків, зростанню довіри з боку суспільства до органів державної податкової служби. При взаємному бажанні й зацікавленості платників податків і податкових органів план дій щодо цілеспрямованого формування в громадян податкової культури з урахуванням специфіки соціально-економічних відносин цілком можливо втілити в життя. Реалізація визначених цілей має ґрунтуватися на

таких базових принципах, як верховенство Конституції й законів України, пріоритеті прав людини, патріотизм, професіоналізм, компетентність, оптимальне поєднання повноважень і відповідальності.

Ключові слова: державне управління, механізми державного управління, податки, податкова політика, податкова служба, податкова культура, культура сплати податків, культура оподаткування, платники податків, законослухняний платник, сумлінний платник, податкові відносини, податкова реформа, механізми податкової культури, податкова дисципліна, податкова свідомість, податкова мораль, податковий менталітет.

ANNOTATION

Bashynskiy I. A. Implementation of state policy towards tax culture formation in Ukraine. – Qualified scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for Candidate of Science Degree in Public Administration, specialty 25.00.02 – mechanisms of public administration. – Black Sea National University Petro Mohyla, Mykolaiv, 2024.

The dissertation is devoted to a comprehensive analyze understanding of "fad culture," to circumvent theoretical ambushes form a fad culture, to extend theoretical and methodological recommendations to a comprehensive approach to a state culture.

The dissertation examines the genesis and constant views on the meaning of the concept of "tax culture"; the role of the science of public administration in the study of issues related to the implementation of public policy in the field of development of the tax culture of society as an object of public – administrative influence is substantiated. Theoretical approaches to the formation of mechanisms of state policy in the sphere of development of the tax culture of the population are systematized, the basic approaches to the formation and implementation of its mechanisms are generalized. Tax culture has been found to be a complex phenomenon that encompasses the economic, social, legal, ethical aspects of social relations. This category is a social phenomenon, a component and a reflection of

the general culture of tax relations. It is proved that tax culture as a part of national culture, connected with activity of participants of tax relations consists of awareness of citizens of all importance for the state of taxes (as a component of political culture), knowledge of their rights and duties in the process of their payment (as a component of legal culture), perfect knowledge and unconditional implementation of tax laws and regulations (as a component of economic culture), timely submission of accounting and tax reports spine (as a component of financial culture), and compliance with ethics in dealing with employees of the tax service.

In the process of theoretical analysis, a variety of approaches to defining the concept of "tax culture" is established. To fully understand the essence of the concept of "tax culture" and to establish a mechanism for ensuring its development, a comprehensive and comprehensive approach was applied, the main research criteria were identified, which emphasize various aspects of this phenomenon, namely: by subject criteria (personal, corporate, public) and organizational and legal criteria (sphere of public legal relations, inter-branch institute of law, synthetic scientific discipline, academic discipline). It is justified that when considering the tax culture, it is necessary to take into account all participants of tax relations (the state, the tax service and taxpayers) who have different functional responsibilities. The analysis shows the multifaceted nature of the tax culture of society, which includes many relationships, relationships and factors of influence.

On the basis of the analysis of the existing concepts, a refined interdisciplinary definition of tax culture, as well as its interpretation in the aspect of research in the field of science "Public Administration" is proposed.

Based on the current conditions of the development of Ukrainian society, implementation of the state tax policy and strategic tasks of the activity of the state tax service, the following state-administrative mechanisms for ensuring the development of tax culture of the population are defined: political, legal, organizational, economic, motivational and special mechanisms.

It is proved that in order to increase the efficiency of public administration in solving the problems of the development of tax culture, it is important to integrate and integrate the capabilities of each of these governmental mechanisms. It is proved that in order to increase the efficiency of public administration in solving the problems of the development of tax culture, it is important to integrate and integrate the capabilities of each of these governmental mechanisms. It is emphasized that the introduction of elements of public and public administration in the management process will help to establish more effective cooperation with the public and transform it into a fruitful partnership in solving tax culture development issues.

The research made it possible to substantiate the role of socio-economic understanding of tax and tax policy, which is to determine the philosophical (ideological) perception of the need for full and timely payment of taxes and fees as a conscious social need; formulation of socio-economic guidelines of the society that can be achieved by the state through tax policy in the sphere of formation of high tax culture; formation of methodological bases and principles of tax relations between the state and payers.

The reasons for the low level of tax culture in Ukraine are identified; the conditions of formation of modern mechanisms of the state tax policy in Ukraine are investigated and the tendencies of development in the sphere of formation of the tax culture of the population are found out; international experience of implementing state policy in the sphere of tax culture formation and prospects of its implementation in Ukraine are analyzed.

Analyzing the problematic aspects of the formation of the tax culture of domestic taxpayers, it is emphasized that its low level is related to factors that can be conditionally combined into four groups: factors of economic, social, organizational, administrative and regulatory nature.

It is established that in Ukraine for a long time there was no single approved strategy of socio - economic reform in terms of formation and development of tax culture of the population. Unbalanced, unbalanced and inefficient tax and

budgetary policy of the state, low profitability of the tax system, imperfection, complexity, instability and contradiction of tax legislation, high tax burden on business, socially unjust system of taxation and distribution of expenditures, significant parts of the population the state, state institutions and controlling bodies were the main constraints on the economic growth of the state and material treatment of the population of Ukraine.

In turn, the economic prosperity of the state and the improvement of the well-being of the citizens depend on the full and timely receipt of taxes and fees to budgets of all levels, which cannot be ensured without a high level of tax culture in society. However, the low level of tax culture, tax and legal nihilism, the imperfection of the legal framework, the defectiveness of the social relations formed in the society cause the unwillingness of full or partial tax payment, which leads to tax offenses and tax evasion and fees.

These phenomena occurred in Ukraine in the early 1990s, exacerbated during the global financial crisis of 2008-2009, have not disappeared today, and therefore need to be addressed in the near future. The introduction of a program of action at the state level to shape the tax culture of the population and to educate a new generation of conscientious taxpayers will help to neutralize the economic, social, organizational and legal factors of these problems in Ukraine.

Performing a systematic analysis of foreign experience on state tax policy in the field of tax policy development, it was found that the most valuable experience in the field of its implementation in the national legislation of Ukraine was the mechanism of radical reform of the tax system in the process of economic and political transformation in Eastern European countries, which have become the European Union.

The experience of developed countries is important for Ukraine, since in these countries an effective model of the tax system has already been formed, there are the most optimal organizational and functional structures of the controlling bodies and effective forms of responsibility for violations of the requirements of the current legislation in the sphere of taxation are established.

The international practice of different countries uses a considerable number of mechanisms aimed at raising the level of voluntary payment of taxes and the formation of a model of taxpayers' fair treatment of tax liabilities, as well as the risk management processes of possible default by taxpayers used at practice to combat such manifestations. It is proved that the measures to influence taxpayers' tax compliance behaviour include: promotion of taxpayer voluntary compliance with taxpayer legislation and promotion of tax morale among the population; an information policy on the transparency, openness and accountability of public finances through which taxpayers can learn about their contribution to the overall well-being of the state; use of modern information technologies and electronic tax services created on their basis to reduce the probability of non-payment of taxes to the state treasury; implementation of the modern standard of tax administration and servicing of large taxpayers through the so-called horizontal monitoring as an approach that influences the behaviour and compliance with tax legislation. It is substantiated that the experience presented in the thesis can be recommended for implementation in Ukraine.

Particular attention should be paid to the development and implementation of the Strategy for the Promotion of Voluntary Compliance with Tax Legislation (Compliance Strategy) within the framework of the EU4PFM Support Program. This is the first step towards qualitative changes in approaches to tax administration and the perception of tax authorities by taxpayers, which will bring relationships with taxpayers to a whole new level based on trust and partnership.

The strategic directions of development of the state tax policy mechanisms are substantiated; formulated proposals and practical recommendations on ways to improve public policy in the field of tax culture formation; the conceptual model of formation of high tax culture of the population is developed.

Based on the current conditions of the development of Ukrainian society, the functioning of the tax system, the implementation of the tax policy and strategic tasks of the State Tax Service of Ukraine, the priority directions of the formation of the tax culture are defined: development of ideology of tax policy on the

principle of democracy, fairness, equality, predictability; which presupposes a balance of interests, rights and obligations between the state, the tax service and taxpayers; forming a public consciousness of the kind treatment of taxes and the obligation to pay them in good faith; to achieve transparency and integrity of the tax system; simplification and stabilization of the tax legislation of Ukraine; restoring public confidence in the state, the tax service and other public authorities; promoting the respect of the state towards the honest taxpayer, establishing and strengthening partnerships between them; introducing loyalty and trust to taxpayers by controlling bodies; mutual responsibility of all participants in the tax process; introduction of effective public control over tax administration, efficiency and transparency of use of taxpayers' funds; providing wide and prompt information to citizens about responsibility for violation of tax legislation, advising taxpayers on changes in the regulatory framework of the tax sphere, advertising and information activities, active use of media channels, encouraging honest taxpayers; reducing the cost of tax administration, improving the quality of tax procedures and modernizing the tax information system; activation of educational activities, introduction of appropriate disciplines in school and university programs; legalization of shadow capital and tax amnesty, implementation of the Strategy for promoting voluntary compliance with tax legislation (Compliance Strategy). In the dissertation the conceptual model of formation of high tax culture of the population is offered. The concept of tax culture formation (hereinafter called the Concept) is a scientifically grounded set of views on the goals, objectives, principles and basic directions of normalization of people's behaviour in the tax sphere and is one of the elements of the state's tax policy and ensuring its economic security. The concept was developed taking into account the proposals received from taxpayers, the Main Directorate of the State Tax Service in the Kherson region, the Autonomous Republic of Crimea and the city of Sevastopol, members of the Kherson city council, and the public. The concept consists of an introduction and five sections: the purpose and tasks of tax culture formation, the basic principles of tax culture formation, the main directions

of tax culture formation, ways and means of implementing public policy in the field of tax culture formation. In the paper it is proved that the state tax policy should be aimed both at achieving maximum efficiency in general and at balance of interests of all participants of tax relations. This will be facilitated by the application of the proposed methodological approach to the formation of the state tax policy based on the harmonization of interests of the state and taxpayers.

The conducted researches make it possible to conclude that improvement and development of the tax culture among the population will contribute to a steady increase of tax revenues and fees, increase of the level of voluntary payment of taxes, increase of activity of business entities, increase of transparency and integrity of tax service, quality of tax service taxes, increasing public trust in public tax authorities. With the mutual desire and interest of taxpayers and tax authorities, a plan of action on purposeful formation of tax culture by citizens, taking into account the specifics of socio-economic relations, is quite possible to implement. The realization of the stated goals should be based on the following basic principles: the supremacy of the Constitution and laws of Ukraine, the priority of human rights, patriotism, professionalism, competence, optimal combination of powers and responsibilities.

Key words: public administration, mechanisms of public administration, tax, tax service, tax culture, tax policy, culture of tax, culture of tax, tax payers, lawful payer, tax payer, tax reform, tax, social security, tax, mentality.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Праці, які відбивають основні наукові результати дисертації:

1. Башинський І.А. Формування податкової культури в Україні. *Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології* : збірник наук. пр. Херсонського національного технічного університету. Вип. 2 (5). Херсон, 2011. С. 9-14.

2. Башинський І.А. Співпраця податкових органів та громадських організацій платників податків щодо підвищення податкової культури в Україні. *Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології* : збірник наук. пр. Херсонського національного технічного університету. Вип. 2 (7). Херсон, 2012. С. 11-15.

3. Башинський І.А. Податкова культура – генезис та сталі погляди на зміст поняття. *Вісник АМСУ. Серія: Державне управління*. № 1(10). Дніпропетровськ, 2014. С. 7-14.

4. Башинський І.А. Шляхи та засоби реалізації державної політики у сфері формування податкової культури населення. *Наукові праці* : науково-методичний журнал. 2014. Вип. 230. Т. 242. Державне управління. Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2014. С. 11-14.

5. Башинський І.А. Аналіз причин низького рівня податкової культури в Україні. *Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування*. 2019. № 2. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ttpdu_2019_2_8.

Статті в зарубіжних виданнях:

6. Башинський І.А. Проблемні аспекти формування податкової культури в Україні. *Science and education a new dimension. Humanities and Social Sciences*. Budapest, II(5), Issue: 31, 2014. P. 61-65.

7. Башинський І.А. Податкова культура населення в Україні: рекомендації щодо вдосконалення. *Science and education a new dimension. Humanities and Social Sciences*. Budapest, VII (35), Issue: 213, 2019. P. 7-10.

Праці, які додатково відбивають наукові результати дисертації:

8. Башинський І.А. Пріоритетні напрямки формування податкової культури як складової державної політики модернізації та реформування українського суспільства. *Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи* : зб. мат. 3-ї Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Херсон, 7 грудня 2012 р.) / за заг. ред. Ю.М. Бардачова, І.П. Лопушинського, С.В. Малікова, О.А. Тертишної. К.: Державний фонд сприяння місцевому самоврядуванню в Україні, 2012. С. 114-115.

9. Башинський І.А. Державно-управлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури. *Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя 14 листопада 2014 р. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2014. С. 31-32.

10. Башинський І.А. Механізм формування податкової культури. *Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи*: зб. мат. 5-ї Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Херсон, 24 жовтня 2014 р.) / за наук. ред. Ю.М. Бардачова, І.П. Лопушинського, О.А. Тертишної. Херсон: Грінь Д.С., 2014. С. 9-11.

11. Башинський І.А. Баланс інтересів у відносинах між фіскальною службою та платниками податків як необхідна умова формування податкової культури. *Актуальні проблеми державного управління на сучасному етапі державотворення* : мат. VIII Всеукр. наук.-практ. конф. (27 листопада 2014 р., м. Луцьк) / за наук. ред. Т.М. Литвиненко, В.Я. Малиновського. Луцьк: СПД Гадяк Жанна Володимирівна, 2014. С.48-50.

12. Башинський І.А. Європейський досвід формування податкової культури і перспективи його впровадження в Україні. *Публічне управління: шляхи розвитку* : мат. наук.-практ. конф. за міжнар. участю (м. Київ, 26 листопада 2014 р.). у 2 т. / за наук. ред. Ю.В. Ковбасюка, С.А. Романюка, О.Ю. Оболенського. К. : НАДУ, 2014. Т.2. С.99-101.

13. Башинський І.А. Податкова культура як чинник впливу на фіскальну поведінку платника податків. *I Весняні наукові читання* : мат. міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ: збірник статей. К.: Центр наукових публікацій, 2015. С.102-105.

14. Башинський І.А. Виховання майбутніх платників податків. *Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи* : зб. мат. 7-ї Всеукр. наук.-практ. конф. / за наук. ред. проф. Ю.М. Бардачова, І.П. Лопушинського, Р.М. Плюща. Херсон : ХНТУ, 2016. С.15-18.

15. Башинський І.А. Детінізація та добровільне декларування доходів населення як чинник підвищення податкової культури. *Abstracts of XXth International scientific and practical conference «Perspective directions for the development of science and practice»*. 8-9 June, 2020. Athens, Greece 2020. P. 128-133. Available at : DOI:10.46299/ISG.2020.XX : URL: <http://isg-konf.com>.

16. Башинський І.А. Чинники впливу на формування податкової культури в Україні. *XXII Міжнародна науково-практична конференція «Theoretical foundations for the implementation and adaptation of scientific achievements in practice»*. 22-23 червня 2020 р., Гельсінкі, Фінляндія 2020. P. 123-127. Available at : DOI:10.46299/ISG.2020. XXII : URL: <http://isg-konf.com>.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	20
ВСТУП.....	21
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ НАСЕЛЕННЯ	31
1.1. Податкова культура – генеза та сталі погляди на зміст поняття.....	31
1.2. Державноуправлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури	46
1.3. Чинники впливу на процес формування податкової культури	52
Висновки до першого розділу.....	67
РОЗДІЛ 2. ЕФЕКТИВНІСТЬ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ.....	71
2.1. Податкова культура платників податків та працівників органів ДПС: сучасний стан і тенденції розвитку	71
2.2. Зарубіжний досвід формування податкової культури та перспективи його впровадження в Україні.....	93
2.3. Аналіз причин низького рівня податкової культури населення	104
Висновки до другого розділу	124
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ.....	129
3.1. Детінізація та добровільне декларування доходів населення як чинник підвищення податкової культури	129
3.2. Концептуальні підходи до формування високої податкової культури .	142
3.3. Рекомендації органам публічної влади щодо вдосконалення податкової культури населення.....	156
Висновки до третього розділу.....	167
ВИСНОВКИ.....	173
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	180
ДОДАТКИ.....	203

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ДПС – Державна податкова служба України

ДФС – Державна фіскальна служба України

Міндоходів – Міністерство доходів і зборів України

ЦОП – Центр обслуговування платників

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ПДВ – податок на додану вартість

ВЗ – військовий збір

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ФОП – фізична особа-підприємець

ЗМІ – засоби масової інформації

ВВП – валовий внутрішній продукт

ЗВО – заклад вищої освіти

ІОТА – Внутрішньоєвропейська організація податкових адміністрацій
(Intra-European Organisation of Tax Administrations – ІОТА)

СЕА ПДВ – система електронного адміністрування податку на додану вартість

СМКОР – система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінювання ступеня ризиків.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Запорукою успішного проведення економічної реформи є реалізація державної політики у податковій та митній сфері з урахуванням сучасних тенденцій та особливостей перспективного розвитку України. Економічний та соціальний розвиток країни неможливий без постійної модернізації державних інститутів, на яких покладено функцію акумуляції та розподілу фінансових ресурсів. Ураховуючи, що понад 80 відсотків надходжень до бюджету України забезпечується за рахунок податків і зборів, подальше вдосконалення оподаткування залишається важливим сегментом розвитку сучасної податкової системи. Після низки важливих інновацій останнього часу національні механізми адміністрування податків за низкою параметрів перевершили окремі країни Євросоюзу. Проте при цьому принциповою відмінністю розвиненої держави є податкова культура суспільства, що в Україні перебуває на досить низькому рівні. Працівники податкових органів в Європі і США могли обходитися мінімальною кількістю перевірок та розслідувань, оскільки несплата податків засуджувалася громадянами, а випадки ухилення були швидше винятком, аніж поширеним явищем. Актуальність теми дослідження зумовлена нагальною потребою формування нової державної політики, спрямованої на побудову стабільної та справедливої системи оподаткування, зменшення податкового тиску й забезпечення збалансованості фіскальних інтересів держави та соціальних потреб платників податків. Ефективна державна податкова політика впливає на рівень оподаткування, що значною мірою залежить від стану розвитку податкової культури в суспільстві, яка, своєю чергою, зумовлює податкову поведінку всіх її учасників. Податкова поведінка населення зумовлюється ціннісними орієнтаціями: правовими нормами, традиціями, мотиваціями, що впливають на формування податкової культури.

В Україні рівень податкової правосвідомості й відповідальності українських платників податків наразі не відповідає вимогам, що діють у розвинутих країнах. Низька поінформованість громадян про сферу оподаткування поєднується з достатньо високим рівнем толерантності до можливості ухилення від сплати податків та інших умисних податкових правопорушень.

Це стало однією із основних причин низького рівня збирання податків та появи значних обсягів тіньового сектору економіки. Такий стан значною мірою пояснюється низьким рівнем податкової культури, вимагає перегляду чинних податкових принципів, обґрунтування оптимального рівня оподаткування, прийняттого для всіх учасників податкового процесу, а також формування якісно нових взаємовідносин, що ґрунтуються на засадах партнерства, взаєморозуміння та взаємоповаги.

Водночас, адміністративні можливості держави в нарощуванні податкових надходжень за рахунок збільшення податкового навантаження на платників обмежені й майже вичерпані. Саме тому зростає потреба пошуку інших джерел податкових надходжень за рахунок підвищення податкової дисципліни всіх учасників податкового процесу. Значення податкової культури полягає в тому, що однієї, суто фіскально-адміністративної роботи недостатньо для належного справляння податків без сприяння з боку самих платників, джерелом лояльності яких є податкова культура. Дієвий вплив на ефективність справляння податків культура платників здійснює лише тоді, коли останні виявляють готовність і дисципліну платити податки. В іншому разі технологічна ефективність роботи органів контролю не дасть значного позитивного результату в сенсі зростання податкових надходжень.

Проблемі формування та підвищення податкової культури в Україні до останнього часу надавалося недостатньо уваги з боку держави та органів контролю. У зв'язку з цим на сучасному етапі актуальним стає питання про потребу вироблення державної стратегії формування податкової культури українського суспільства. Досвід зарубіжних країн у цьому сегменті

державного управління свідчить про потребу вироблення єдиних механізмів формування національної податкової культури з урахуванням соціальних, економічних і демографічних особливостей розвитку держави.

Ураховуючи викладені вище чинники, а також беручи до уваги, що Україна сьогодні перебуває в стані пошуку оптимальної системи оподаткування, яка б, по-перше, забезпечувала податковими надходженнями бюджети всіх рівнів, а по-друге – стимулювала економічну активність суб'єктів господарювання, є беззаперечною важливістю наукових розробок і досліджень у цій сфері.

Питання, пов'язані з дослідженням категорії «податкова культура», її стану та перспектив розвитку наразі висвітлено в багатьох фахових виданнях і наукових статтях зарубіжних і вітчизняних учених.

Уперше поняття податкової культури введено в науковий ужиток 1929 року американським економістом Й. Шумпетером [219]. На сучасному етапі лідерство в цій науковій сфері серед відомих зарубіжних учених належить таким дослідникам, як К. Віксель [233], Е. Ліндаль [208], Б. Нерре [220], С. Хемелс [215], Л. Фельд [209], Б. Фрей [221], Ф. Шнайдер [222] та ін.

Методологічні основи процесів управління в соціальних системах, до яких належать і процеси державного управління в податковій сфері, розглянуто в працях В. Бакуменка [157]. Сутність і різноманітність поняття «механізми державного управління» розкрито в працях таких науковців, як В. Авер'янов [52], Л. Івашова [68], М. Корецький [91], І. Лопушинський [110], В. Малиновський [118], Н. Нижник [126], О. Оболенський [128], О. Половцев [146], Р. Рудніцька [160] та ін.

Питання механізмів державного управління в податковій сфері є предметом досліджень таких учених, як Д. Адамов [1], В. Балабан [6], В. Білоус [26], Ю. Васюк [31], Н. Герасименко [45], М. Горобинський [46], Г. Дмитренко [54], В. Долгальов [55], О. Долгий [56], В. Журавський [59], М. Кармінська-Белоброва [73], Я. Казюк [71], Л. Кас'яненко [76], Т. Корнева [193], О. Костенко [94], Т. Крушельницька [100], Ю. Клепікова-Чижова [81], К. Кузнецов [101],

А. Лепеха [106], О. Личук [108], Р. Овчаренко [129], А. Омелянчук [131], О. Покогодна [142], В. Попова [147], А. Слюсар [170], В. Федоров [186], О. Чикаренко [192], А. Юр'єва [196] та ін.

Проблеми реалізації механізмів державної податкової політики в Україні досліджуються такими вченими, як: Н. Беспала [25], А. Білюк [27], В. Галушка [44], Л. Кашпур [77], О. Корецький [92], О. Курносів [102], А. Лаврешов [104], В. Литвин [107], С. Левченко [105], В. Мірошніченко [122], В. Смаглюк [171], О. Соколов [172] та ін.

Дослідженню стану податкової політики, визначенню проблем реформування податкової системи України та перспективам її розвитку присвячено наукові праці таких дослідників, як С. Адонін [2], О. Андрущенко [5], З. Варналій [29], Д. Веремчук [32], А. Вірченко [35], С. Давидков [50], В. Зятковський [64], Ю. Іванов [66], В. Ільяшенко [69], Я. Калустян [72], Т. Кир'язова [80], О. Клименко [82], Т. Кошук [95], Д. Красніков [98], Д. Крилов [97], А. Крисоватий [99], С. Лондар [109], І. Луценко [116], Ю. Мазур [117], І. Мартинюк [119], П. Мельник [141], С. Оншинко [132], М. Пасічний [137], І. Пирого [139], В. Печуляк [138], В. Ручкіна [162], М. Сидорович [166], О. Сидорович [165], В. Синчак [167], А. Скоринін [168], А. Скрипник [169], В. Удяк [181], В. Чайка [191], О. Чумакова [193], О. Шайда [194], О. Шарікова [195] та ін.

Серед вітчизняних науковців питання формування, розвитку податкової культури й податкового потенціалу держави досліджують В. Андрущенко [4], А. Василенко [30], Т. Воїнова [41], Б. Карпінський [74], О. Ковнір [84], Л. Тарангул [176], І. Таранов [177], В. Ткачук [188], К. Швабій [196] та ін.

Водночас, зважаючи на те що проблема формування податкової культури населення має комплексний і динамічний характер, низка її аспектів залишається ще не вивченою і малодослідженою. Аналіз джерел та наукової літератури дозволяє стверджувати, що поняття, стан і перспективи розвитку податкової культури в Україні досліджувалися переважно представниками соціологічних, педагогічних, гуманітарних та економічних наук і залишилися поза увагою

фахівців у галузі державного управління. Однак попри численні наукові розробки, проблематика низького рівня податкової культури не отримала системного розв'язання, не вироблено єдиного підходу до визначення державної податкової політики у сфері формування та розвитку податкової культури в Україні.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження є складником науково-дослідних робіт Чорноморського національного університету імені Петра Могили, а саме: «Організація державного управління в умовах становлення та розвитку політичної системи України: політико-правові, історичні та регіональні аспекти» (державний реєстраційний номер 0109U000451), у рамках якої автором запропоновано комплекс пропозицій щодо вдосконалення механізмів реалізації державної політики щодо формування податкової культури в Україні; «Державна політика формування ефективного функціонування та розвитку спроможних до самоврядування територіальних громад у процесі децентралізації як запорука національної безпеки» (державний реєстраційний номер 0119U100372), у рамках якої автором представлено концептуальний підхід до формування державної податкової політики, заснованої на гармонізації інтересів держави та платників податків.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в розробленні концептуальних підходів і вдосконаленні механізму державної політики щодо формування податкової культури в умовах економічної реформи в Україні.

Відповідно до визначеної мети дослідження було поставлено такі *завдання*:

- систематизувати та дослідити науково-теоретичні підходи й організаційно-правові аспекти формування податкової культури, її сутність і вплив на економічну поведінку платників податків;
- визначити чинні механізми формування податкової культури населення;
- схарактеризувати та узагальнити зарубіжний досвід формування

податкової культури й можливість його адаптації до умов України;

- виявити проблемні аспекти, що гальмують розвиток податкової культури;
- розробити концептуальне бачення впровадження програми формування та розвитку високої податкової культури населення;
- запропонувати напрямки вдосконалення державної політики щодо формування культури сплати податків в Україні.

Об'єкт дослідження – процес реалізації державної податкової політики України.

Предмет дослідження – механізми реалізації державної політики щодо формування податкової культури в Україні.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети при розгляді предмета дослідження нами застосовувалися такі загальнонаукові і спеціальні методи: системного підходу – при розробленні концепції формування податкової культури; порівняльного аналізу – у ході розгляду особливостей формування податкової культури населення в Україні та країнах – членів ЄС; узагальнення – на етапі підбору аналітичних матеріалів Державної податкової служби України (далі – ДПС) щодо підвищення культури сплати податків, структурно-функціональний – для з'ясування завдань, функцій та напрямів діяльності органів державної влади та управління, що здійснюють формування та реалізацію державної податкової політики у сфері формування податкової культури населення, а також аналізу структури і функціональних особливостей механізмів податкової культури; аксіологічний метод – для розкриття сутності, місця і ролі податкової культури як чинника успішної податкової політики держави.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що в дисертації:

уперше:

- розроблено концептуальне бачення моделі формування високої податкової культури, що являє собою науково обґрунтовану сукупність

поглядів на цілі, завдання, принципи та основні напрями нормалізації поведінки людей у податковій сфері і є одним із елементів податкової політики держави та забезпечення її економічної безпеки;

удосконалено:

– державноуправлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури населення в Україні, що спрямовані на встановлення оптимального рівня державного втручання у податкові відносини та передбачають застосування заходів впливу на формування законослухняної податкової поведінки платників податків, а також створення передумов для позитивних змін у психології взаємовідносин податківців і платників податків;

– основні підходи до формування та реалізації державної політики щодо формування податкової культури населення, які орієнтовані на встановлення виваженого балансу між державними, суспільними інтересами та інтересами бізнесу; спрямовані на підвищення рівня добровільності у сплаті податків; конструюють модель сумлінного ставлення платників до обов'язку сплати податків, а також передбачають управління ризиками можливого невиконання платниками податкового обов'язку;

набули подальшого розвитку:

– обґрунтування ролі соціально-економічного розуміння податку та податкової політики, що полягає у визначенні філософського (світоглядного) сприйняття потреби повної та своєчасної сплати податків і зборів як усвідомленої суспільної потреби;

– понятійно-категоріальний апарат дослідження, що використовується під час розкриття сутності податкової культури, а саме: критерії розмежування понять «податкова культура», «культура сплати податків» та «культура оподаткування»; уточнено зміст таких понять, як «податкова дисципліна», «податковий менталітет», «податкова свідомість», «податкова мораль», «культура сплати податків», «механізм податкової культури», «сумлінний платник», «законослухняний платник». Сутність «податкової культури» запропоновано розглядати як сукупність особистісних

морально-політичних настанов, соціально-моральних цінностей, норм і вимог, правил, звичок, традицій, реалізація яких забезпечує усвідомлення важливості для держави повної, своєчасної й добровільної сплати податків і нетерпимого відношення суспільства до будь-якого ухилення від виконання податкового обов'язку;

- аналіз проблемних аспектів та чинників, з якими пов'язаний низький рівень податкової культури в Україні та розкриття зарубіжного досвіду щодо формування та реалізації механізмів державної політики у сфері розвитку податкової культури й обґрунтування шляхів його адаптації в Україні.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що положення та висновки, сформульовані в дисертаційній роботі, можуть бути використані на регіональному рівні органами державної влади та органами місцевого самоврядування для розроблення програм формування податкової культури.

Отримані дисертантом результати було використано: Всеукраїнською громадською організацією «Інститут Політичної Освіти» (м. Київ) при проведенні навчальних семінарів для депутатів місцевих рад у межах семінарів програми «DOBRE» (USAID) та проєкту «Місьцеве самоврядування. Крок до ефективності» (Представництво Фонду Конрада Аденауера в Україні) (довідка від 30.06.2020 р. № 16); Радсадівською сільською радою Миколаївського району Миколаївської області під час обговорення проєктів бюджету Радсадівської об'єднаної територіальної громади впродовж 2018-2019 та 2019-2020 років на громадських слуханнях, зокрема щодо потреби повної сплати податку на доходи фізичних осіб (уникнення виплати заробітної плати «в конвертах», легалізації робочих місць), повної сплати податку на акциз (горілчані та тютюнові вироби) тощо (довідка від 30.06.2020 р. № 494-02-15-25-20); Головним управлінням ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі в практичній діяльності, спрямованій на формування податкової культури серед платників Херсонської області (довідка від 07.07.2020 № 8368/10/21-22-11-01-10); Херсонською міською радою при

розробленні Програми, напрямів діяльності та заходів щодо формування податкової культури міста Херсона на 2021 - 2025 роки (довідка від 13.07.2020 №01).

Теоретичні положення та практичні рекомендації, які обґрунтовано в дисертаційній роботі, впроваджені в навчальний процес при викладанні навчальних дисциплін «Державне регулювання економіки», «Керівник в державному управлінні», «Державна служба», Державні фінанси», «Місцеві фінанси» у Чорноморському національному університеті імені Петра Могили (довідка від 09.10.2020 р. № 08/03/89).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійним дослідженням автора. Науково-теоретичні положення, практичні рекомендації та пропозиції, зокрема ті, що становлять наукову новизну в галузі науки державного управління, одержані автором особисто. Використані в дисертації ідеї, положення чи гіпотези інших авторів мають відповідні посилання і використані лише для підкріплення ідей здобувача.

Апробація результатів дисертаційної роботи. Отримані результати наукових досліджень доповідалися і обговорювалися на науково-практичних конференціях: «Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи» (Херсон, 2012), Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика» (Запоріжжя 2014), «Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи» (Херсон, 2014), «Актуальні проблеми державного управління на сучасному етапі державотворення» (Луцьк, 2014), «Публічне управління: шляхи розвитку» (Київ, 2014), «І Весняні наукові читання» (Київ, 2015), «Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи» (Херсон, 2016), «Problems and perspectives of modern science and practice» (Афіни, Греція 2020), «Theoretical foundations for the implementation and adaptation of scientific achievements in practice» (Гельсінкі, Фінляндія 2020).

Публікації. За темою дисертаційного дослідження опубліковано 16

наукових праць, з них 5 статей – у наукових фахових виданнях України, 2 статті – у закордонних виданнях; 9 тез доповідей за результатами науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг роботи. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг дисертації становить 229 сторінок, із них 179 основного тексту. Робота містить 5 рисунків. Список використаних джерел налічує 225 найменувань на 23 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ НАСЕЛЕННЯ

1.1 Податкова культура – генеза та сталі погляди на зміст поняття

Сучасна наукова думка активно формує риси податкової культури як соціоекономічного явища, властивого суспільству з ринковою економікою. У зв'язку з цим виникає потреба сформулювати сутність категорії «податкова культура» з урахуванням практики, аналізу наукових джерел і різних нормативно-правових актів.

Програма формування високої податкової культури населення та підтримки зусиль органів державної податкової служби, спрямованих на наповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів, схвалена постановою Кабінету Міністрів України від 19 квітня 1999 року за № 636, є першим документом в Україні, у якому на урядовому рівні визнано потребу роботи з платниками податків та визначено напрями й форми роботи з формування в населення податкової культури [165].

Водночас дотепер у законодавстві України відсутні норми, що визначають поняття «податкова культура». У наукових працях вітчизняних і зарубіжних учених не вироблено однозначного трактування змісту та сутності поняття «податкова культура», що ускладнює процес дослідження. При тому можна припустити, що поняття «податкова культура» виникло в межах європейської науки як результат сполучення спільних філософсько-соціологічних та економічних понять культури й податку. Тобто податкова культура як єдине ціле складається з двох взаємопов'язаних частин – культури і податків.

Саме тому перед тим, як перейти до розгляду поняття безпосередньо податкової культури, вважаємо за потрібне окремо розглянути ці її складники. Так, з'ясування сутності податкової культури передбачає взяття за аксіому, що

ця категорія є соціальним явищем (підсистемою другого порядку), складником та віддзеркаленням загальної культури як сфери правовідносин, що, своєю чергою, є елементом більш складної соціальної системи – соціального буття.

Тобто поняття «культура» (подібно до категорій «право», «економіка») за своєю сутністю досить широке, складне й багатогранне явище суспільного життя. Ця властивість викликала потребу вивчення культури дослідниками від філософії, соціології, правознавства, державного управління та ін., де кожен учений виявляє власний підхід до культури, розглядаючи більш конкретно певний її бік, через що існує понад 400 визначень цього поняття залежно від сфери суспільних відносин і наукових досліджень. Наприклад: культура позначає явище, що складається зі знань, вірувань, законів, моральних норм, звичаїв, різних здібностей і звичок, засвоєних людиною як членом певної соціальної спільності; або культура – це особливо регульований механізм суспільства, засіб його адаптації до середовища проживання.

У вітчизняному законодавстві подається таке визначення терміна «культура» – це сукупність матеріального й духовного надбання певної людської спільноти (етносу, нації), нагромадженого, закріпленого і збагаченого впродовж тривалого періоду, що передається від покоління до покоління, включає всі види мистецтва, культурну спадщину, культурні цінності, науку, освіту та відбиває рівень розвитку цієї спільноти [150].

До сфери культури належать також цінності, що визначають напрям мислення, спосіб життя, характер поведінки, як-то: почуття совісті, честі, правдивості; побутові звичаї та обрядові традиції; переконання й погляди; трудова етика; характер гендерних взаємовідносин; готовність до співпереживання, співробітництва, солідарності. Культура передбачає панування закону, толерантність, додержання прав і обов'язків людини [3].

Поняття «культура» вживається для характеристики матеріального й духовного розвитку в певні історичні епохи, суспільно-економічні формації, у специфічних сферах діяльності людей. Тобто культура передбачає

цілеспрямований вплив людини не лише на природу, вона спрямована на виховання самої людини, зокрема й щодо сплати нею податків.

Інший складник досліджуваного поняття – податковий. У Новому словнику української мови пропонується таке визначення терміна «податок»: це встановлюваний державою обов'язковий збір з населення, підприємств і організацій, а відповідно термін «податковий» пов'язаний із розподілом і сплатою податків [127]. Своєю чергою, Податковий кодекс України надає таке визначення: обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу [143].

Як об'єкт багатоаспектного вивчення, податок – це не лише державний фіскальний інструмент, але й соціально-економічний інститут, що сприяє задоволенню конкретних суспільних потреб і формує матеріальну базу соціальної відповідальності держави й правопорядку в суспільстві. Успішність справляння податків зав'язана на ментальність населення, що в цьому аспекті втілюється в рівні податкової культури. Між оподаткуванням і культурою існує тісний взаємозв'язок і складна взаємозалежність, що, своєю чергою, залежить від політичної культури – характеру влади й форми правління, ступеня впливу уряду на податкову мораль, ставлення платників податків до держави і влади.

Отже, лише після окремого розгляду та аналізу понять «культура» і «податки», «оподаткування» можна дати найбільш узагальнене визначення сутності податкової культури як частини й відбиття загальнонаціональної культури держави, пов'язаної з діяльністю всіх учасників податкових відносин щодо повної та своєчасної сплати податків і зборів до бюджетів. Це, на наш погляд, найбільш ємне, універсальне й водночас найбільш спрощене визначення досліджуваного поняття.

Уперше поняття «податкової культури» було застосовано понад 90 років тому, коли Йозеф Шумпетер використовував цей термін у своїй статті «Економіка і соціологія прибуткового податку», зазначивши, що податкова культура – це продукт розвиненої, свідомо й цілеспрямовано «культивованої» податкової системи» [219, с. 290].

Заслуга Шумпетера і його послідовників полягає в теоретичному осмисленні важливого стартового етапу вчення про податкову культуру. Останню вони зводили до рівня духовності й творчого потенціалу людей-новаторів – політиків, державних діячів, учених, від яких залежало становлення, еволюція, реформування податкових систем. З такого по суті суб'єктивно-ідеалістичного погляду, детермінантами податкової культури є втілені в законодавстві наміри й ідеали творців податкових систем [3].

У науковому просторі існують різноманітні дефініції поняття «податкова культура», що пов'язано, по-перше, з багатоаспектністю, неоднозначністю цієї категорії як частини культури національної, а по-друге – із важливістю податкової культури в житті не лише окремої людини, групи людей, а всього суспільства загалом. Тобто податкова культура суспільства – це поняття комплексне, що включає в себе безліч зв'язків, відносин і чинників взаємного впливу [99].

Для прикладу наведемо кілька визначень поняття «податкова культура», що подаються різними науковцями.

Таблиця 1

Трактування податкової культури в літературних джерелах

Джерело	Запропоноване визначення
Йозеф Шумпетер	Податкова культура – продукт розвиненої, свідомо й цілеспрямовано «культивованої» податкової системи [219].
Нерре Біргер	Податкова культура – сукупність усіх формальних і неформальних інститутів, які пов'язані з устроєм національної податкової системи та її практичним функціонуванням, що історично властиві культурі певної країни, а також залежностей та зв'язків, спричинених певним способом життя [221].
Андрущенко В.	Податкова культура – різновид культури грошових відносин, форма прикладної етики, що передбачає конкретні процедури і правила, які відрізняють правильне від неправильного, моральне від аморального [4].

Продовження таблиці 1

Василенко А.	Податкова культура – рівень розвиненості податкових відносин, що ґрунтуються на відповідальності, правових знаннях представників законодавчої та виконавчої влади, які забезпечують відповідну соціально активну й етичну поведінку платників податків [30].
Виходець А., Кизилова Є.	Податкова культура – своєчасна сплата податків і обов’язкових відрахувань до державних цільових фондів у терміни, що встановлюються законодавчими й нормативними документами [39].
Воїнова Т., Павленко О.	Податкова культура – рівень розвитку суспільства, відображений у чинних нормах системи оподаткування, у податкових знаннях населення, в умовах розвитку підприємництва, в усвідомленні потреби виконання податкових зобов’язань [41].
Горян Е.	Податкова культура є надбанням та цінністю суспільства, завдання якого полягає в створенні такого податкового, морально-правового клімату, що гарантував би реальну свободу поведінки в поєднанні з відповідальністю перед спільнотою, забезпечував би права, соціальну захищеність, повагу гідності [47].
Іванов Ю., Бережна Ю.	Податкова культура – це частина загальнонаціональної культури, що віддзеркалює рівень знання та дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноти і своєчасності сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, знання своїх прав, виконання своїх обов’язків платниками податків та органами контролю, розуміння громадянами важливості сплати податків для держави й суспільства [65].

Продовження таблиці 1

Карпінський Б.	Податкова культура – спосіб поведінки, що передбачає наявність і дотримання стабільного, дієвого податкового законодавства в державі та визначає рівень розвитку суспільства, вираженого в чинних нормах [75].
Кирилов О., Ткаличева Е.	Податкова культура – система соціально-психологічних та економіко-правових відносин між платниками податків і працівниками податкових служб з приводу сплати податкових платежів до бюджетів усіх рівнів управління та державних цільових фондів, що ґрунтуються на принципах професійності, відповідальності та культурно-етичних принципах [79].
Іванов Ю., Крисоватий А., Кізіма А., Карпова В.	<p>Податкова культура визначається через категорії, що охоплюють процеси оподаткування, специфіку фіскальних правовідносин, стаючи засобом людської діяльності в податковій сфері, та складається з таких елементів:</p> <ul style="list-style-type: none"> • податкові знання (інтелектуальний зріз); • власні оцінки механізмів оподаткування та суспільних настанов, упевненість у потребі та соціальній корисності законів і підзаконних актів (емоційно-психологічний зріз); • реальна поведінка суб'єктів господарювання, уміння користуватися правовим інструментарієм – законами та іншими нормативно-правовими актами в практичній діяльності (поведінковий зріз) [144].
Ручкіна В.	Податкову культуру в інституціональному аспекті можна визначити як переконання, цінності, знання, що передбачають своєчасну сплату податків й обов'язкових відрахувань відповідно до чинного законодавства держави. Формування та розвиток податкової культури відбуваються за допомогою

	<i>Продовження таблиці 1</i>
	формальних і неформальних інституцій. Формальні інституції створюють законодавчу платформу, неформальні інституції є платформою переконань, цінностей, знань, що дозволяють підвищувати рівень податкової обізнаності платника податків [162].
Суббот А., Зикун Н., Жаров А.	Податкова культура – це соціально-економічні, психолого-педагогічні взаємовідносини між платником податків і податківцем на основі знання податкових законів і нормативно-правових документів, культури спілкування, культурні, етичні та професійні складові гарантування безпечної податкової діяльності та своєчасного наповнення бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів [174].
Таранов І.	Податкова культура в суспільстві характеризується не лише ставленням платників податків до своїх конституційних обов'язків щодо сплати податків до державної скарбниці, а також шанобливим ставленням працівників фіскальних органів до суб'єктів податку [177].
Ткачук В.	Податкова культура – це відносно цілісна підсистема економічної та загальної культури людини, пов'язана з нею єдиними категоріями – культурою мислення, поведінки, спілкування, діяльності, що розкриває приватний аспект буття людини в податковій сфері [188].
Трофімова Л., Доманський О., Войтенко В., Шашенков Я.	Податкова культура – усвідомлення кожним відповідальності за виконання податкового обов'язку в поєднанні з глибоким почуттям внутрішньої свободи і розумінням важливої місії в суспільстві, духовно вихованою волею, потреба володіти комплексними знаннями податкового й іншого законодавства задля реалізації загальнолюдських цінностей. Податкова

	<i>Продовження таблиці 1</i>
	культура однаково стосується і платників, і збирачів податків. По-перше, вона зводиться до громадянської лояльності перед фіскальним тиском, по друге – професійної компетентності та морально-етичної відповідності службовому обов'язку [180].
Цимбалюк І.	Податкова культура характеризується умовами реалізації прав і рівнем виконання обов'язків усіма суб'єктами податкових відносин – державою, податковими органами та платниками податків [190].
Сидорович О.	Сутність податкової культури зумовлюється тим, що вона втілює проєкцію загального рівня культури в суспільстві на процеси соціально-економічних відносин [165].
Синчак В.	Податкова культура – це складова загальнонаціональної культури, пов'язана з набуттям особою відповідних знань і норм поведінки у сфері податкової політики та засвоєнням своїх прав і обов'язків, побудованих на розумінні важливості для країни та кожного члена суспільства потреби сплати податків та їх прозорого витрачання, віддзеркалених на рівні учасників бюджетно-податкових відносин і процесів, що регулюються державою на підставі нормативно-правових актів [167].

Усі наведені вище дефініції поняття податкової культури не суперечать одна одній, а розглядають її з різних аспектів. Крім того, відмінність їх полягає в тому, що одні подаються у вузькому значенні, а інші – у широкому. Так, одні науковці вбачають у податковій культурі відносно вузьке поняття (ступінь відповідальності платника, його податкова свідомість і дисципліна), інші – виняткове широке, що включає не лише безпосередньо податкову правосвідомість, але й пов'язані між собою офіційні та неофіційні інститути держави, а також систему відносин усіх учасників податкового процесу.

Уважаємо, що повно й точно розкрити сутність податкової культури в одному тлумаченні досить складно, оскільки податкова культура суспільства – поняття складне й багатогранне, що охоплює не лише фінансово-економічний аспект, а й морально-етичний, політичний, правовий, психологічний, управлінський, виховний та організаційний [20].

Для повного розуміння сутності досліджуваного поняття пропонуємо застосувати комплексний та всебічний підхід до його визначення за основними критеріями, що наголошують на різних аспектах податкової культури:

1. Податкова культура – це складне системне явище, що передбачає за суб'єктним критерієм наявність податкової культури особи (працівника податкового органу та платника податків); корпоративну податкову культуру (як структур податкового органу між собою, так і їх відносин із платниками); податкову культуру суспільства (культуру податкових відносин органів державної влади та органів місцевого самоврядування, громадських організацій та платників податків). При цьому податкова культура платників податків, з одного боку, фокусує податкову культуру владних структур, з іншого – постає зовнішнім виявом загальної культури суспільства, загалом його морально-етичних цінностей. Іншими словами – податкова культура є реакцією суспільства на рівень ефективності діяльності влади.

2. Податкова культура за об'єктним організаційно-правовим критерієм є сферою суспільних відносин, у якій здійснюється взаємодія суб'єктів у галузі оподаткування та культури. Специфікою інституту податкової культури є не просто механічне об'єднання цих двох сфер, а саме взаємопроникнення через податкову поведінку суб'єктів оподаткування. Ця обставина передбачає не лише податкову частину такого середовища, а й моральне начало в діяльності цих суб'єктів. Економічні й податкові закони недостатньо дієві там, де недостатньо моральності та соціальної справедливості.

3. Податкова культура є інтегрованим поняттям, явищем, процесом і результатом поєднання економічного та соціального аспектів життєдіяльності в податковій сфері. Серед механізмів цього поєднання – когнітивний (набуття

економічних знань і навичок), аксіологічний (опанування соціальних норм і цінностей), праксеологічний (використання інноваційних способів соціально-економічної діяльності).

4. Податкова культура – багатофакторне явище. Вона інтегрує воедино кілька складників, що взаємодіють між собою, – поведінку платників податків, її мотиви та стереотипи; сприймання з боку платників характеру й напрямків державної політики щодо витрачання податкових надходжень; відбиває відношення учасників процесу оподаткування до держави та бізнесу.

Рівень податкової культури вимірюється балансом позитивних і негативних ефектів поведінки учасників податкового процесу – платників податків, працівників органів контролю, персоналу інших причетних до оподаткування державних органів.

5. Податкова культура як одна із провідних ознак громадянського суспільства складає частину загальнонаціональної культури – правової, економічної, політичної, фінансової та організаційної [180]. Податкова культура складається з усвідомлення громадянами важливості самої сплати податків (політична культура), знання своїх прав та обов’язків у цьому процесі (правова культура), досконалого знання та виконання податкового законодавства й підзаконних нормативно-правових актів (економічна культура), своєчасного подання бухгалтерської та податкової звітності (фінансова культура), запровадження в податкових органах ідеології організації, виконання усталеної моделі управління, традицій, соціальних цінностей та норм поведінки (організаційна культура), дотримання норм етики у спілкуванні платників і податківців [21] (рис.1.1).



Рис. 1.1. Податкова культура як складник загальнонаціональної культури
Джерело: побудовано автором на основі [20].

6. Виокремити податкову культуру із масиву загальної культури й дати їй адекватне визначення не так і просто. Мало того, що податкова культура поєднує два змістовно місткі поняття «оподаткування» й «культура», у ній переплітаються елементи інших різновидів культури – національної, владно-адміністративної, організаційної, корпоративної, особистісної та чимало інших рис, властивих культурі взагалі, що переходять і в податкову культуру (звичайно, з урахуванням фіскальної специфіки) [127].

7. В інституціональному аспекті податкова культура досліджується як специфічний міжгалузевий фінансово-соціальний інститут, що характеризується нормативними, ціннісними, регламентними комплексами, які регулюють податкову діяльність. Податковій культурі властиві елементи як формальних інститутів (законодавчі та інші нормативно-правові акти, що створюються органами державної влади і супроводжуються фахівцями в податковій сфері – державними службовцями), так і неформальних інститутів (загальноприйняті традиції та звички обчислення і сплати податків, які зумовлюють моделі поведінки платників, що формуються податковою культурою). Процес інституалізації податкової культури в Україні в аспекті державного управління передбачає поетапну заміну процесу спонтанного вироблення мотивації платників податків до сплати податків, розроблення нових форм і методів організації податкових відносин як регульованого і прогнозованого процесу в межах державної стратегії програми формування податкової культури в Україні.

8. У контексті загальнолюдської культури податкова культура є її віддзеркаленням, оскільки становить сукупність духовних цінностей, настанов і переконань, що безпосередньо стосуються суб'єктів оподаткування. Тобто податкова культура в такому разі є сталою системою духовних цінностей і стереотипів поведінки, загальних культурних реакцій, традицій, соціальних звичок та умінь, які домінують у суспільстві як моделі правової податкової культури поведінки.

Податкова культура в умовах трансформації довколишнього контексту функціонує в усталених формах, стереотипах і нормах, що сформувалися ще в

минулі часи, за іншої соціальної системи. При цьому ця культура становить собою відносно цілісну підсистему культури особистості, що розкриває приватний аспект буття людини – її ідентичність у податковій площині – і включає самоусвідомлення ролі суб'єкта податкових відносин, мотивує на активну участь особи в податковій діяльності, формує переконання в потребі сплати податків, зумовлює активну життєву позицію в соціальному житті суспільства, сприяє формуванню позитивного іміджу платника та бажанню платити податки задля розквіту держави.

9. Одними із головних структурних елементів податкової культури є податкова свідомість, податкова дисципліна, податковий менталітет і податкова мораль. Зокрема, податкова свідомість – це ставлення громадян до податкового права, податкових подій, ґрунтується на почуттєвому знанні законів (їх суб'єктивному сприйнятті); податковий менталітет характеризує певні особливості масової податкової свідомості та поведінки людей; податкова дисципліна – це систематичне навчання, розвиток, контроль моральних і фінансових можливостей платника своєчасно та повним обсягом розраховуватися з оподаткуванням; податкова мораль – це внутрішня мотивація, індивідуальна готовність або моральний обов'язок платити податки чи бути впевненим у потребі такої сплати на користь держави, громади й суспільству [127].

Соціально-психологічний бік податкової культури – податкова мораль, функціональний – податкова дисципліна. Податкова мораль відбиває внутрішню індивідуальну готовність сплачувати податки в результаті свідомого сприймання платником обов'язку перед державою і суспільством, а за ставленням платника до самого себе визначається очікуванням вигоди. Рівень дисципліни вимірюється ступенем виконання податкових зобов'язань.

10. Культура сплати податків і культура оподаткування є похідними від податкової культури. Ці поняття є більш «вузькими» за своєю сутністю та функціональним призначенням. Таке поняття, як «культура оподаткування», здійснюється податковою службою за допомогою фіскально-адміністративних

процедур. Поняття «культура сплати податків» стосується платників податків у площині сумлінного виконання ними податкових зобов'язань перед державою. Загалом податкова культура об'єднує ці два поняття, адже охоплює всіх учасників податкового процесу у відносинах взаємозалежності, оскільки вони всі є носіями загальної національної культури.

11. Податкова культура визначається як сукупність суб'єктивних і об'єктивних чинників поведінки платника, форм його взаємин з податківцями, яка сприяє розвитку всієї податкової системи держави – гармонійному та еволюційному. Податкова культура постає регулятором поведінки не лише платника податків, але й безпосередньо податкового працівника. Слід зауважити при цьому, що взагалі в колі будь-яких відносин не може бути лише один суб'єкт, адже сторони взаємодіють, й ефективність такої взаємодії пов'язується з відповідним результатом. Аналогічно й податкова культура реалізується в податковій поведінці, зокрема у взаємовідносинах платників податків і фіскальних органів, коли частина платників сумлінно виконує податкові обов'язки, а частина – порушують систему сплати податків (законними й незаконними методами). Отже, поняття податкової культури передбачає діяльність як платників, так і працівників-податківців за умови плідної взаємодії між ними [180]. Тому податкова культура передбачає не лише відношення платників до громадянських обов'язків сплачувати податки й інші збори до державного чи місцевого бюджетів – це також фахове й неупереджене ставлення працівників фіскальних органів до платників – суб'єктів оподаткування, адже в основі податкової культури має бути обов'язкова взаємна відповідальність.

12. Податкова культура має наукову й прикладну форми. З наукового погляду, податкова культура – це галузь знання, предметом якої є законодавчо, етично й матеріально мотивована поведінка учасників податкового процесу. У своєму прикладному призначенні податкова культура зводиться до тих правил і вимог утилітарної етики, що передбачають відокремлення в поведінці суб'єктів податкового процесу правильного від неправильного, шкідливого від корисного,

морального від аморального. Податкова культура означає не просто ввічливі манери чи добрі наміри – це різновид культури монетарних відносин. Тобто у прикладному сенсі податкова культура позначає мистецтво оподаткування – здатність виконувати податкові функції фахово й ефективно. Без здатності володіння податківцем таким мистецтвом не може бути й податкової культури [127].

13. Податкову культуру можна розподілити на два таких напрями:

– культура поведінки, що стосується ступеня відповідальності, характеру та стилю поведінки й діяльності всіх учасників податкового процесу;

– процедурно-технологічна культура, що пов'язана з діяльністю причетних до оподаткування державних і суспільних інститутів, зокрема податкової служби, за належними процедурами і технологіями оподаткування. Свій безпосередній вияв податкова культура як платників податків, так і персоналу податкових органів, їх морально-етичний рівень має в процесі адміністрування податків – реалізації всіма учасниками податкового процесу процедур оподаткування [3].

14. Відомий американський учений-фінансист Марк Перлман відзначав, що податкова культура – актуальна й захоплювальна тема, оскільки перебуває на стику різних наук, зокрема економіки, соціології та історії [3]. Професор Ларс Фельд (Гейдельберзький університет, Німеччина) і професор Бруно Фрей (Цюрихський університет, Швейцарія) пишуть про такий елемент податкової культури, як обопільно узгоджений «психологічний контракт» між платниками податків і функціонерами податкової служби [209]. За умови справедливого характеру ухвалення рішень щодо оподаткування, а також за наявності довірчих, дружніх і ввічливих відносин між платниками і персоналом, – стверджують автори, – платники чесно декларують свої доходи та утримуються від легальних і нелегальних форм ухилення від податків. Ерік Ліндаль і Кнут Віксель – представники шведської школи – розробили теорію процесів фіскального обміну, що опосередковані через політичний процес зі участі в ньому виборців, політичних партій і законодавців [208; 223].

Зазначимо принагідно, що ознака справедливості відповідає принципу вигоди в оподаткуванні, за яким кошти, витрачені на виконання податкових зобов'язань, мають бути адекватні вартості й користі суспільних благ і соціальних послуг, які забезпечуються державою. Звідси постає висновок, що заснована на психологічній угоді між партнерами податкова культура є похідною від:

- 1) фіскального обміну, у процесі якого платники податків отримують від держави блага, адекватні сплаченим ними податкам;
- 2). демократичних політичних процедур ухвалення рішень щодо питань оподаткування;
- 3). позитивного характеру особистих взаємовідносин між платниками і адміністраторами оподаткування.

Не можна не погодитися при цьому, що з позицій теоретичного бачення Л.Фельд і Б.Фрей через поняття психологічного податкового контракту пов'язують економіку, право й політику [3].

Зрозуміло, що наведені вище наукові думки й позиції не є вичерпними й остаточними – їх можна доповнювати або змінювати залежно від напрямку дослідження та локальних пріоритетів економіки. При цьому аналіз поглядів на зміст поняття «податкова культура» підтверджує, що це явище становить складний феномен, який охоплює економічний, соціальний, правовий, етичний аспекти суспільних відносин.

Отже, на підставі аналізу наявних дефініцій поняття «податкова культура» пропонуємо таке уточнене міждисциплінарне визначення: це різновид загальної культури суспільства, що становить систему цінностей і стереотипів поведінки, культурних еталонів, традицій, соціальних звичок та економічних знань, які відтворюють домінуючі в суспільстві зразки та моделі правомірної фіскальної поведінки суб'єктів податкових відносин.

Також заслуговує на увагу дефініція поняття «податкова культура» в галузі науки державного управління, де визначається, що це інтегроване явище, об'єкт державного управління сферою суспільних відносин у галузі оподаткування з метою

реалізації державної податкової політики, результат гармонійного поєднання фіскальних інтересів держави та соціальних потреб платників податків на основі партнерських відносин.

1.2 Державноуправлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури

Ефективне формування податкової культури в Україні можливе за умов наявності адекватних механізмів, теоретична модель яких включає систему взаємопов'язаних елементів, функцій, принципів і самого процесу функціонування таких механізмів. Зокрема, найважливішим елементом удосконалення економічних відносин між державою, з одного боку, та суб'єктами господарювання й населенням, з іншого, є розвиток податкової культури. Її стан визначається належним виконанням обов'язків щодо сплати податків, які формують основну частину бюджетів усіх рівнів.

Тому провідну роль у розвитку податкової культури громадян відведено державі, і відбувається це за допомогою механізмів державного управління, що позначають «практичні заходи, засоби, важелі, стимули, за допомогою яких органи державної влади впливають на суспільство, виробництво, будь-яку соціальну систему з метою досягнення поставлених цілей». Державний механізм управління залежно від проблем, що вирішуються з його застосуванням, може включати в себе кілька самостійних механізмів. Такий комплексний механізм державного управління визначається як «система політичних, економічних, соціальних, організаційних і правових засобів цілеспрямованого впливу органів державного управління». Схема реального механізму державного управління містить цілі, рішення, результати [157, с. 195].

Такі механізми на практиці мають реалізовувати специфічні функції держави та громадянського суспільства, виконувати роль суспільного самоуправління, тобто відбивати процес цілеорієнтованої діяльності,

спрямованої на досягнення ефективного результату, та впливати на стан соціальної самоорганізації системи за допомогою ціннісних, політичних, економічних, соціальних та культурних чинників [159].

Попри значне наукове зацікавлення проблемою формування у громадян податкової культури, окремі питання залишаються поза увагою дослідників. Серед них – і розгляд механізмів формування такої культури, зокрема питання пошуку таких механізмів, за наявності яких ефективно використовувалися б переваги податкової культури як інструменту управління в умовах перехідного процесу в економіці.

У складі механізму як складного багаторівневого суспільно-економічного процесу, що передбачає суб'єкт-об'єктну взаємодію, наявна сукупність різних елементів, і тому потрібно вміти розпізнати, який саме з них найкраще діятиме в певній конкретній ситуації. Якість функціонування будь-якого механізму, зокрема й формування податкової культури, залежатиме від поєднання його складових та узгодженості дій його елементів. Отже, системне розуміння механізму передбачає взаємопов'язаність його елементів, адже вони взаємопов'язані й між собою, й з відповідними елементами об'єкта, на який цей механізм здійснює свій вплив. Саме постійні та міцні зв'язки між елементами механізму та елементами, дотичними до його реалізації, характеризують рівень організованості певного механізму [62].

Зокрема, у складі механізмів формування податкової культури вирізняються методи (способи впливу), важелі (прийоми), нормативно-правове та інформаційне забезпечення. Також важливими складниками цих механізмів визначаються види організації податкових відносин, податкова дисципліна, податкова поведінка, що розглядаються відповідно як методи, важелі та форми.

Для організації податкових відносин залежно від суб'єктів податкової культури застосовуються різні методи впливу: пропаганда, навчання, виховання, облік та реєстрація, контроль, урегулювання спорів, виявлення правопорушень, оскарження, забезпечення виконання, стягнення тощо.

У моделі механізмів формування податкової культури вагоме місце посідають важелі, що створюють мотиваційне поле для дієвого використання механізмів. Важелі в структурі механізму є активним елементом і діють через систему методів. Важелі механізмів податкової культури розглядаються в контексті дотримання податкової дисципліни (система мотивації та система штрафних санкцій суб'єктів податкового процесу, адміністративна та кримінальна відповідальність за податкові правопорушення).

У вітчизняній науковій літературі визначення механізмів формування податкової культури немає, і тому пропонуємо розглядати такі механізми як сукупність закріплених нормами податкового права форм, важелів і методів, за допомогою яких забезпечується реалізація функцій податкової культури та її розвиток (рис.1.2).

Формою реалізації механізму податкової культури постає податкова поведінка учасників податкового процесу, що визначається в моделях, правилах, кодексах, критеріях оцінки якості професійної діяльності.

Ефективність механізму формування податкової культури залежить від нормативно-правового забезпечення, що складається з різноманітної фінансово-економічної інформації.

Механізм формування податкової культури також досліджується як діяльність фінансових інститутів з організації функціонування її структурних елементів (підсистем), що складають його внутрішній зміст – механізм формування податкової культури платника податків; механізм формування податкової культури органів контролю; механізм формування податкової культури інших суб'єктів податкового процесу.

Механізм формування податкової культури платника податків є одним із найважливіших елементів інституціоналізації, оскільки забезпечує формування потреб платника податків, його ціннісних орієнтацій і очікувань. Механізм формування податкової культури органів контролю сприяє акумуляції податків і зборів до державного й місцевого бюджету.



Рис. 1.2. Зміст і структура механізму формування податкової культури
Джерело: побудовано автором.

Механізм формування податкової культури інших суб'єктів, що беруть участь у податковому процесі, організовує цей процес відповідно до норм

податкового законодавства, а також забезпечує повне і своєчасне надходження податків до бюджетів різних рівнів.

Виходячи із сучасних умов стану розвитку українського суспільства, реалізації державної податкової політики і стратегічних завдань діяльності органів державної податкової служби, можна визначити такі державноуправлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури населення:

1) політичні механізми – справляють безпосередній вплив на суспільну податкову правосвідомість і формують громадську думку щодо важливості для держави своєчасної та повної сплати податків. Це, зокрема, сфера громадських зв'язків (ЗМІ, брифінги, прес-конференції, круглі столи, конкурси, рекламна продукція, телевізійні програми, громадські обговорення);

2) організаційні механізми – найбільш дієві під час розроблення та здійснення стратегії та планування розвитку податкової культури;

3) правові механізми – регламентують державний вплив на розвиток складників сфери податкової культури через розроблення та ухвалення нормативно-правових актів (законів, постанов, наказів, регламентів тощо);

4) економічні механізми – регулюють питання фінансового забезпечення заходів у податковій сфері та формування податкової культури;

5) мотиваційні механізми – спрямовані на стимулювання сумлінної податкової поведінки платників податків;

6) спеціальні механізми – спрямовані на формування системи теоретичних і практичних знань і вмінь, ціннісних орієнтацій, успадкування та розширеного відтворення людиною податкової культури (податкове виховання молоді, податкова освіта платників податків, професійна перепідготовка та підвищення кваліфікації керівників і фахівців, відповідальних за ухвалення та реалізацію рішень у галузі застосування податкового законодавства).

Специфіка механізму формування податкової культури полягає в тому, що його елементи є рівноважливими і не перебувають між собою в ієрархічному підпорядкуванні. Усі вони доповнюють один одного і

забезпечують стабільність функціонування механізму. Модель механізму формування податкової культури, що включає державноуправлінські механізми, зображено на рис.1.3.

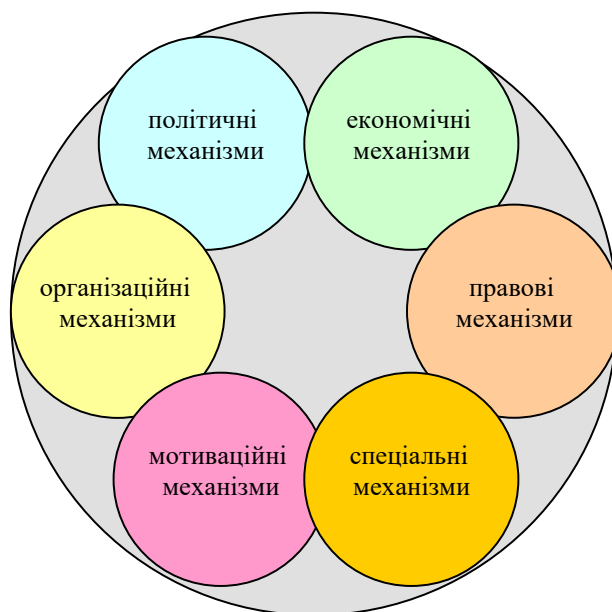


Рис.1.3. Державноуправлінські механізми формування податкової культури

Джерело: побудовано автором на основі [157, 187].

Для підвищення ефективності державного управління загалом виникла нагальна потреба запровадження комплексного механізму, що складається з політичного, правового, організаційного, економічного, мотиваційного та спеціального механізмів і забезпечує інтеграцію можливостей кожного з них у вирішенні завдань розвитку податкової культури.

У процесах, що відбуваються на практиці, механізми державного регулювання розвитку податкової культури органічно пов'язані між собою та з організацією реалізації конкретних заходів. Їх поділ на правовий, політичний, організаційний, економічний, мотиваційний та інші є певною мірою умовним. Його призначено переважно для орієнтації кожного з виконавців (різних гілок влади) на розроблення конкретних заходів, їх виконання і контроль.

Саме тому Державній податковій службі України разом з іншими органами влади й бізнесовими структурами потрібно розпочати відкритий та

орієнтований на перспективу консультаційний процес щодо шляхів дальшого розвитку податкової культури. До цього процесу бажано залучити не лише всіх працівників органів контролю, а й репрезентативні вибірки громадськості. Загалом для підвищення ефективності здійснення державної податкової політики слід пришвидшити впровадження в управлінський процес елементів державного-громадського управління, що мають сприяти налагодженню більш ефективної співпраці з громадськістю й перетворенню її на плідне партнерство у вирішенні питань розвитку податкової культури.

1.3 Чинники впливу на процес формування податкової культури

У всі часи під впливом різних груп чинників – як об’єктивних, так і суб’єктивних – відбувається трансформація соціально-економічних відносин у державі, а отже, постає питання про збалансованість податкових інтересів держави і платників податків, розуміння моральної потреби сплати податків на користь держави.

Важливу роль у забезпеченні податкових надходжень має рівень податкової культури громадян, їх обізнаності щодо своїх обов’язків і готовність добровільно сплачувати податки. Не можна розглядати податкову культуру лише як культуру сумлінності платника податків, оскільки саме держава створює умови для правильного обчислення податків, їх повного і своєчасного перерахування до бюджету, створення правової, соціальної, економічної бази для податкових відносин, дотримання принципів побудови податкових відносин, коли у платника податків немає морального права на ухилення чи порушення податкових зобов’язань.

Податкову культуру слід досліджувати як цілісну підсистему як економічної, так і загальної культури людини, що пов’язана з нею категоріями культури мислення й поведінки. Формування податкової культури – це тривалий процес, зумовлений сукупністю суб’єктивних і об’єктивних чинників, які впливають на поведінку платника податків, а також на форми

взаємовідносин платника податків з органами податкової служби, що загалом сприяє розвитку податкової системи держави.

Розглянемо суб'єктивні та об'єктивні чинники формування податкової культури. Так, з-поміж об'єктивних чинників (безпосередньо впливають на процес формування податкової культури) виокремлюємо такі: рівень економічного розвитку країни, історичний досвід, рівень життя населення, ступінь розвиненості податкової системи в країні, рівень розвитку податкового законодавства, соціальна орієнтованість оподаткування, діяльність державної політики в галузі формування й розвитку податкової культури, ефективність податкової системи та професіоналізм працівників податкових служб.

Розглянемо кожен із зазначених чинників більш детально.

1. *Історичний досвід.* Розглядаючи історичний досвід як чинник впливу, слід визначити, яке соціально-економічне становище склалося в результаті політичних перетворень, що призвели до становлення сучасної України та її податкової системи і культури. Початок 90-х рр. ХХ століття в Україні характеризується соціально-економічним і політичним кризами. На тлі зміни політичного курсу спостерігалось падіння виробництва, зубожіння населення, розчарованість в ідеологічному курсі, формування нового класового складу суспільства, значне майнове розшарування населення у зв'язку з перерозподілом національного багатства держави на користь обмеженого кола людей. Нестабільність податкового законодавства, високий податковий тягар, постійний дефіцит бюджету, банкрутство підприємств та активне процвітання «тіньової» економіки, а також недовіра населення до влади цілком не сприяли формуванню правової самосвідомості і громадянської відповідальності у сфері культури оподаткування.

2. *Економічна ситуація у країні та рівень економічного розвитку* є одними із визначальних чинників формування податкової культури і, своєю чергою, – податкової поведінки населення. З'ясовано й доведено, що існує пряма залежність між рівнем податкової культури населення та рівнем економічного розвитку країни. У розвинутих країнах, як правило, наявний

високий рівень податкової культури, у той час як в Україні цей рівень залишається на досить низькому рівні. В українському суспільстві існує значний розрив у доходах між різними соціальними групами населення та платників податків. Продовжує посилюватися соціальна поляризація, що сприяє виникненню податкових конфліктів. Значна соціально-економічна диференціація населення створює соціальне напруження, атмосферу загальної невдоволеності, зниження трудової активності й у підсумку демотивує чесно декларувати доходи та повним обсягом і сплачувати державі податки.

3. *Рівень життя населення.* Оскільки податки для фізичних осіб мають яскраво виражений соціальний характер і мають значні можливості впливу на рівень реальних доходів населення (і тим самим – на рівень його життя), відповідно цей рівень впливає на формування податкової культури населення. Тобто існує пряма залежність між рівнем життя населення й податковою його культурою: чим вищий добробут громадян, тим вищий рівень податкової культури суспільства. Низький соціально-економічний рівень життя поряд із яскраво вираженим добробутом посадовців і власників різноманітних монополій, корупція, відсутність національної ідеології не сприяють формуванню громадянської та правової відповідальності в податковій сфері, що і є основою високого рівня податкової культури.

4. *Рівень розвитку податкового законодавства.* Нестабільність або стабільність податкового законодавства будь-якої країни є однією із найгостріших проблем у розвитку податкової культури. Уряди країн уживають різних заходів у галузі реформування податкової інституції. Ці заходи спрямовано як на спрощення оподаткування, так і на посилення податкового адміністрування. Ухвалення Податкового кодексу України, реформування податкових органів призвели до скорочення кількості податків, поліпшення процедури їх адміністрування, упровадження спеціального режиму, що полегшує облікову політику малого й середнього бізнесу, а також до зниження податкового тягаря. Проте податкове законодавство залишається для переважної більшості громадян-платників складним, об'ємним, і це потребує

постійного роз'яснення з боку органів контролю, продовжує зберігатися нестабільність податкового законодавства, про яку свідчить той факт, що за понад десять років існування Податкового кодексу України (2010) до нього внесено вже близько 200 змін і поправок [143].

5. *Ступінь розвиненості податкової системи в країні.* Стан податкової культури в державі залежить від рівня розвитку системи оподаткування. Високий і ефективний рівень системи оподаткування можна досягти при високому рівні розвитку економіки й податкової культури в суспільстві. Формування податкової культури – складний процес, що поєднує в собі економічний, соціальний, інформаційний, правові аспекти. Податкова культура має бути регулятором поведінки не лише кожного платника, а й посадових осіб – податківців. Формування податкової культури високого рівня можливе, коли система оподаткування має такі властивості: кваліфіковане фахове забезпечення, добре організована служба відстеження й контролю за сплатою податків, а також законослухняність платників.

6. *Соціальна орієнтованість оподаткування й дотримання принципу соціальної справедливості в оподаткуванні.* Цей чинник можна схарактеризувати як особистісну оцінку індивідом соціальної справедливості встановлених фінансово-правових норм та їх практичної реалізації в функціонуванні державної податкової системи. Проблема ця полягає в такому: справедливість – категорія соціальна, морально-етична, в економіці вона є «чужим» елементом, відносним поняттям, за своєю сутністю – суб'єктивним і тому неоднозначним. Сьогодні в податковій теорії існують два погляди на справедливість податків: перший полягає в тому, що податки мають формуватися на основі вертикальної та горизонтальної рівності – мають бути однаковими для всіх платників незалежно від обсягу їх доходів, умов їх отримання тощо (при цьому рівень податкових ставок має бути мінімальним наскільки це можливо, а пільги зведені до мінімуму або взагалі скасовані); за другим поглядом уважається, що номінальний рівень податкових ставок не має принципового значення (може бути високим), податки ж мають розгалужену

мережу пільг і диференціюються залежно від рівня доходу. У такому разі проголошуються принципи горизонтальної та вертикальної справедливості, дотримання яких досягається через вирівнювання доходів платників [123].

Явна суперечність і неповна реалізація принципу соціальної та економічної справедливості в фінансово-правовій сфері негативно впливають на вияв цивільно-правової відповідальності і як наслідок – податкової культури.

7. Напрямки діяльності державної політики в галузі формування й розвитку податкової культури. Значного збільшення податкових надходжень для держави й фінансового виконання зобов'язань для платників податків можна досягти шляхом проведення активної політики державного регулювання й реалізації заходів, які були б спрямовані на оптимізацію податкового тягаря.

Водночас рівень податкової культури громадян визначає рівень взаємовідносин із державою, що формує характер і напрямок податково-бюджетної політики. Довіра населення до держави й, зокрема, державних інститутів, що беруть участь у податковому процесі, є одним із провідних чинників формування й розвитку податкової культури громадян.

8. Ефективність податкової системи та професіоналізм працівників податкових служб. На сучасному етапі органами контролю успішно створюються умови для платника податків, залежно від яких він буде вибудовувати свою податкову поведінку. Це комфортні умови обслуговування в центрах з обслуговування платників (далі – ЦОП), робота web-ресурсів, можливість отримати податкові пільги в електронному вигляді, функціонування call-центрів, телефонів довіри, проведення масово-роз'яснювальної роботи (семінари, круглі столи, засідання), розміщення інформації з використанням засобів масової інформації, інформаційних стендів, буклетів та інших друкованих матеріалів, а також відео-, аудіо- та інших технічних засобів, що застосовуються для поширення інформації, засобів телефонного та стільникового зв'язку. Усі ці заходи дозволяють сформувавши певну модель поведінки як платника податків, так і представника податкового органу, що, своєю чергою, є базою формування податкового менталітету.

Серед суб'єктивних чинників – тих, що опосередковано впливають на формування податкової культури, – визначаємо такі:

1. *Загальний рівень культури в суспільстві (рівень культури особи, яка підпадає під оподаткування) і рівень виконавчої дисципліни членів суспільства.* Культуру можна розглядати як схильність індивіда до віри в майбутнє і суворого дотримання законів і звичаїв, яких дотримується конкретне суспільство. Податкова культура охоплює не лише рівень культури учасників податкових відносин, а й результати діяльності взаємопов'язаних складників процесу податкових відносин, що полягають у результативності функціонування податкової системи. Отже, чим нижчий загальний рівень культури суспільства, тим більше розвиненою є девіантна поведінка й мислення громадян, що відбивається на сплаті податків.

2. *Участь базових соціальних інститутів у процесах формування культури, що формують особистість.* На процес розвитку податкової культури значно впливає податкова стратегія й податкова політика з одночасним реформуванням освітньої системи, де визначальна роль мусить відводитися підвищенню податкової грамотності громадян. Дослідження зарубіжного досвіду (Японії, США, Канади та ін. країн) засвідчило, що навчання основ оподаткування в них розпочинається з дитячого віку і продовжується далі в школі. Так, у Японії проводяться також спеціальні дитячі конкурси – конкурс творів про обов'язковості сплати податків, у Німеччині – тематичні теле- й радіопередачі. Мета виховання полягає в прищепленні платникам податків свідомої потреби чесного виконання своїх податкових обов'язків і передбачає здійснення просвітницької роботи з роз'яснення потреби оподаткування для держави й суспільства.

3. *Менталітет* (суспільне схвалення або несхвалення явища приховування доходів й ухилення від сплати податків). На наш погляд, податковий менталітет можна визначити як сукупність відносин, переконань, норм, настанов, що визначає тенденції фіскальних відносин між податковими органами і платниками. Податковий менталітет – то цілісна система

взаємовідносин між платниками податків і податківцями, де неправомірні дії однієї із сторін призводять до загальної нестабільності системи й недостатньої ефективності застосовуваних заходів. Важливим є формування позитивного образу не лише працівника-податківця, а й платника податків, оскільки в поведінці багатьох українських платників відсутній стереотип престижності сумлінного виконання конституційного обов'язку щодо повної та своєчасної сплати податків, а тому й не спостерігається активної участі громадян в економічному й соціальному житті суспільства.

4. *Прийняті в суспільстві моделі податкової поведінки.* Податкова культура як частина масової свідомості формується з усвідомлення населенням важливості для держави й суспільства потреби сплати податків (елемент політичної культури) і знання платниками прав і обов'язків щодо сплати податків (елемент правової культури). У сучасного платника немає уявлення про престижність виконання податкового зобов'язання, що призводить до небажання участі в економічному й соціальному житті суспільства, а також до формального, а іноді й негативного ставлення до сплати податків.

5. *Соціально-економічні інтереси.* Податки можуть розглядатися як ціна сукупних суспільних благ, причому певна група податкових платежів (мити, місцеві податки і збори) може безпосередньо відповідати отриманим державним послугам (юридичні, митні, адміністративні тощо). У країнах з низьким рівнем податкової культури платник – споживач суспільних благ – сприймає податкові платежі як примусові за відсутності видимої зворотності сплачених коштів. У цьому полягає одна із причин масових ухилень платників від виплат за своїми податковими зобов'язаннями. Розкриття природи й сутності податків як об'єктивно зумовленого правочину між платником податків і державою, як вартості суспільних благ, а не як економічного примусу критично потрібно для формування адекватного сприйняття платниками системи оподаткування.

Отже, розглянувши чинники формування податкової культури, можна зробити висновок, що податкова культура становить собою сукупність

елементів – як формальних інститутів (податково-правові норми, що регламентують певні види податків, порядок їх обчислення і сплати, правові форми й методи правового регулювання податкових відносин), так і неформальних інститутів (загальноприйняті традиції та звички обчислення і сплати податків, що впливають з історично сформованої моделі поведінки платників).

У сукупності чинників, що на неї впливають, податкова культура формується, спираючись на мораль, закон і силу. Норми закону й силові дії держави потрібні, оскільки абстрактних доводів совісті, розуму, справедливості не завжди достатньо, щоб забезпечити функціонування податкової системи. Податкову культуру слід розглядати в контексті нерозривної єдності матеріального й духовного життя суспільства. Зауважимо, що сутність податкової культури не відповідає марксистській догмі «буття визначає свідомість», оскільки податкова культура – водночас і базис, і надбудова, оскільки поведінку одних визначає «буття» (особисті вигоди, індивідуальні матеріальні інтереси), а інших – «свідомість» (почуття громадянського обов'язку, докори сумління) [3].

У західних країнах із давніми ринковими й демократичними традиціями зміст і характер податкової культури відбиває вплив усталених суспільних цінностей, національної культури й менталітету. І навпаки, у країнах, які ще не завершили ринкових і демократичних перетворень (зокрема й в Україні), податкова культура має формуватися під впливом ззовні – з огляду на деякий зразковий кодекс, складений на основі кращих зарубіжних зразків. Знову таки, на Заході податкова культура як продукт культури національної домінує над Податковим кодексом, а в Україні писаний Кодекс має спрямовувати становлення практичної податкової культури. Правильність подібної позиції підтверджує той факт, що податкова система нашої країни переважно склалася під впливом проєктів податків кодексів, підготовлених американськими й німецькими науковцями [3].

Як відомо, рівень податкових надходжень до державної скарбниці перебуває в прямій залежності від усвідомлення та безумовного виконання кожним платником конституційного обов'язку щодо своєчасної та повної сплати податків. Проте, як свідчить практика, платники по-різному відносяться до виконання своїх обов'язків щодо сплати податків. Виникає питання: «Чому за однакових умов ведення бізнесу суб'єкти підприємницької діяльності по-різному відносяться до сплати податків? Чому одні своєчасно та повним обсягом сплачують податки, а інші віднаходять «схеми» для того, щоб їх не платити?».

Для того щоб надати відповідь на ці запитання, слід розглянути склад суб'єктів господарювання – платників податків, а також визначити чинники, які впливають на мотивацію платника щодо сплати ним податків. Відповіді на ці запитання можуть отримати практичне застосування в розробленні концептуальної моделі формування достатньої податкової культури в суспільстві, а органи контролю зможуть ефективніше впливати на податкову поведінку платників. Важливо зрозуміти, які об'єктивні та суб'єктивні чинники впливають на суб'єкта, спонукаючи його порушувати податкове законодавство.

На мотивацію платника в податковій площині впливають зовнішні й внутрішні чинники, де другими є економічний інтерес, задоволення потреб, інстинкти, звички. Інстинкти та звички розглядаються як постійні ознаки поведінки платника щодо несплати належних податків та обов'язкових платежів до бюджету. Економічний інтерес та задоволення потреб платника не збігаються з його обов'язком сплачувати податки. Отже, інтереси платника й держави щодо оподаткування є протилежними.

До зовнішніх чинників належать почуття обов'язку, спільності, податкова культура, мораль, державний контроль, з-поміж яких саме останній залишається найбільш впливовим. Установлюючи податки, держава покладає на громадян-платників обов'язок своєчасно й повним обсягом вносити до бюджету згідно з чинним законодавством належні платежі. І якщо платник дотримується правових норм оподаткування, то робить це через усвідомленість

своїх обов'язків відповідно до й системи штрафних санкцій за порушення ним податкового законодавства [179].

Аналогічну думку віднаходимо у висловлюваннях українського дослідника О. Безгубенка: механізм засобів примусу і штрафних санкцій тисне на платника, щоб змусити того внести податок. І, як правило, платник своєчасно платить. Він не очікує застосування заходів примусу, оскільки знає, що такі заходи існують, і, у разі його відмови платити, їх буде до нього застосовано [23].

В умовах недостатнього рівня контролю та відповідальності за податкові правопорушення суб'єкт не виконуватиме свого зобов'язання як платника, адже одночасно на його податкову поведінку впливають внутрішні чинники. Тобто за умови відповідного контролю й системи покарань за порушення податкового законодавства можна виховати покійного (а не сумлінного) платника, адже за його зовнішньої покійності не припиниться внутрішній опір сплаті податків, а отже, суб'єкт буде шукати шляхів ухилення від оподаткування [179].

Сьогодні, на сучасному етапі реформування економіки в Україні, моральні мотиви як новий елемент цієї сфери здатні коректувати податкову поведінку громадян. Ці мотиви можуть стати сильнішими за інституції контролю у площині впливу на формування податкової поведінки, оскільки вони ґрунтуються на усвідомленні потреби працівника віддавати частину заробленого державі й суспільству. Водночас це потребуватиме відповідної просвітницької та виховної діяльності серед населення.

Таким чином, податкова поведінка формується у суспільстві під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників, де перші безпосередньо впливають на формування негативної для держави податкової поведінки платника, а другі (зовнішні) – на формування позитивної поведінки. Саме тому від того, які чинники домінуватимуть при формуванні загальної культури платника податку (зокрема економічної та правової), залежатиме його дальша податкова поведінка [179].

Феномен податкового делікту передбачає, що більшість людей, які ніколи не вкрали б чужого майна, з легкістю виправдовують прагнення не віддавати до публічних фондів свою власність у вигляді податку. Узяти чуже й не віддавати своє – речі, що в суспільній свідомості сприймаються по-різному: перша ситуація визнається крадіжкою, засуджуваною повсюдно, друга ж сприймається багатьма як захист «чесно заробленого» від посягань держави. Навіть законослухняні люди з легкістю ухиляються від сплати податків, не вважаючи це серйозним проступком. Такі порушення, як правило, не тягнуть ризиків серйозних репутаційних втрат, тобто мало впливають на діловий і персональний імідж (репутацію) платників податків.

Однак укорінена в суспільній свідомості думка про те, що несплата податків порушує виключно інтереси держави, є помилковою, підлягає перегляду та роз'ясненню населенню. Ухилення від сплати податків підриває ідею рівності між платниками податків, неправомірно наділяючи правопорушників конкурентними перевагами й перекладаючи на законослухняних платників податковий тягар фінансування публічних видатків, якими користуються всі члени спільноти, уключаючи й тих, хто податки не сплачує. Тим самим податкові правопорушення підривають не лише бюджетну систему країни, але й спрямовані проти інтересів кожного платника податків, який сумлінно виконує свої податкові зобов'язання перед державою.

Цей аспект активно обговорюється зарубіжними вченими. Так, професор Сігрід Хемелс (Нідерланди), розглядає принцип податкової справедливості в контексті відносин між платниками податків і тими очікуваннями, що складаються в цих відносинах [215; с. 413-438]. Дослідник робить висновок, що люди більшою мірою готові платити податки, якщо впевнені, що всі інші також їх сплачують. Готовність платників податків нести різні податкові обтяження значною мірою залежить від того, якою мірою ці обтяження несуть інші особи. Тим самим не лише побоювання покарання, а й внутрішнє відчуття справедливості розподілу й фактичного виконання тими, що нас оточують,

податкових зобов'язань постає для платника податків важливим чинником для сумлінного дотримання податкового законодавства [215; с. 419-420].

Ураховуючи викладене, пропонуємо виокремити типи платників податків залежно від їхньої податкової поведінки та визначити чинники впливу за перевагою впливу за кожним типом (рис.1.4).

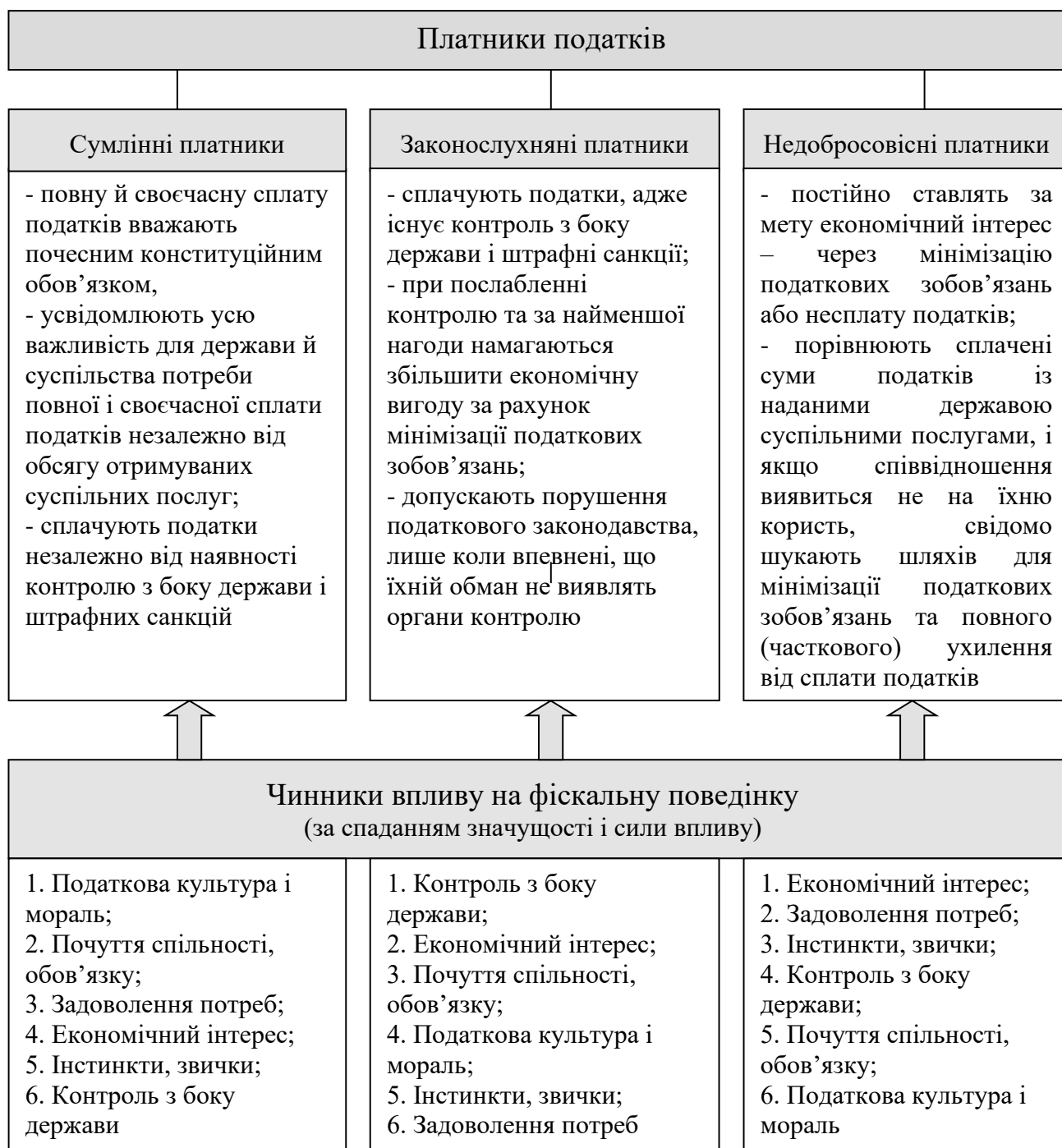


Рис.1.4. Платники податків за типами та чинниками впливу на їхню поведінку

Джерело: побудовано автором на основі [179].

Сумлінний платник усвідомлює громадянський обов'язок сплачувати податки попри обсяг отримуваних ним суспільних послуг. Такий платник чесно вказує в декларації власні об'єкти оподаткування, правильно вираховує відповідні суми і своєчасно вносить податки до бюджету незалежно від впливу органів оподаткування й фіскального контролю. Власну фінансово-господарську діяльність сумлінний платник організовує з урахуванням податків як невід'ємного складника його витрат, а тому прибутки вимірює з урахуванням цих витрат. Як мотиви, що формують таку податкову поведінку платника, визначаються не лише моральні – почуття честі та обов'язку, але й економічні (сумлінна бізнесова діяльність вигідна навіть за умови повного платежу до бюджету). Проте моральний аспект, звісно, домінує серед мотивів.

Законослухняний платник також виконує податкові зобов'язання перед державою, своєчасно й повним обсягом розраховуючись із бюджетом. Проте робить це під контролем державних органів з острахом вжиття до нього відповідних заходів покарання за податкові порушення. Через орієнтованість на потенційну небезпеку такі платники за найменшої нагоди будуть намагатися якимось чином збільшити власну вигоду, застосовуючи різноманітні засоби мінімізації зобов'язань. Водночас таке порушення з боку законослухняного платника можливе лише в безпечних умовах – коли він буде впевнений у прихованості свого обману. Тобто бажання економічної вигоди як основний мотив переважає над моральним аспектом податкової поведінки.

Недобросовісний платник також сплачує податки, але вже насамперед орієнтований на мінімізацію податкових зобов'язань, і тому намагається порушити податкове законодавство, навіть попри небезпеку бути викритим органами контролю в незаконному заниженні об'єктів оподаткування чи неправильному обчисленні ним сум податків. У разі покарання такий платник усвідомлює лише загрозу власному економічному інтересу, коли обсяг штрафних санкцій буде більшим за повний розрахунок із бюджетом (часом

дотримується такої стратегії аж до межі кримінальної відповідальності). Тобто рівень моральні мотивації податкової поведінки недобросовісного платника є мінімальним, повністю поступаючись мотиву економічної вигоди, яку така особа бажає отримати в який завгодно спосіб. Порівняння ж сплачених сум податків із наданими суспільними послугами визначальної ролі тут не відіграє, а співвідношення не на користь власної вигоди лише зміцнюватиме таку податкову поведінку платника.

Як бачимо, у наведеній вище характеристиці платників враховується чинник обсягу та якості послуг, надаваних державою. Для сумлінних і законслухняних платників саме факт покарання за будь-якої суми штрафу завдає набагато більшого морального та психологічного негативного впливу, ніж невідповідність і нераціональність розподілу державою отриманих податкових сум. Хоча готовність і сумлінність у сплаті податків залежить і від доцільності та справедливості державних витрат, а ще більше – від довіри до держави загалом.

Зрозуміло, що платники всіх зазначених типів існують у будь-якій країні світу, але в різних пропорціях, і за цим співвідношенням оцінюється й сама країна: сумлінні й законслухняні платники податків характеризують суспільство, у якому обсяг і якість наданих благ загалом відповідають сумі сплачених кожним суб'єктом податків. Тобто узгодженість інтересів держави і платника у сфері оподаткування полягає не лише у визначенні суми податків, що задовольнить обидві сторони, – визначально, щоб розподіл сплачених сум та ефективність їх використання також загалом задовольняли платників [179].

Отже, на мотивацію платника податків впливають як внутрішні, так і зовнішні чинники. На сумлінного платника переважно впливають зовнішні чинники – податкова культура і мораль, на законслухняного платника впливає зовнішній чинник – контроль з боку держави, на недобросовісного платника – внутрішні чинники (економічний інтерес, задоволення потреб, інстинктів і звичок). Також вибір між правомірною і неправомірною поведінкою в галузі податків детермінується не лише економічними міркуваннями вигод і витрат

від девіантної поведінки, але й суб'єктивно-ціннісними чинниками, зокрема властивим більшості людей прагненням до справедливості.

У цьому контексті обов'язковим є стратегія забезпечення прав і свобод саме сумлінних платників податків, а також мотивування суб'єктів податкової взаємодії до дій у межах податкових норм і недопущення протиправної поведінки недобросовісних суб'єктів господарювання. Така стратегія може бути реалізованою за допомогою системи попереджувальних і просвітницьких заходів з боку державного управління, у результаті яких буде стимульовано позитивну податкову поведінку.

Загалом непересічне значення має превентивно-виховний, роз'яснювальний складник податкової політики, спрямований на поліпшення податкової культури громадян. Потрібно створювати позитивний образ податкових зборів у суспільній та індивідуальній свідомості, виховуючи сумлінного платника, який розуміє свою відповідальність перед державою та суспільством, усвідомлює, що економічні функції держави неможливі без співучасті кожного громадянина у нагромадженні фінансових ресурсів. Лише за такої умови можна перейти до нової, партнерської, моделі податкового адміністрування.

Уважаємо, що виховання сумлінного платника податків має починатися з дитинства за допомогою батьків, вихователів, учителів і викладачів. Тобто моральний фундамент кожного громадянина вибудовується з дитинства. У напрямку формування високої податкової культури суспільства головним завданням системи органів ДПС на сучасному етапі є надання громадянам спеціальних знань у галузі податкової системи, проведення консультаційної роботи та роз'яснення вимог податкового законодавства для утримання їх у межах законослухняних платників податків. Перевиховання недобросовісних платників податків державною фіскальною службою в найкоротший термін не дасть бажаного результату. Для цього потрібен час. Тому для держави важливо перенести акценти на формування високої податкової культури в майбутніх платників податків [20].

Висновки до першого розділу

1. У дослідженні встановлено, що податкова культура – складний феномен, який охоплює економічний, соціальний, правовий, етичний аспекти суспільних відносин. Ця категорія є соціальним явищем, складником та відбиттям загальної культури правовідносин у сфері сплати податків. Доведено, що податкова культура як частина загальнонаціональної культури тісно пов'язана з функціями суб'єктів податкових відносин і має такі складники: усвідомлення платниками безперечної важливості сплати податків на державному рівні (складник політичної культури), знання громадянами своїх прав та обов'язків під час сплати податків (складник правової культури), досконале знання та безумовне виконання положень податкового законодавства (складник економічної культури), своєчасне подання суб'єктами податкових відносин бухгалтерської та податкової звітності (складник фінансової культури), дотримання норм етики у спілкуванні з податківцями.

Для повного розуміння сутності поняття «податкова культура» та встановлення механізму забезпечення її розвитку застосовано комплексний і всебічний підхід, визначено основні критерії дослідження, що наголошують на різних аспектах цього явища, а саме: за суб'єктними критеріями (особиста, корпоративна, суспільна) та об'єктними організаційно-правовими критеріями (як сфера суспільних правовідносин, міжгалузева інституція права, наукова галузь, навчальна дисципліна).

Обґрунтовано, що, розглядаючи податкову культуру, слід урахувати всіх учасників податкових відносин (державу, органи контролю і платників податків), що мають різні функціональні обов'язки. Проведений аналіз свідчить про багатоаспектність податкової культури суспільства, що включає в себе безліч зв'язків, відносин і чинників впливу.

На підставі аналізу наявних понять запропоновано уточнене міждисциплінарне визначення податкової культури, а також її трактування в

аспекті дослідження в галузі науки державного управління. У нашому розумінні податкова культура є інтегрованим поняттям, явищем, об'єктом державного управління сфери суспільних відносин у галузі оподаткування та культури, метою реалізації державної податкової політики, результатом гармонійного поєднання податкових інтересів держави й соціальних потреб суб'єктів-платників на основі партнерських відносин.

2. Обґрунтовано роль науки державного управління в дослідженні проблем, що пов'язані з реалізацією державної політики в площині податкової культури суспільства як об'єкта державноуправлінського впливу.

Запропоновано дефініцію поняття «механізм формування податкової культури» як комплексу закріплених нормами податкового права форм, важелів і методів, за допомогою яких забезпечується реалізація функцій податкової культури та її розвиток. Доведено, що механізм формування податкової культури передбачає діяльність фінансових інститутів з організації функціонування її структурних елементів (підсистем), які складають внутрішній зміст цього механізму: механізм формування податкової культури платників, механізм формування податкової культури органів контролю; механізм формування податкової культури інших суб'єктів податкового процесу. Визначено модель механізму формування податкової культури, що передбачає державноуправлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури населення – політичні, правові, організаційні, економічні, мотиваційні та спеціальні.

Доведено, що для підвищення ефективності державного управління у вирішенні завдань розвитку податкової культури актуальним є комплексне запровадження та інтегрування можливостей кожного із зазначених державноуправлінських механізмів. Наголошено, що впровадження в управлінський процес елементів державного-громадського управління дозволить сприяти налагодженню більш ефективної співпраці з громадськістю і перетворенню її на плідне партнерство у вирішенні питань розвитку податкової культури.

3. Розглянуто суб'єктивні й об'єктивні чинники формування податкової культури. Серед об'єктивних чинників – тих, які безпосередньо впливають на процес формування податкової культури, – виокремлено: історичний досвід, рівень економічного розвитку країни, рівень життя населення, рівень розвитку податкового законодавства, ступінь розвиненості податкової системи в країні, соціальна орієнтованість оподаткування, діяльність державної політики в галузі формування і розвитку податкової культури, ефективність податкової системи та професіоналізм працівників податкових служб. Визначено, що серед суб'єктивних чинників – тих, які опосередковано впливають на формування податкової культури, – наявні такі: загальний рівень культури в суспільстві й рівень виконавчої дисципліни членів суспільства; участь базових соціальних інститутів у процесах формування культури, які формують особистість; податковий менталітет; прийняті в суспільстві моделі податкової поведінки; соціально-економічні інтереси.

У контексті проведеного дослідження чинників впливу уточнено зміст поняття «податкова культура» як набір відповідних елементів: формальних інститутів (податково-правові норми, що регламентують певні види податків, порядок їх обчислення і сплати, правові форми й методи правового регулювання податкової сфери), неформальних інститутів (загальноприйняті традиції та звички обчислення і сплати податків, зумовлені історично сформованою моделлю поведінки платників).

Визначено внутрішні та зовнішні чинники, які впливають на мотивацію платника щодо сплати податків. До зовнішніх чинників належать: почуття спільності, обов'язку; податкова культура й мораль; контроль з боку держави; асиметричність інформації. Внутрішніми чинниками визначаються: економічний інтерес; задоволення потреб; інстинкти, звички; альтруїстичні почуття.

Економічний інтерес та задоволення потреб платника не збігається з його обов'язком сплачувати податки, а тому інтереси платника й держави у сфері оподаткування діаметрально протилежні.

З'ясовано, що податкова поведінка платників податків формується під впливом означених внутрішніх і зовнішніх чинників. Так, вплив більшості внутрішніх чинників формує негативну для держави податкову поведінку платника, а вплив зовнішніх – позитивну. Зовнішні чинники можуть протидіяти внутрішнім, послаблюючи їх, та посилювати, а іноді й реалізовувати потенційні можливості порушення положень податкового законодавства. Від того, які чинники домінуватимуть у формуванні загальної культури платників податків, залежатиме їх податкова поведінка.

У результаті проведеного дослідження запропоновано виокремити три типи платників податків: сумлінний платник, законслухняний платник, недобросовісний платник. *У кожній країні світу існують усі ці типи, але в різній пропорції, що безпосередньо впливає на інтегрований образ платника податку в певній країні. Так, на формування сумлінного платника мають значний вплив зовнішні чинники, зокрема достатня податкова культура й мораль. На законслухняного платника переважно впливає зовнішній чинник, зокрема державний контроль. Для недобросовісного платника, який усіма засобами ухиляється від сплати податків, властивий вплив внутрішніх чинників, зокрема економічного інтересу, задоволення власних потреб, інстинктів і звичок.*

Матеріали цього розділу оприлюднено в таких публікаціях автора: [10; 13; 14; 16; 20; 21].

РОЗДІЛ 2

ЕФЕКТИВНІСТЬ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ

2.1 Податкова культура платників податків та працівників органів ДПС: сучасний стан і тенденції розвитку

У всі часи під впливом різних груп чинників – об’єктивних і суб’єктивних – відбувається трансформація соціально-економічних відносин у державі, а відтак постає питання про збалансованість фіскальних інтересів держави і платників податків, про розвиток морального почуття щодо сплати податків на користь держави. Податки й збори скрізь і завжди сплачують без задоволення, і зібрати їх повністю ніколи не вдається. Водночас у розвинутих країнах уже віднайдено досить ефективні методи вирішення цієї проблеми, в основі яких відзначається досягнення розумної збалансованості у взаємовідносинах між державою та платниками податків. Саме тому в Україні постала потреба розроблення податкової системи, що побудована на новому рівні зацікавленості та відповідальності сторін відповідних податкових відносин. Таким чином, масове ухилення від сплати податків стане неможливим. Ідеться не лише про збирання належного державі, а й про те, щоб переконати платників податків у потребі виконувати свій громадянський обов’язок.

Будучи цілісною, економічна система країни поєднує різні інтереси її компонентів-учасників. Тому й процес податкового регулювання відзначається конфліктами, оскільки різними є інтереси й цілі його учасників. Загострення конфліктів у процесі розроблення податкової політики держави спостерігається в періоди спадання ділової активності, посилення конкуренції, а також у періоди економічної кризи. Це зумовлює потребу пошуку концепції податкової політики держави, що спрямована на створення паритету інтересів держави і платників податків як умови формування достатньої податкової культури. У

спрощеній формі механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податків подаємо на рис. 2.1.

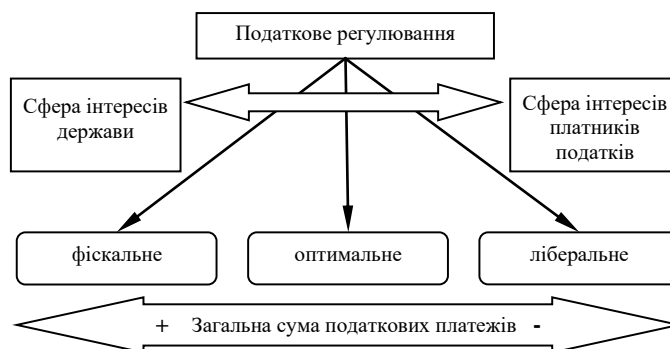


Рис. 2.1. Механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податків

Джерело: побудовано автором на основі [83].

Держава відповідно до завдань її податкової політики виявляє зацікавленість у збільшенні загальної суми податків і зборів, що надходять до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів. Проте надмірне підвищення податкового навантаження позбавляє платників стимулів до розвитку й розширення масштабів діяльності, що призводить до негативних наслідків – ухиляння від оподаткування й «тіньової» економіки, що загалом гальмує та взагалі нівелює розвиток податкової культури. Водночас зайва лібералізація оподаткування передбачає мінімізацію витрат платника, тобто скорочення доходів держави, яке призводить до неможливості повною мірою фінансувати поточні державні соціальні й економічні програми, що також не сприяє розвитку податкової культури.

Отже, обґрунтоване зниження податкового навантаження позитивно позначиться на розмірі податкових надходжень до бюджету, адже зумовлене цим збільшення обсягу діяльності платників збільшує базу непрямого оподаткування, а зростання прибутку підприємств й відповідної оплати праці забезпечують зростання податкових надходжень від прямих податків. Зважаючи на це, завданням державної податкової політики має визначатися

встановлення такого рівня податкових відносин, який забезпечує баланс інтересів держави і суб'єктів – платників податків.

Установлення вираженого балансу інтересів податкової служби, що представляє державу, та підприємців – платників податків – передбачає зміну ставлення працівників органів контролю до останніх. Податківці сьогодні прагнуть налагодити з платниками діалог, обмін думками, уважно вивчають їхні поради щодо чинної податкової системи. Досягнення паритетності в діях платників податків і держави, зменшення рівня податків як засобу стимулювального впливу на розвиток підприємництва, поліпшення цивілізованого відношення держави до різних соціальних груп як платників податків можливі лише в умовах співпраці податківців і громадян, провідна мета якої полягає в досягненні максимально добровільної сплати податків. Зрештою, це вигідно державі, оскільки таким чином здешевлюється функція збирання податків. Органи контролю витратять менше зусиль на законслухняного платника і водночас більше уваги нададуть тому суб'єктові, який навмисно ухиляється від сплати, а правильне застосування податкового законодавства убезпечить платників від санкцій та зменшить кількість відповідних перевірок.

Щоб досягти балансу інтересів держави та платників податків у контексті підвищення податкової культури, потрібно виконати такі заходи: задовольнити фіскальні інтереси держави і соціальні потреби платників податків в умовах орієнтованості суб'єктів оподаткування на формування партнерських відносин; сформувати мотиваційну систему щодо виконання суб'єктами оподаткування норм державного податкового законодавства; регулювати взаємовідносини суб'єктів податкового процесу через вироблення моделей їх поведінки відповідно до традицій і норм чинних податкових відносин; сформувати інноваційні підходи до вироблення форм і методів податкових відносин. Вирішення конфлікту інтересів між державою та платниками податків можливе в межах концепції формування податкової культури в Україні.

Як уже зазначалося раніше, сформована на сучасному етапі в Україні система соціально-політичних відносин громадян і держави характеризується низьким рівнем податкової культури. Як один із основних напрямків податкової політики держави визначається встановлення партнерських відносин між податковою службою і платниками. Важливість цього напрямку діяльності податкових органів виявляється в тому, що як складник оцінки ефективності роботи податкової служби в процесі збирання податків і обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів визначається частка податкових надходжень, добровільно сплачених платниками у встановлені законодавством терміни. Зрозуміло, що чим вищим є такий показник, тим менше держава витрачає адміністративних і фінансових ресурсів на виконання функції формування дохідної частини бюджету. Через це податковим органам України слід активно пропагувати переваги такої сплати та здійснювати роз'яснювальну й виховну роботу серед населення.

Уважаємо, що законодавче обґрунтування такої роботи лише частково визначено Податковим кодексом України, який серед основних функцій органів контролю встановлює й завдання щодо забезпечення інформування громадськості про реалізацію державної податкової політики. Для виконання таких завдань у структурі податкової служби діють підрозділи з комунікації, що мають виконувати функції спілкування з громадськими бізнесовими інституціями. Крім того, податкові інспекції обслуговують платників у ЦОП.

Основними завданнями підрозділів комунікації визначено такі: забезпечити співпрацю з громадськими інституціями, представниками бізнесу, сприяти громадськості в реалізації напрямів діяльності ДПС; організувати роз'яснювальну роботу в медіапросторі про практику реалізації законодавства у сфері компетенції ДПС; забезпечувати єдину інформаційну політику ДПС та її територіальних органів; інформувати громадськість про можливість і процедури реалізації податкової політики та адміністрування єдиного внеску через мережу Інтернет; інформувати громадськість про результати та напрямки роботи податкових органів; здійснювати моніторинг та аналіз відповідного

інформаційного простору; забезпечувати прозорість, достовірність і відкритість інформації про діяльність територіальних підрозділів ДПС, вільне отримання її юридичними, фізичними особами та об'єднаннями громадян без статусу юридичної особи, крім обмежень, установлених законодавством [33].

Крім того, ефективним інструментом залишається також роз'яснювальна робота ДПС серед платників податків, що передбачає такі напрями: консультування платників податків; контактування з друкованими й електронними медіа; видання матеріалів і соціальної реклами з податкової тематики.

Загалом як основні види роботи ДПС у сфері податкової культури громадян визначаються: регулярне пропагування потреби податкової грамотності населення; формування відповідної суспільної думки через пропагування потреби чесного сплачування податків, що є громадянським конституційним обов'язком (на прикладі поведінки громадян із розвинутих країн, а також із роз'ясненням цілей, на виконання яких будуть спрямовані кошти від сплати податків, та відповідальності за їх несплату); опитування громадян щодо рівня їхньої податкової культури, міри їхньої зацікавленості в цьому та визначення потенційних учасників навчання податкової діяльності; розміщення в соціальних мережах, на телебаченні й радіо навчальних програм для роз'яснення податкової політики держави та положень чинного податкового законодавства; підготовка й розміщення в друкованих медіазасобах виступів працівників ДПС із наведених вище питань; проведення регулярних зустрічей податківців із трудовими колективами, громадськими організаціями, студентами й учнями закладів освіти.

Загалом метою таких заходів є набуття громадянами відповідних базових знань із питань сфери оподаткування, а отже – формування в громадян розуміння важливості повної та своєчасної сплати податків і зборів. Щоб виконати ці завдання, органи контролю залучають комплекс заходів, які зацікавлять населення в отриманні інформації з питань оподаткування, залучать громадян до сфери активних відносин із державою.

Слід наголосити, що важливим аспектом діяльності податкових органів є висвітлення результатів їх роботи. Так, платникам податків потрібно роз'яснювати шляхи наповнення бюджету, спрямування зібраних коштів у видатках державного й місцевих бюджетів. Лише так громадянин зможе правильно оцінити діяльність ДПС й усвідомити потребу правильної сплати податків, а відповідна громадська думка має доводити, що несплата чи несвоєчасна сплата податків є менш вигідною справою, ніж своєчасне виконання таких обов'язків.

Працівники податкових органів мусять активно залучати методи впливу суспільства на неплатників, бюджетних боржників. Потребує розміщення в медіазасобах, на інформаційних стендах ЦОП та органів місцевої влади, у фінансово-банківських установах, закладах освіти, культури і медицини інформація про боржників, що завдає значно більшого ефекту, ніж примусове стягнення таких платежів, оскільки такий підхід має виховний і профілактичний ефект. Громадяни мусять не лише знати про кількість виявлених податкових порушень, порушених кримінальних справ, донарахованих сум податків, а й про невідворотність покарання та відповідальності за умисні податкові злочини. Саме тому для розуміння громадянами ролі й завдань податкової служби важливими є виступи працівників ДПС у медіазасобах із матеріалами про повсякдення податкових органів, методи й результати їх роботи. Це не лише створює позитивний імідж податкової служби й узагалі державних органів управління, але й сприяє формуванню дохідної частини місцевого та державного бюджетів.

На сучасному етапі розвитку держави й відповідної діяльності її податкових органів важливою є система регулярних семінарів (вебінарів), що проводяться як із загальних питань оподаткування, так і з окремих видів податків. Існує практика проведення вебінарів для працівників окремих галузей господарства, на яких розглядаються питання про особливості оподаткування певної галузі. Корисними й пізнавальними в цій сфері є заходи, здійснювані податківцями спільно із представниками інших органів виконавчої влади –

Пенсійного фонду України, Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби – та спеціалізованих комерційних, консалтингових й аудиторських фірм.

Значну активність у проведенні роз'яснювальної та консультативної роботи виявляють журнал «Вісник. Офіційно про податки» та організації профспілок податківців. Їх представники не лише ознайомлюють громадян на семінарах з особливостями роботи податкової служби, але й навчають їх заповнювати форми податкової звітності, а працівникам ДПС, які працюють безпосередньо з платниками податків, навіть видаються «пам'ятки» про порядок дій платника в податковому органі. Також існують і загальнодержавні семінари з найбільш важливих питань у сфері оподаткування.

Слід визначити основні напрямки діяльності відділів із комунікації: визначення популярних медіазасобів, які висвітлюють питання податків; проведення моніторингу таких публікацій щодо їх впливу на суспільну думку; установлення взаємовигідних контактів із редакціями медіазасобів (тематичні статті, рубрики, інтерв'ю тощо); оперативне реагування на критику, зокрема громадськості; визначення довгострокового тематичного обсягу публікацій і передач з питань оподаткування; розроблення матеріалів для медіа, отриманих від фахівців-податківців, і забезпечення їх своєчасного виходу; визначення потреби публікацій для інформування про нові законодавчі акти з питань оподаткування; організація й координація виступів керівників і фахівців податкових органів у медіазасобах.

Практично ДПС на виконання зазначених завдань активно співпрацює з органами вітчизняних медіа. Так, на постійній основі податківці періодично створюють окрему сторінку, розділ або рубрику в друкованих медіа. Такі видання, крім законодавчих і нормативно-правових актів, містять масив відповідей на запитання платників, висвітлюють результати діяльності податківців, аналізують виявлені резонансні злочини в податковій сфері, описують участь ДПС у житті регіону чи окремого населеного пункту, розміщують матеріали, підготовлені податківцями на прохання редакції,

зокрема про певний законодавчий акт або важливу подію в податковій діяльності, на телебаченні готуються інформаційні сюжети про діяльність податкових органів, у разі резонансних порушень податкового законодавства висвітлюються матеріали діяльності податкової міліції, здійснюється постійний обмін матеріалами з регіональними підрозділами ДПС у сфері комунікації.

В умовах розвитку сучасних інформаційних технологій у колі електронних медіа домінує комп'ютерна мережа Інтернет. Так, в Україні кількість користувачів цієї мережі з кожним роком значно збільшується, через що й ДПС, і її територіальні підрозділи мають свої офіційні вебсайти. Зокрема, на вебсайті ДПС для забезпечення зворотного зв'язку з громадськістю запроваджено функції приймання запитів щодо податкового законодавства; звернення громадян; приймання запитів на доступ до публічної інформації; приймання пропозицій щодо проєктів регуляторних актів України; спілкування в соціальних мережах тощо [136].

Відповідно на цьому вебпорталі розміщено такі електронні сервіси: Єдине вікно подання електронної звітності. Спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності; Електронний кабінет. Податковий календар, стан розрахунків з бюджетом, листування з органами ДПС, облікові дані, пошук інформації в реєстрах ДПС, подання заяв (запитів), подання декларації про майновий стан і доходи, сплата податків (фізичним особам); Інформація з реєстрів. Дані про взяття на облік платників, реєстр страхувальників, дані реєстру платників ПДВ, реєстр платників єдиного податку, дані реєстру платників акцизного податку з реалізації пального, реєстр осіб, які здійснюють операції з товарами; Перевірка потенційних бізнес-партнерів щодо сумлінності сплати податків до бюджету; Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. Запитання-відповіді з Бази знань, нормативні та інформаційні документи, останні зміни в законодавстві, електронний кабінет, письмові звернення, актуальні запитання, ставки податків та зборів, електронні довірчі послуги, інтерактивна мапа; Сервіс «Пульс» ДПС – для надання інформації про неправомірні дії чи бездіяльність (можливі корупційні

ризиками) посадових осіб органів державної податкової служби та її територіальних органів; Кваліфікований надавач електронних довірчих послуг. Надання послуг електронного цифрового підпису; Дані реєстрів волонтерів АТО. Інформація про фізичних осіб-благодійників; Декларування громадян. Податкова декларація про майновий стан і доходи [136].

У приватній частині Електронного кабінету платник має можливість: надіслати до певного органу контролю електронний лист; отримати особисту інформацію, зокрема реєстраційні та облікові дані, дані з інтегрованих карток, інформацію про перелік отриманих документів і подану звітність платника податків; переглянути стан бюджетного розрахунку; отримати витяг про стан розрахунків із бюджетами та цільовими фондами за відомостями органів ДПС, за запитом про його отримання; отримати довідку щодо відсутності заборгованості з платежів, контроль за справлянням яких здійснюють органи контролю; надіслати запит задля отримання інформації, заяву на реєстрацію як платника окремого податку, отримати витяг із реєстру; створити та надіслати документи в електронній формі – податкову та статистичну звітність, звіт про суму нарахованого єдиного внеску на державне соціальне страхування; скористатися іншими електронними сервісами та отримати іншу корисну інформацію; мати доступ до відповідних даних – реєстрації та про об'єкти оподаткування (рухоме й нерухоме майно), що надходять до органів податкової служби з реєстрів інших державних органів); мати доступ до чинних податкових відомостей – рішень про суми нарахованих податкових зобов'язань із податку на нерухоме майно (водночас це не стосується земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю); подавати декларацію про майновий стан і доходи; отримувати відомості про суми виплачених прибутків та утриманих податків [58].

Державна податкова служба для платників створила на власному YouTube-каналі серію уроків, де роз'яснюється, як потрібно користуватися електронним сервісом [136].

Оскільки податковими проблемами переймається кожен активний член суспільства, важливим для нього чинником є доступність достовірної, актуальної інформації про оподаткування, через що органи ДПС здійснюють роз'яснювальну та консультативну роботу за допомогою спеціалізованого періодичного видання «Вісник. Офіційно про податки». У журналі міститься корисна й актуальна інформація про оподаткування, зокрема останні новини, інтерв'ю з фахівцями податкової сфери, індивідуальні податкові консультації, опис випадків із судової практики, коментарі посадових осіб податкового контролю, думки провідних експертів у цій сфері, відповіді на запитання читачів, різноманітна довідкова інформація. Крім цього, для передплатників існує сайт журналу, що надає більший доступ до податкової інформації [37].

У сфері наукового вивчення створення нової й аналіз чинної спеціальної літератури з податкової тематики здійснюється Національним університетом ДПС України, де розробляються відповідні навчальні програми й курси, а також підручники, навчальні посібники, що присвячені, зокрема, й підвищенню податкової культури громадян. Цьому ж сприяє й відповідна соціальна реклама, основними напрямками якої можна визначити такі: розроблення ідеології податкової реклами; розміщення її в зовнішньому форматі (афіші, світлові вивіски, електронні табло, білборди); поширення реклами в медіазасобах і друкованій формі (буклети, плакати, листівки); поширення її в Інтернеті, соціальних мережах та електронних медіа (комп'ютеризована реклама).

Складником роз'яснювальної роботи органів ДПС із платниками податків є консультативна діяльність, оскільки грамотне й своєчасне консультування платників – один із пріоритетних напрямків діяльності ДПС, що зумовлено новітньою філософією супроводження й сервісного обслуговування клієнтів. Уважається, що ефективною є й індивідуальна роз'яснювальна робота з громадянами, адже пересічний платник податків насамперед потребує консультативної допомоги, а не штрафних санкцій.

Структурно консультативна робота передбачає: усні консультації при особистому зверненні платника до ЦОП; індивідуальні податкові консультації

(в усній або письмовій формі); організацію роботи телефонної інформаційно-довідкової служби (контакт-центру). При цьому в Україні адміністративні послуги для платників податків безоплатні, зокрема й послуги зв'язку.

Діяльність Контакт-центру державної податкової служби допомагає уникнути різного тлумачення податкових норм, суб'єктивного трактування положень Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів; відомості щодо надання інформаційно-довідкових послуг можна віднайти на офіційному порталі та сайтах територіальних органів, а загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс – у розділі «Електронні сервіси» з відповідною схемою системного пошуку; Центром забезпечується відправлення на прохання платників форм податкової звітності й порядку їх заповнення в період з 20.00 до 8.00 та вихідні дні з використанням інтерактивного голосового відповідача (про граничні терміни сплати податків, подання звітності, зміни в податковому законодавстві, актуальні проблеми у сфері оподаткування [90]). Новітньою послугою Контакт-центру є електронне розсилання даних про зміни в податковому законодавстві зацікавленим у цьому платникам.

Для створення більш комфортного та якісного сервісу платникам податків при кожній державній податковій інспекції діють відповідні центри з обслуговування громадян, де створюються зали очікування, обладнані Wi-Fi та плазмовими екранами, на яких відбувається трансляція для платників важливої інформації; розташовано платіжні термінали для сплати податків й інших обов'язкових платежів; запроваджено посаду консультанта-модератора, який надає допомогу в пошуку потрібної інформації на стендах, у заповненні потрібних документів, тобто надає актуальну інформацію платникам; крім підключення до Інтернету, забезпечено доступом до корпоративної мережі податкової служби та Єдиної бази податкових знань [61].

Означена сервісна діяльність забезпечує інформативну обізнаність платників податків, зводить до мінімуму помилки під час виконання ними своїх обов'язків, мінімізує конфліктні ситуації, налагоджує цивілізовані партнерські відносини між органами влади, органами контролю та платниками податків. У

подальшому ж одним із акцентів діяльності ДПС стане підвищення податкової культури [173].

Отже, роз'яснювальна та консультативна робота державної податкової служби на сьогодні стає провідним інструментом усієї податкової політики й відіграє провідну роль в активізації громадян, зокрема платників податків, у виробленні ідеології добровільної сплати податків, у діяльності податкового відомства щодо покарання, стимулювання та консультування, поєднання інтересів громадян-платників і держави, у зміцненні податкової дисципліни та загалом формуванні податкової культури населення.

Здійснений аналіз функцій органів контролю й компетентності їх посадових осіб засвідчує, що в роботі з платниками акцентовано на адмініструванні податків, а також на наданні адміністративних й інформаційно-довідкових послуг із питань податкового законодавства. Так, у Податковому кодексі України передбачено конкретні обов'язки органів контролю ДПС у роботі з платниками податків: надання адміністративних послуг платникам податків; консультації платникам податків із використання інформаційно-телекомунікаційних систем; інформування громадськості про реалізацію державної податкової політики; індивідуальні консультації, інформаційно-довідкові послуги у сфері податкового законодавства [143].

У плануванні діяльності ДПС України на 2024 рік одним із її напрямів визначається інформування громадян через медіа та офіційний вебпортал про завдання, напрями й результати такої діяльності, зокрема й територіальних органів ДПС, а також про соціальне значення добровільної та своєчасної сплати податків, зборів та інших платежів [140]. Проте у плані функцію роз'яснювальної та просвітницької діяльності звужено й фактично зведено до власне інформування громадян та їх консультування щодо сплати податків, а також відсутня роль органів контролю у вихованні свідомого відношення громадян до обов'язку сплати податків. Уважаємо, що це не сприяє збільшенню кількості сумлінних платників у найближчій перспективі, хоча частково цю

проблему можна пояснити змушеним скеруванням зусиль податківців виключно на контроль за повною і своєчасною сплатою податкових платежів.

Як відомо, для забезпечення зв'язків із громадянами потрібно контактувати з громадськими організаціями у сфері податків і фінансів. Так, при ДПС створено Громадську колегію, що має координувати заходи, пов'язані з консультуванням громадян щодо реалізації єдиної державної податкової політики. Колегія має забезпечити зворотний зв'язок із платниками податків, сприяти узагальненню суспільної думки про роботу податкових органів, оскільки лише у співпраці податківців і громадян можна досягти паритетності в діях платників податків і держави, цивілізованого відношення держави до платників. Своєю чергою, партнером державних органів є Всеукраїнська громадська організація «Асоціація платників податків України» (далі – Асоціація), основною метою якої є захист прав і законних інтересів платників [42].

Статут Асоціації передбачає виконання таких завдань: вивчення суспільної думки про реалізацію податкового законодавства й бухгалтерський облік, зокрема з використанням опитування про відношення громадян до цих питань; сприяння науковим дослідженням у сфері податкової, фінансово-кредитної політики; участь у громадському обговоренні законопроектів і програм соціально-економічного розвитку, здійснення їх незалежної експертизи, оголошення своїх висновків зацікавленим особам, розроблення проектів нових програм і нормативних актів, спрямованих на внесення до розгляду відповідних органів; здійснення освітянських і культурологічних заходів із питань податкової політики й податкового законодавства України у колі платників податків; здійснення роз'яснювальної та консультативної роботи в питаннях податкового законодавства, підвищення суспільного статусу платника податків та відповідної пропагандистської роботи в межах організованих і проведених Асоціацією круглих столів, конференцій та семінарів; формування рейтингів платників податків, які здійснюють підприємницьку діяльність (з їхнього дозволу), та їх оприлюднення; вивчення

форм взаємодії платників податків з органами державної влади та органами місцевого самоврядування, і насамперед – з органами ДПС усіх рівнів, поширення перспективного досвіду серед платників; представлення й захист своїх законних інтересів й інтересів своїх членів у судових засіданнях; участь у громадській діяльності через проведення масових заходів – зборів, мітингів, демонстрацій тощо – у порядку, передбаченому чинним законодавством України; унесення пропозицій суб'єктам законодавчої ініціативи, органам виконавчої влади, органам місцевого самоврядування з удосконалення чинного законодавства України у сфері оподаткування; заснування медіазасобів, поширення потрібної інформації з метою пропагування своїх цілей і завдань [42].

Для захисту прав та інтересів платників податків до Податкового кодексу за пропозицією Асоціації введено новий принцип податкового законодавства – презумпції правомірності рішень платника, якщо нормативний акт припускає різне трактування прав й обов'язків платників чи органів контролю, через що можливо ухвалити рішення однозначно на чийсь користь [143].

Між ДПС і Асоціацією укладено Меморандум про партнерство та співпрацю (далі – Меморандум), щоб забезпечити об'єктивність у роботі з платниками, створити ефективний механізм налагодження партнерських відносин між податковою службою та суб'єктами-платниками, а також активну участь громадян у реалізації податкової та митної політики держави. У цій площині мета Асоціації – створити сприятливе середовище для ведення бізнесу, захищати права й інтереси платників податків, реалізувати державну політику в податковій, митній та бюджетній сферах. У межах Меморандуму започатковано всеукраїнський рейтинг «Сумлінні платники податків», що відбувається щороку, починаючи від 2011, й має на меті посилити роль й авторитет платника податків, підвищити культуру сплачування податків [42].

Крім того, податковою службою України було укладено угоди про співробітництво з найбільшими громадськими організаціями, що захищають інтереси платників, – Антикризовою радою громадських організацій України,

Київським регіональним центром Національної академії правових наук України, Національною спілкою журналістів, Об'єднанням організацій роботодавців України, Радою бізнес-омбудсмена, Українською аграрною конфедерацією, Українським союзом промисловців і підприємців, Федерацією роботодавців України. Програми співробітництва з цими організаціями виявляють широкий спектр діяльності – від експертизи проєктів нормативно-правових актів у сфері оподаткування до вирішення конкретних конфліктних ситуацій, що спрямовано на максимальну прозорість у роботі податківців.

Л. Олейнікова основними принципами спільного функціонування податківців і громадських органів визначає такі: діалог має охоплювати більшу частину платників, а не окремі їхні групи; на семінарах, круглих столах, громадських обговореннях мають обговорюватися найбільш актуальні питання з оподаткування; інтереси платників податків і держави має бути чітко сформульовано й обґрунтовано для забезпечення ефективної взаємодії сторін; кожен захід за участю платників податків передбачає обмін думками всіх зацікавлених сторін і, відповідно, пошук консенсусу [130].

Отже, державній податковій службі потрібна підтримка громадськості в реформуванні податкової сфери, зміцненні податкової дисципліни та формуванні податкової культури.

Відповідно до предмета нашого дослідження процес формування податкової культури у громадян слід починати насамперед із працівників податкових органів – представників держави, оскільки ефективність роботи будь-якої системи безпосередньо залежить від компетентності її працівників, їхніх морально-етичних та особистих якостей. З одного боку, діяльність податківців впливає на платника податків, створюючи певний тиск, з іншого – платники чинять аналогічний тиск на податківців. В. Ткачук зазначає, що за умови виходу такого тиску за межі загальної культури між платником і податковим органом відбувається конфлікт, що призводить до порушень у сплачуванні податків, відбивається на добровільності сплати й загалом – на економіці країни [188, с. 485].

У послідовності учасників податкового процесу найближче до платників податків стоять низові ланки податкової служби, зокрема податкові інспекції та ЦОП. Так, функціонально податковий інспектор має не лише контролювати своєчасну сплату податків, але й кваліфіковано спілкуватися з платниками, налагоджувати з ними партнерські відносини, бути вмілим консультантом. За словами О. Виходця, інспектор має вміти переконати клієнта в правильності його дій, налагодити психологічний контакт [40]. Тобто, з одного боку, інспектор має бути вимогливим, а з іншого – привітним і ввічливим. Він мусить цінувати час відвідувачів і надавати платнику швидку фахову податкову консультацію чи роз'яснення. Така взаємодія здійснюється в приміщенні інспекції, в офісі фірми чи організації, виробничому підрозділі під час перевірки на місці.

Однак О. Виходець зауважує, що багато чого залежить від поведінки і платника. Так, на відміну від судового процесу платник податків не може висловити недовір'я податковому інспектору й дати йому відвід, а тому спілкування має вимушений характер, коли можуть виникнути як симпатії, так й антипатії. Перші призведуть до спроби вручення хабара – як способу уникнути відповідальності, а другі можуть призвести до логічного конфлікту [40].

Чимало вчених, досліджуючи питання податкового менеджменту (наприклад, Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізима, В. Карпова), зазначають, що кожна дія податкового інспектора має відповідати закону, а держава мусить забезпечити надійний захист платників податків від перевищення повноважень і зловживань із боку податківців, тобто має бути баланс між правами й обов'язками обох сторін податкового процесу. При цьому податкова культура значно сприяє соціально активній поведінці громадян, на ефективність якої має вплив правова культура податківців, забезпеченість і захищеність прав платників податків [66].

У контексті підвищення рівня податкової культури працівникам ДПС важливо пам'ятати про особисту фахову культуру, що насамперед вимагає

дотримання принципів і норм фахової діяльності, вимогливості до себе та своїх підлеглих, загальнолюдських позитивних моральних якостей, уміння критикувати й адекватно реагувати на сторонню критику. При цьому податківець має дотримуватися головного принципу – податкова служба для платників, а не навпаки – і має володіти технологіями сучасного інформаційно-аналітичного податкового сервісу.

Отже, як слушно зауважує О. Виходець, за умови наявності таких рис характеру податківця, як стриманість, тактовність, урівноваженість і ввічливість, він має добре розуміти важливість взаємовідносин із платниками податків, адже рішення податкового інспектора ґрунтуються на податковому законодавстві, а рішення платника значною мірою ґрунтуються на фінансовому стані фірми, через що платник часто байдужий до соціальних проблем [40]. Через це важливим моментом є прагнення обох сторін до компромісу, бажання уникнути конфліктних ситуацій у процесі оподаткування. Тому в податковій службі переважно є успішним не найсумлінніший працівник, а той, хто здатен швидко встановити ділові відносини із платниками податків.

Як ми вже вжи вже зазначали раніше, у сфері оподаткування відбувається взаємодія, в умовах якої вплив на платника податків здійснюється і за допомогою фіскального тиску, і за рахунок особистих рис, що забезпечують довіру та повагу платника, а з іншого боку, платник має свідомо й відповідально відноситися до своїх конституційних обов'язків, адже податкова культура передбачає наявність усвідомлення важливості оподаткування загалом для держави (як складника політичної культури), а також знання власних прав та обов'язків (як складника правової культури) [20].

Загальновідомо, що податкова служба та її діяльність традиційно неадекватно оцінюється населенням, оскільки більшість активних громадян, які виховані ще в радянські часи, не звикли перейматися проблемами наповнення державного бюджету. Через це податківці мусять робити все, щоб людина розуміла значення оподаткування для держави, своєї родини та особисто для себе. Тому в умовах сучасного реформування податкової служби відбувається

принципова зміна відносин податківців і платників податків: фіскальні адміністративні методи роботи змінюються на сучасні демократичні, що передбачають насамперед партнерські відносини й забезпечення платників належним сервісним обслуговуванням на європейському рівні, що поступово змінить відношення громадян до податкової служби на позитивне.

Сказане вище підтверджують і результати проведених опитувань платників податків. Так, загальнонаціональне онлайн-опитування платників у межах українсько-німецького проєкту технічної співпраці (587 респондентів – фізичних осіб-підприємців, юридичних осіб і фізичних осіб) виявило, як респонденти оцінили співпрацю з органами ДПС, зокрема якість її діяльності під час відвідування органів, спілкування з її працівниками, користування електронними послугами та інформаційними ресурсами. Наприклад, представники юридичних осіб вище оцінили відвідування, а фізичні особи-підприємці – користування електронними послугами [135].

Більш докладно опитування виявило потребу підвищення культури спілкування та компетентності податківців, орієнтованості їх на клієнтів, більш зрозумілого їх консультування. При цьому представники юридичних осіб вище оцінили поведінку працівників, а фізичні особи-підприємці – рівень їхньої компетентності. В оцінюванні рівня використання електронних послуг усі опитані високо оцінили такий обмін інформацією з органами ДПС, зокрема сервіс «Приєднання до договору про визнання електронних документів». При цьому слід надати уваги вдосконаленню Електронного кабінету та сервісу сертифікації ключів ЕЦП, де потрібно збільшити швидкість видання ЕЦП. При цьому фізичні особи-підприємці загалом позитивно оцінюють електронне спілкування, а юридичні особи акцентують на потребі вдосконалення сервісів щодо спрощення процедур, зокрема звітності. З-поміж наявних інформаційних ресурсів у податковій сфері більшість респондентів надають перевагу офіційному вебпорталу ДПС, проте опитані позитивно оцінили й інформативне наповнення стендів у ЦОП [135].

Загалом результати опитування виявили аспекти, що потребують поліпшення: це і змістовне наповнення офіційного вебпорталу ДПС, і чіткість надання телефонних консультацій, і вдосконалення наявних та створення нових електронних сервісів, а також недопущення зниження рівня компетентності податківців та їхньої поведінки. Податкова служба при цьому має демонструвати, що вона – не засіб фіскального тиску держави на суб'єктів оподаткування (для наповнення бюджету), а реальний інструмент для підтримки бізнесу. З іншого боку, як зазначив Матс Генріксон – голова місії Наглядової ради з питань реалізації проєкту «Модернізація державної податкової служби України-1», слід більше уваги надавати ментальним змінам у відносинах податківців і платників, будувати між ними міцні партнерські відносини, і це має розпочати саме податківець [38].

У межах виконання Програми ЄС «Підтримка державного управління фінансами для України – EU4PFM» міжнародні експерти провели робочу сесію з теми «Стратегія сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства», де взяли участь працівники Міністерства фінансів, Представництва ЄС в Україні, Представництва МВФ, а також представники Департаменту казначейства США. На сесії з-поміж інших було обговорено й питання мотивування та стимулювання платників [183].

Основним завданням ДПС є забезпечення постійних надходжень до бюджету, а також підвищення якості наданих платникам послуг, зміцнення довіри між податківцями та платниками податків, що потребує наявності таких чинників: 1) сприятливі умови для виконання платниками своїх зобов'язань, передбачених податковим законодавством; 2) діяльність спільних консультативних органів; 3) надання консультацій і роз'яснень платникам; 4) справедливість податкової системи.

Якість і повнота застосування податковими органами перелічених механізмів співпраці мають прямий вплив на податкову поведінку платників податків. Як зазначила Л. Олейнікова, якщо надати більшої уваги розумінню чинників, що формують поведінку невиконання вимог податкового

законодавства серед платників податків, можна створити та впровадити більш ефективний набір дій у відповідь [130]. Саме тому ДПС має стати гарантом фінансової стабільності держави, її економічного зростання та соціального прогресу, оскільки податкова система може завдавати значного позитивного впливу на діяльність платників податків. На думку ряду українських учених (наприклад, Л. Трофімової, О. Доманського, В. Войтенко, Я. Шашенкова), позитивне відношення до сплати податків і розуміння такої потреби є свідченням правосвідомості як самих платників, так і податківців [180].

Реорганізація ДПС підтверджує устремління України до вектора євроінтеграції та соціально-економічного реформування, зокрема в податковій сфері – через переорієнтування податкової служби з фіскальної на сервісну. І саме формування партнерських відносин із платниками податків є провідним напрямом цього процесу, передбачаючи підвищення рівня податкової культури громадян. На це спрямовано й головний державний документ у цій сфері – Податковий кодекс України (далі – Кодекс), де значно розширено перелік прав платників податків і додано права, що створюватимуть партнерські відносини між платниками й податківцями, сприятимуть уникненню конфліктів між ними.

Наприклад, у статті 17 перелік прав платників розширено з 3 до 15 пунктів. Відповідно, платники отримали право на відстрочку чи розстрочку сплати або податковий кредит; на проведення перевірки відомостей, що свідчать на користь платника; на відшкодування збитків, заподіяних діями органів контролю; передбачено інформаційне обслуговування платників, яким надається право безоплатно отримувати в органах ДПС інформацію про порядок обліку й сплати податків, про права й обов'язки платників, про здійснення податкового контролю [143].

У статті 52 передбачено безоплатне отримання індивідуальних консультацій з питань застосування норм податкового законодавства, які надаються в усній та письмовій формі; право платника оскаржити до суду податкову консультацію в письмовій формі, що суперечить змісту відповідного податку. Крім того, платник має право бути присутнім під час проведення

перевірки з ознайомленням та отриманням акта такої перевірки, а в разі наявності зауважень щодо них – підписувати їх із застереженням і подаванням письмового заперечення [143].

У Кодексі збільшився й перелік обов'язків платників податків – із 4 до 14 пунктів. Так, першим пунктом встановлено обов'язок платника стати на облік в органах контролю. У нових статтях також вимагається повідомляти органи контролю про зміну місця розташування юридичної особи та проживання фізичної особи; повідомляти про ліквідацію чи реорганізацію юридичної особи. Під час проведення перевірок органами ДПС виникають обов'язки щодо допуску посадових осіб цих органів до приміщень, які використовуються для отримання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування; щодо виконання законних вимог про усунення виявлених порушень і підписання акта про перевірку; щодо неперешкоджання особі органу контролю під час виконання службових обов'язків; щодо надання органам контролю потрібної інформації [143].

Крім того, у Кодексі виявляються й права податківців під час перевірок. Так, податківці мають право запрошувати платників або їхніх представників до перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків і зборів. Податківці також мають право інвентаризувати основні фонди, товарно-матеріальні цінності, кошти (пп. 20.1.9 статті 20). З іншого боку, у статті 21 передбачено обов'язки представників органів контролю. Наприклад, податківці мусять коректно й уважно ставитися до клієнтів та інших учасників відносин, не принижуючи їхньої честі та гідності (пп. 5 статті 21 Кодексу) [143].

Л. Олейнікова основним механізмом забезпечення двобічної прозорості діяльності суб'єктів податкової сфери визначає процеси примусового стягнення податків з порушників, що орієнтує платників усвідомити економічну збитковість ухилення від оподаткування. Результати боротьби з протиправною податковою діяльністю стають безпосереднім стимулом для платників [130].

Оскільки формування податкової культури є тривалим процесом, звичка платити законні податки набувається ще з дитинства й конкретно

відпрацьовується в старшому підлітковому віці, що характеризується процесом соціального розвитку. Саме тому ринкова економіка потребує навчання податкової грамотності за спеціальними програмами. Так, ДПС разом із Міністерством освіти і науки України розробили навчальну програму «Основи податкових знань» для учнів, що складається з трьох навчальних циклів – для початкових, середніх і старших класів. Крім того, у гімназіях запроваджено окремі податкові дисципліни, що навчають підприємницької діяльності.

Коло вчених-методистів (Т. Гільберг, Т. Забарна, Г. Калач, Ю. Коваленко, О. Мишкіна) описують систему роботи з податкової тематики в початкових класах, де проводяться казкові вистави, створюються анімаційні фільми, у яких розповідається про податки та їх значення для суспільства. У середніх і старших класах проводяться відповідні конкурси, дні «відкритих дверей» у податкових органах і тематичні вечори, що сприяють вихованню податкової культури, закладенню основ податкових знань, що стануть потрібні в дальшому житті. Крім того, для учнів 9 класу Міністерством освіти й науки розроблено посібник «Основи податкових знань» [133].

На державному рівні ДПС щороку проводить Всеукраїнський конкурс дитячої творчості «Податки очима дітей», який стимулює підвищення рівня податкової грамотності дітей, розвиває їхнє розуміння потреби оподаткування для розвитку держави й суспільства. Напрями творчої діяльності з податкової тематики – це малювання, декоративно-прикладне мистецтво, література. Етапи добору кращих робіт – районний, регіональний і всеукраїнський. Переможці відзначаються путівками на відпочинок.

Отже, зважаючи на наведені вище положення правових документів і податкову практику в аналізованій нами галузі, можна зробити проміжний висновок про те, що знання й реалізація своїх прав, виконання податкових обов'язків є найважливішими умовами формування податкової культури, що не лише наближає Україну до європейського співтовариства, але й забезпечує безконфліктні відносини платників і податківців. Права й обов'язки цих суб'єктів перебувають у логічному взаємозв'язку, адже кожному праву

платника податків відповідає певний обов'язок податківця, і навпаки. Саме тому від забезпечення рівноваги в цих відносинах залежить виконання головної функції ДПС – збирання податків для державного та місцевих бюджетів, а отже – економічного розвитку держави й територій.

2.2 Зарубіжний досвід формування податкової культури та перспективи його впровадження в Україні

Значною мірою сприяти пришвидшенню інтеграції України до світового економічного простору має запозичення європейського досвіду щодо забезпечення розвитку податкової культури, модернізації інституційних стандартів та підвищення адміністративної спроможності органів державної влади зі сприяння процесу динамічного розвитку податкових відносин. Ці питання розглядають чимало українських учених, зокрема В. Андрущенко та Т. Тучак [3], які досліджують морально-етичну сферу оподаткування з аналізом західної традиції, а також А. Василенко [30], що процес формування податкової культури в Україні розглядає через призму світових тенденцій і моделей.

Що ж до адаптації національного податкового законодавства України до європейських традицій у цій сфері, які відбиті в загальних для всього прогресивного світу моделях, то слід зазначити головний її засіб – використання (зокрема й імплементацію) чинного міжнародного досвіду. Прагнення до такої адаптації підкріплюється відповідними міжнародними організаціями. Так, Внутрішньоєвропейська організація податкових адміністрацій (Intra-European Organisation of Tax Administrations, IOТА) займається тим, що надає технічну допомогу податковим органам України, здійснює обмін податковою інформацією, практично співпрацює з такими органами та консультує їх під час міжнародних семінарів із податкової тематики. IOТА звертає особливу увагу й на сферу податкової дисципліни в державі, зокрема щодо впливу на платників, яка активно здійснюється у державах Європейського Союзу, що розуміють потребу керування громадською свідомістю у сфері сплати податків і, відповідно, – знання й дотримання

податкового законодавства в кожній із таких країн. Саме тому потрібен активний обмін досвідом між публічними податковими службами, для чого ЮТА об'єднує їх у межах свого функціонування, акцентуючи, наприклад, на залежності законслухняної поведінки платника від розмірів фінансових санкцій за несплату чи несвоєчасну сплату податків. Тобто в інших країнах, де функціонує набагато вищий рівень податкової культури, ніж в Україні, і де свого часу сформували ефективні моделі оподаткування, існують найоптимальніші структури органів податкового контролю, що передбачають ефективні форми відповідальності за порушення податкового законодавства [36].

У Віснику Міністерства доходів і зборів України докладно аналізується питання спеціальних механізмів, що діють у передових країнах світу та передбачають насамперед підвищення рівня добровільності у сплаті населенням податків, тобто формування моделі сумлінного відношення платників до свого громадянського обов'язку.

Означеними механізмами визначаються такі:

1. Популяризація добровільності в дотриманні податкового законодавства задля формування в платників податкової моралі. У цій площині слід застосувати досвід податкової діяльності у Фінляндії, де всю інформаційну політику спрямовано на інформування населення про важливість сплати податків для поповнення державної скарбниці, що загалом впливає на національну економіку. Саме тому впроваджується концептуальна теза про взаємну довіру податкової адміністрації країни та платників податків. Відповідно до цього й результати опитування в цій сфері доводять ефективність такої політики: 97% опитаних визнали таку важливість зв'язку оподаткування та загального добробуту держави й народу, а 85% респондентів висловлюють довіру податковій державній адміністрації, хоча й зауважують, що податкова система виявляє бюрократичну складність [36].

З цього випливає потреба діалогу між податківцями та платниками податків, що сприятиме формуванню податкової культури платників, яка,

своєю чергою, має утверджуватися ще в шкільному віці. Саме тому у Фінляндії ведеться інформаційна робота з молоддю (і не лише школярами чи студентами, але й курсантами та призовниками) – тобто потенційною категорією платників, що потребує завчасної податкової обізнаності та переконаності в державному значенні цієї громадянської місії. Водночас із закладенням молодим людям переконаності в дотриманні такої податкової місії відбувається своєрідний тренінг для дальшої безпроблемної трудової діяльності: молода людина в майбутньому не має відчувати будь-яких труднощів під час плати податків, а тому має отримати потрібні знання в цій сфері самостійного життя. Це мають бути вміння, наприклад, пройти онлайн-ідентифікацію та автентифікацію як платника податків, що закладаються під час різноманітних податкових навчань.

У таких навчаннях використовуються профілактичні, комунікаційні, превентивні методи, що допомагають сформувати навички податкової діяльності та переконання в її потребі. Зокрема, серед стратегічних завдань податкової адміністрації Фінляндії визначаються такі: налагодження співпраці із закладами освіти (гімназіями, ліцеями, університетами); розроблення комплексних програм, орієнтованих на поширення інформації зі сфери податкової культури в Інтернеті; безпосереднє відвідування податківцями-адміністраторами таких закладів освіти задля надання консультативної й методологічної допомоги молоді; підготовка спеціального пакету податкової інформації, що зорієнтований на молодь, тобто має елементи зацікавлення її (наприклад, у формі коміксів) поряд із презентацією власне навчального матеріалу; проведення податкових форумів, брифінгів, семінарів та інших заходів з цієї тематики; створення інтернетбюлетенів з податкової тематики для закладів освіти; під час здійснення електронного маркетингу – поширення податкової інформації з використанням електронних медіазасобів (зокрема Інтернету). Цей комплекс заходів фінської податкової адміністрації викликав повагу й зацікавлення з боку інших європейських країн [36].

2. Наступний механізм підвищення податкової культури – державна політика щодо прозорості, інформаційної відкритості, а також підзвітності

державних фінансів, що дає змогу платникам податків дізнатися про власний внесок у загальний добробут держави. У цій тематичній площині значні досягнення можна відзначити в досвіді Міністерства фінансів Австрії, яке проводить значну роботу з ознайомлення широкого загалу громадян, зокрема платників податків, із напрямками використання податкових надходжень до державної скарбниці (наприклад, із розрахунку від 1 євро сплачених податків). Тобто таким чином захищається право австрійських платників податків знати дальшу долю своїх сплачених коштів у бюджетному процесі держави. Це відбувається через відповідні сайти та надання інформації на офіційному вебпорталі Міністерства фінансів про напрями використання сплачених до бюджету податкових коштів, що сприяє усвідомленню власного внеску в загальний добробут країни. Інформаційними тезами в цьому разі є такі: «Податки впливають на якість життя», «За рахунок податкових коштів фінансуються громади», «За рахунок податкових коштів забезпечується високий рівень життя» та ін.

Ці тези виконують роль слоганів, які мають і відповідні посилання на вебпортал міністерства, де розміщено симулятор, що допомагає клієнтові зробити індивідуальний розрахунок власного майбутнього податку та побачити його питому вагу в загальній сумі спрямованих із бюджету коштів на певні пріоритетні для держави напрямки фінансування – освіту, науку, мистецтво, дорожнє будівництво, охорону здоров'я, а також внесок у ЄС, внесок у загальний економічний розвиток держави, сільське та лісове господарство та ін. Зрештою, після дальшого огляду цієї інформації клієнт може дізнатися, скільки податків узагалі було сплачено за певний період, і впевнитися в потребі виконання свого обов'язку платника щодо створення надійного майбутнього – як власного, своєї родини, так і місцевої громади. Наприклад, у відсотках податки розподіляються за такими напрямками: державні й місцеві громади – 23%, ставки з державного боргу – 6%, податкові пільги з ПДВ; пенсійне страхування – 10%, пенсії в державному секторі – 5%, соціальне забезпечення, охорона здоров'я – 17%, австрійські федеральні залізничні дороги – 4%,

автомобільні шляхи, інший транспорт – 2%, сільське й лісове господарство – 2%, економіка, охорона навколишнього середовища, житлове будівництво – 5%, національна оборона – 2%, державна безпека – 3%, загальнодержавні послуги – 4%, внесок у Європейську співдружність – 3%, освіта, спорт, культура – 9%, наука – 5% [36]. Ознайомлення з такими даними сприяє не лише підвищенню рівня податкової культури населення, але й підвищенню легітимності державної влади в очах цього населення.

3. Наступний механізм – обов'язкове ознайомлення населення зі списком порушників оподаткування, що надалі безпосередньо впливає на зниження загального рівня заборгованості. Україні слід у цьому запозичити досвід Ірландії, де служба доходів активно використовує такий захід, у результаті чого активізується боротьба з ухиленням від сплати податків, зокрема недотриманням податкового законодавства, забезпечується правильність сплати платниками податків. У разі порушень задіяно профілактичні заходи, що полягають у попередженні податкових боргів та їх погашенні. Через таку ефективність заходу з ознайомлення зі списком порушників служба доходів Ірландії зобов'язана щокварталу публікувати такі переліки платників-боржників, які містять прізвища, адреси місць проживання чи розташування означених суб'єктів, а також рід їхньої діяльності чи інші характеристики боржників [36].

Ці матеріали мають бути опубліковані, щоб податкові порушники, на яких судом накладено певне покарання, окрім штрафу чи іншої санкції отримали ще й суспільний осуд. Зауважимо, що під час опублікування таких списків до них не включаються боржники із сумою платежу меншою за установлений ліміт – до 30 тис. євро, включаючи податки, штрафи, пеню. Щодо них розмір штрафу не перевищує 15% від суми належного до сплати податку, з якої перший розраховувався службою доходів чи судом стосовно платника, щодо якого провадиться слідство про приховування ним від оподаткування своїх доходів й ухилення від сплати податків, – у разі коли щодо податків, штрафів, пені застосовано амністію. Поряд із цим, спеціальний уповноважений

Комісар також мусить урегулювати будь-які скарги (наприклад, щодо заниження зафіксованих у справі податкових зобов'язань або ухвалених судом штрафів тощо) [36]. Усе це створює, по-перше, атмосферу, відкритості й прозорості в податковій сфері, по-друге – стимулює чинних і потенційних платників до виконання податкових правил, а по-третє – знімає соціальне напруження й заспокоює сумлінних платників податків, які не вдоволені порушеннями з боку їхніх співгромадян.

Таким чином, ірландські ініціативи щодо боротьби проти ухилень від сплати податків через оприлюднення інформації про порушників має, по-перше, викрити й присоромити боржників перед суспільством, адже ті навмисно не виконують своїх податкових обов'язків, по-друге – заспокоїти сумлінних платників податків, зняти їхнє невдоволення, по-третє – стимулювати порушників до добровільного виконання, а також розкриття інформації про приховані доходи, по-четверте – стимулювати їх до співпраці з податківцями для зменшення штрафних санкцій та уникнення публічного оприлюднення особистої інформації, що за законом робити не можна, але дозволяється лише стосовно податкових боржників.

4. В умовах сьогодення найбільш ефективним механізмом формування податкової культури є використання інформаційних технологій, зокрема створення й функціонування відповідних податкових сервісів в електронній формі з метою створення перешкод для несплати податків до державної скарбниці, що в Україні є одним із головних завдань владних структур, зокрема останніми роками, коли країна переживає реальне становлення. У цій площині потрібно використовувати позитивний досвід податківців країн-учасниць ЮТА щодо впровадження сучасних інформаційних технологій і створених на їх базі інноваційних програмних продуктів, зокрема податкових сервісів в електронній формі, що загалом підвищить рівень податкової культури громадян і поліпшить технологію збирання податків, а також запобігатиме порушенням податкової системи.

Так, відповідно до таких передових технологічних тенденцій у Португалії податківцями впроваджується забезпечення, що керує системою електронних рахунків (e-invoice system), забезпечуючи таким чином можливість в онлайн-режимі отримувати й надавати електронні рахунки, переглядати загальний обсяг коштів від проведених суб'єктами оподаткування операцій – кожного окремо та загалом у державі – задля контролю процесу надходження цих сум до державної скарбниці повним обсягом, що включено до означених рахунків-фактур. Транслявання цих рахунків є обов'язковим для будь-яких суб'єктів господарювання незалежно від їх бажання та статусу платника. Відповідно до цього такі рольові функції посадових осіб податкових органів, як перевірка й збирання інформації, призводять, зрештою, до вжиття справедливих заходів впливу та застосування санкцій, і таким чином – до дальшого дисциплінованого відношення колишніх порушників до обов'язків платника. Податкові органи отримують дані для дальшого інформування платників податків саме за допомогою такої системи електронних рахунків-фактур, що має на меті здійснення цілого комплексу операцій – від обліку будь-якої діяльності (включаючи «тіньову економіку») до власне заохочення бізнесменів виставляти їхні рахунки [36].

5. Механізм реалізації сучасного стандарту оподаткування й сервісного обслуговування великих платників податків передбачає здійснення «горизонтального моніторингу», що безпосередньо впливає на їхню поведінку й дотримання ними податкового законодавства. Такий моніторинг спочатку було започатковано в Королівстві Нідерланди, згодом він поширився й на інші європейські країни – Німеччину, Австрію, Францію, Велику Британію, Ірландію. Ця концепція та технологія є відомою і в Україні, проте набуття досвіду її використання залишається сьогодні актуальним. Горизонтальний моніторинг – інноваційний підхід до адміністрування податків і передбачає він базування податкових правовідносин на засадах прозорості, відкритості, взаєморозуміння й довіри, що формує ефективне та взаємовигідне, рівноправне партнерство між платниками податків і податківцями.

Горизонтальний моніторинг передбачає такі завдання: які застосувати процедури відстеження й аналізу податковою службою ризиків фінансово-господарських операцій, проведених і запланованих великим платником податків, з метою виявити, як саме порушувалися вимоги податкового законодавства; який контроль потрібен з боку податкової служби, які потрібно задіяти індикатори ризиків, яким чином досягти ефективності вжиття спільних заходів для недопущення порушень у податковій сфері, як спростити процедуру оподаткування, збільшити обсяги надходжень податкових коштів до державного чи місцевого бюджетів, яким чином підвищити капіталізацію бізнесу, знизити адміністративний тиск на нього, як загалом поліпшити податковий (інвестиційний) стан у державі та її регіонах (громадах) [36].

Загалом досвід зарубіжних країн виявляє, що горизонтальний моніторинг у системі оподаткування призводить до ефективного співробітництва між суб'єктами податкової сфери.

Україні дуже важливо впроваджувати й застосовувати позитивний зарубіжний досвід у цій сфері, оскільки за результатами дослідження «Оподаткування 2020» (Paying Taxes 2020), проведеного PwC разом з експертами Світового банку, наша країна посіла 65 місце, знизившись на 11 місць. Головними причинами такого негативного процесу в Україні визначено збільшення фіскального тиску на місцевий бізнес. Водночас в інших країнах відбувся технологічний стрибок – активні дії щодо автоматизації податкових процесів і скорочення часу на адміністрування податків. Зокрема: Литва, Польща, Португалія та Франція запровадили процедуру звітування перед податковими органами в онлайн-режимі (контролери отримали можливість отримувати дані про певні окремі операції, а бізнесові суб'єкти – не подавати разом із декларацією певні додатки з інформацією про транзакції); в Угорщині істотно скорочено тривалість перевірки звітності з податку на прибуток; у Туреччині скасовано ПДВ на капітальні інвестиції, що допомагає бізнесовим суб'єктам не витратити час на його відшкодування; у Казахстані запроваджено

пілотний проєкт щодо впровадження блокчейн-технологій у сфері адміністрування ПДВ [86].

Як крок у відповідь можемо відзначити лише розроблення плану дальшої диджиталізації роботи податківців України й реформування податкового адміністрування, що, сподіваємося, включатиме й позитивні здобутки інших країн.

В експертному Коментарі PwC визначено, що в Україні потребує головної уваги такий момент оподаткування, як скорочення часу на податковий облік, адже вітчизняний бізнес-суб'єкт витрачає на облік удвічі більше годин на рік (328), ніж це робиться в розвинених країнах. За цим показником Україна посідає 176 сходинку зі 190 [86]. Хоча, з іншого боку, слід пам'ятати, що податкова система нашої держави перебуває на етапі трансформації від довготривалого імперського правління до демократичного устрою, і податкова служба як на державному, так і місцевому рівнях увесь час намагається виконати завдання зі своєчасного доведення громадянам змін у податковому законодавстві зокрема та цілей податкової реформи в країні загалом.

Не є таємницею, що фіскальна служба завжди викликала до себе негативне відношення з боку громадян – незважаючи на час, країну та політичний режим. Тобто і в передових країнах світу віддати власні зароблені гроші у формі податків уважалося прикрим обов'язком, якого кожен намагався уникнути. Проте зрештою свідоме відношення до змісту оподаткування, його функцій та потреб стало в цих країнах нормою, оскільки сплата податків уже сприймається як громадський обов'язок – надання підтримки своїй державі.

Наприклад, у США, Великій Британії, Німеччині, Франції, Швеції та інших передових країнах здійснюються цілеспрямовані заходи з виховання громадян як добросовісних платників податків. Окрім різноманітних занять у коледжах й університетах – спеціальних дискусій, зустрічей із представниками податкових органів, де учні й студенти на прикладах правильного й чіткого застосування податкового законодавства привчаються бути добросовісними платниками податків. До цього також залучено різноманітні інформаційні

відомства, медіазасоби, правоохоронні органи. Так, у федеральних землях Німеччини запроваджено концепцію «Школа і податки», що має завданням позитивно вплинути на майбутніх платників податків ще на ранньому етапі їхнього розвитку як свідомих громадян. У межах програм за цією концепцією працівники податкових інспекцій мусять ходити до шкіл і знайомити учнів з 9 до 12 класу з інформацією про податки та їх сплату [152]. Водночас податківці пояснюють основне значення сплати податків – безпосередня особиста участь у розвитку рідної держави, фінансування тієї ж таки поліції чи побудова нових доріг тощо.

Просвітянські програми за концепцією «Школа і податки» структурно складаються з кількох модулів (інформація про види податків, нелегальні доходи, державна податкова політика, податкова справедливість, більш конкретно – заповнення податкової декларації), й ці модулі включено до навчальної програми, адже такі знання краще сприймаються учнями, аніж на позакласних заняттях. Одночасно виконується й профорієнтаційна функція освіти (рекламування податкових органів як потенційного місця роботи для молоді), і підвищується імідж податківців як державних службовців [152]. Зрештою ці видатки, що йдуть на таку рекламну й просвітницьку діяльність, виправдані й становлять малу частину порівняно з ризиком тенденції до несплати податків або примусового їх адміністрування в будь-якій країні.

Сприймаючи позитивний досвід зарубіжних країн, ми маємо розуміти, що роз'яснювальна діяльність працівників податкових служб із виховання в молоді податкової культури – це робота на перспективу, адже жодне законодавство не дасть ефективного результату в умовах низького рівня усвідомленості громадян у власній приналежності до розвитку держави, зокрема й фінансового. У такому разі формування орієнтованості на добровільність у виконанні громадянського обов'язку, зокрема в податковій сфері, усвідомлення функції сплати податків як соціальної місії громадянина безпосередньо залежить від відповідного інформування населення. Тобто впровадження податкової культури матиме більший ефект за умови початку навчання про потребу сплати

податків ще зі шкільного періоду розвитку людини. Саме тоді молода людина ще перед початком власної трудової діяльності вже матиме розвинуте усвідомлення сплати податків як найважливішого громадянського обов'язку перед рідною державою.

Недарма В. Андрущенко визначає чинники, що формують відповідний стан податкової культури в конкретній країні. Це, зокрема, етнічні особливості сприйняття загальноприйнятих цінностей – чесності, справедливості, відповідальності, почуття обов'язку; історично зумовлені національні традиції та система оподаткування (наприклад, пропорція прямих і непрямих податків); умови соціального й інтелектуального розвитку народу (залежність від геополітичного розташування країни, політичного режиму); взаємодія між суб'єктами податкового процесу – платниками і податківцями [3]. Відповідно в західних країнах, де довгий час формувалася ефективна податкова культура, у громадян розвинулися такі риси: розуміння податку як морально-правового зобов'язання зокрема та громадянська дисциплінованість як свого роду духовна основа податкової культури загалом, що становить досягнення культури західних європейських народів.

Серед означених вище рис добровільність сплати податків визначається як основна, яку В. Андрущенко називає давно виробленим західними демократіями «правилом податкової культури» – від запровадження податку до його сплати (згодою за принципом «no taxation without consent» – «ні податкам без згоди на них»), а не «безумовною пасивною покорою» [3]. Зазначена вченим згода перегукується з основним принципом демократії – наданням добровільної згоди громадянами на підкорення панівній владі. З іншого боку, накази й покарання – імперативні заходи – потрібні за умови, коли громадяни не переконані владними структурами у своїх громадянських обов'язках і не усвідомлюють потреби добросовісно й добровільно сплачувати податки.

Отже, відповідно до того, що у країнах західної демократії склалися морально-етичні імперативи індивідуального відношення до оподаткування з

боку платника з огляду на державу, на суспільство, на самого себе, серед яких відповідно до предмета нашого дослідження можна відзначити такі: «сплата податків – усвідомлена форма лояльності державі», «податки – фіскальні платежі, що виражають раціональну соціальну відповідальність платників перед суспільством», «із розвитком демократично-правових засад державності платіж податку в очах самого платника перероджувався з ненависного побору в узвичаєний обов'язок громадянської поведінки» [3], можемо зробити проміжний висновок, що для ефективнішого здійснення державної політики у сфері формування податкової культури потрібно не лише враховувати національну специфіку, але й застосовувати позитивний передовий досвід інших держав. Цей досвід орієнтовано на використання сучасних державноуправлінських механізмів забезпечення підтримки прогресивних форм податкових відносин, він спрямований на інституційну модернізацію органів державного управління через упровадження засад державного-громадського управління, сприятиме виробленню раціональної й послідовної державної політики у сфері формування податкової культури України. Його використання дозволить системно й ефективно вирішувати проблеми неповної та несвоєчасної сплати податків, зборів і платежів, спираючись на механізм державно-приватного партнерства.

2.3 Аналіз причин низького рівня податкової культури населення

Аналізоване вище поняття «податкова культура» постає найважливішим складником удосконалення економічних відносин між державою та господарськими суб'єктами, зокрема й громадянами. Відповідно стан податкової культури залежить від належного виконання суб'єктом обов'язків щодо сплати податків і зборів, які, своєю чергою, формують основну частину державного чи місцевих бюджетів.

Загальна податкова культура в економічній сфері, з одного боку, зумовлена рівнем податкової культури публічної адміністрації, а з іншого – виявляє рівень загальної культури суспільства, зокрема властивого йому

комплексу морально-етичних цінностей. Тобто податкова культура є ніби реакцією суспільства на діяльність владних структур. Проте можливі й історично складені колізії у відносинах влади і громадян. Так, в Україні податки не всіма сприймаються як основа добробуту держави й суспільства, а їх сплата – як головний громадянський обов'язок. Таку антифіскальну поведінку значна частина населення країни виправдовує та підтримує [30].

Минула радянська епоха сформувала передумови недостатнього рівня податкової культури в громадян, оскільки за соціалістичної системи господарювання процес оподаткування був елементарним і не пов'язаним із формуванням суспільної податкової культури. Наслідком такої байдужості з боку держави до виховання платників податків є, з одного боку, внутрішнє переконання «не ділитися» з державою заробленими поза робочим місцем коштами, а по-друге – відсутність у суспільстві загальних податкових традицій і навичок, зокрема самостійного обчислення та добровільної сплати податків. На це впливало довгочасне домінуванням фіскальних методів, яким підсвідомо протистояли підприємці, що викликало взаємну недовіру між владою та населенням [124].

Проблемі формування й підвищення податкової культури до останнього часу в Україні не надавалося достатньо уваги з боку держави та органів контролю. Лише останнім часом перед органами ДПС було поставлено завдання збільшити надходження до державного бюджету за рахунок не податкового тиску, а стимулювання економічної активності й прозорості бізнесу, чому допоможе формування позитивної податкової культури.

Щоб забезпечити зростання надходжень до державного та місцевих бюджетів через оподаткування, владні структури відшуковують оптимальну модель організації податкових відносин і баланс між орієнтованою на клієнта (сервісною) функцією та фіскально-контрольною (імперативною). У зв'язку з цим від 2012 року і до цього часу здійснюється процес трансформації податкового відомства через його реорганізацію. Одночасно постійно змінюються очільники податкового відомства (залежно від політичної

кон'юнктури). Серед таких трансформацій можна назвати, наприклад, об'єднання податкової та митної служб у Міністерство доходів і зборів України (далі – Міндоходів), яке мало за стратегічним планом розвитку (на 2013-2018 роки) докорінно змінити психологічне ставлення суспільства й окремих громадян до податкової служби – уже не суто фіскальної, а сервісної. Проте слід зауважити, що на той час керівництво Міндоходів було також корумпованим (надалі звинувачене в корупційних оборудках) [34].

Після Революції Гідності влада задекларувала прагнення знищити корупційні схеми, у березні 2014 року Міндоходів було ліквідовано, і знову було відновлено державні податкову й митну служби, підпорядковані Міністерству фінансів України, а в травні цього ж року було організовано Державну фіскальну службу України (далі – ДФС) [34]. Від того часу в ДФС змінилося кілька керівників, яких ми аналізуємо, не приховуючи реалій:

1) Білоус Ігор Олегович – голова ДФС (рік на посаді – до березня 2015 року), відсторонений через оприлюднення в ЗМІ інформації про матеріальні зловживання в ДФС, на митниці, у податковій міліції;

2) Насіров Роман Михайлович – голова ДФС України (два роки на посаді – до березня 2017 року), затриманий НАБУ за незаконні оборудки й відсторонений від посади;

3) Продан Мирослав Васильович – в.о. голови ДФС України (менше року на посаді – до вересня 2018 року), звільнився за власним бажанням після повідомлення підозри в незаконному збагаченні;

4) Власов Олександр Сергійович – в.о. голови ДФС України (також менше року на посаді – до липня 2019 року), звільнився за власним бажанням після скандалу з Президентом України [34].

Отже, постійна зміна керівництва в податковому відомстві та конфлікти щодо їх звільнення не сприяли підвищенню довіри до роботи державних органів та фіскальної служби зокрема, а мали швидше негативний ефект. При цьому попри прогресивні зміни в податковій діяльності, для суб'єктів –

платників податків – служба є суто бюрократичним органом, а корупційні схеми щодо ухилення від сплати податків залишаються актуальними.

Зміна моделі організації податкових відносин з клієнтоорієнтованої (сервісної) на фіскально-контрольну (силову) не принесла очікуваного результату. Можливо, в умовах тимчасово окупованого Криму, частин Донецької, Запорізької, Луганської та Херсонської областей та повномасштабної російсько-української війни, що супроводжується спадом виробництва та значним зменшенням податкових надходжень до бюджету, було б раціональним у короткостроковій перспективі перейти від сервісної до силової моделі податкових відносин, оскільки в довгостроковій перспективі така модель не сприятиме формуванню високої податкової культури та вихованню сумлінного платника податків.

У грудні 2018 року Кабінет Міністрів України ухвалив рішення про реорганізацію Державної фіскальної служби України через її поділ, утворивши Державну податкову службу України й Державну митну службу України [148]. Цим передбачено змінити ставлення громадян до податкової служби, яка має перетворитися за своєю сутністю з фіскального органу на сервісну службу. Від серпня 2019 року розпочалася реорганізація територіальних органів ДФС через приєднання їх до Державної податкової служби України.

З метою визначення оптимальних шляхів розвитку достатньої податкової культури у громадян потрібно визначити й проаналізувати проблемні аспекти цього явища і причини низького рівня суспільної податкової культури в Україні. Уже проаналізований нами в попередньому підрозділі світовий досвід адміністрування сфери податків потребує однозначного визначення й розуміння чинників, що впливають на низький рівень податкової культури, вироблення єдиних підходів до формування національної податкової культури відповідно до демографічних, соціальних, економічних особливостей держави.

Забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку, що сприяє підвищенню добробуту населення країни, зміцнення потенціалу її громадян є головним завданням влади будь-якої держави у світі. Серед таких завдань

важливим є й формування податкової культури, що має характеризуватися партнерськими взаємовідносинами між платниками податків і податківцями, чого в нашій країні не відбувається, через що між означеними суб'єктами спостерігаються численні конфлікти.

В Україні до цього часу не розроблено наукової, фундаментально обґрунтованої системи формування податкової культури громадян. Це поняття вже декларувалося: ще 1999 року було ухвалено Програму формування високої податкової культури населення, що була затверджена постановою Кабінету Міністрів України № 636 [154], проте цей акт відзначався переважно декларативним характером, і тому реально на практиці він не діє, адже механізм впровадження Програми відсутній, конкретних виконавців не визначено, як і відповідальності за її невиконання.

Попри певні позитивні зрушення, процес формування й розвитку податкової культури в Україні стикається з багатьма проблемами, серед яких слід назвати такі:

1. Відсутність політичної волі вищого керівництва органів державної влади щодо проведення реальних змін і здійснення реформи податкової системи України. Фіксуємо незбалансовану, невважену й неефективну податкову та бюджетну політику держави.

Нині критичним для України є те, що принципові рішення у сфері бюджетної та податкової політики досить часто ухвалюються під тиском політичних амбіцій, які не мають під собою економічного підґрунтя. Розробляючи бюджет, Уряд кожного року виявляє, що його доходів не вистачає для покриття запланованих витрат. Це пояснюється тим, що рівень узятих на себе державою зобов'язань несумісний з розміром державних доходів. Кожного разу, після чергових президентських і парламентських виборів, «нова» політична еліта, яка прийшла до влади, не дотримується наступності корисних для держави політичних та економічних надбань, часто вважає рішення своїх попередників неправильними, непрофесійними, а іноді й неправомірними. У результаті структурні соціально-економічні реформи, що запроваджені

минулими урядами, не доводяться до логічного завершення, гальмуються або взагалі зводяться нанівець. З іншого боку, презентовані амбітні реформи мали декларативний та формальний характер і фактично не виконувалися до кінця.

У Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» було визначено вимогу реалізації до 2020 року 62 реформ і програм розвитку держави, зокрема й податкової реформи [153]. Так, реформування системи органів, які реалізують державну податкову політику, передбачало сімнадцять напрямків, серед яких відзначаємо стимулювання добровільності у сплаті податків, розвиток податкових сервісів, де розроблення та впровадження стратегії стимулювання добровільності включає поведінку з дотримання податкової дисципліни, що враховує специфіку груп і категорій платників. Своєю чергою, прозорість і контрольованість реформи також зокрема пов'язані й з формуванням достатньої культури сплати податків як одного із складників комунікаційної стратегії податкових і митних органів України [154].

Однак, на сучасному етапі на державному рівні концептуальних засад формування податкової культури ще не розроблено. На регіональному рівні плани щодо формування податкової культури розроблено та затверджено лише в окремих містах – наприклад, у Києві та Львові [151; 152]. Стратегічні ж ініціативи розвитку ДФС до 2020 року щодо сприяння добровільності у сплаті податків [182] залишилися майже не виконаними, а саме: не створено окремого структурного підрозділу щодо добровільного дотримання вимог податкового й митного законодавства, стратегії та програми щодо забезпечення й стимулювання добровільної сплати податків, не проводилася роз'яснювальна й консультативна робота щодо добровільного дотримання вимог податкового законодавства (лише з юридичними установами та фізичними особами-підприємцями), проведена ж робота мала переважно інформаційний характер і не поширювалася серед молодого населення. Також із серпня 2019 року ДФС України знову перебуває в стадії реорганізації, що свідчить про відсутність цілеспрямованої та системної роботи служби в цьому напрямі та належного державного контролю.

2. *Податкова система України безпосередньо пов'язана з витратами* для держави і платників податків з акцентуванням на фіскальній функції податкового адміністрування [20].

На відміну від країн ЄС, українська податкова система довго не сприяла конкурентоспроможності, зростанню економічної потужності держави та її суб'єктів господарювання, становила конкретний ризик для економічної й політичної її безпеки, а це, своєю чергою, формувало мотив супротиву з боку суб'єктів оподаткування фіскальній діяльності держави. Означена українська система тривалий час залишалась однією із найменш ефективних у Європі та світі, що відбивається в результатах авторитетних досліджень. Так, дослідження Paying Taxes 2020 («Оподаткування 2020») від Світового банку та компанії Pricewaterhouse Coopers визначає Україні 65 місце серед 190 країн при тому що Молдова там 33-тя, а Росія – 58-ма [151].

Утрата позицій Україною з 43-ї 2017 року до 65-ї 2019 року зумовлена передусім активністю інших держав, що надають визначальної уваги автоматизації (диджиталізації) фіскальних процесів і засобам скорочення часу на адміністрування оподаткування. Крім того, негативним моментом визначається збільшення фіскального тиску на бізнесові суб'єкти в Україні. Як ми вже зазначали вище, у середньому суб'єкти господарювання витрачають на податкові процедури щороку 328 годин (у розвинених країнах – удвічі менше) [151]. При цьому система обчислення податку на прибуток і на додану вартість для своєї реалізації не лише вимагає чимало часу, але й надає можливість зловживання, оскільки є громіздкою та структурно заплутаною.

Що ж до корупційної небезпеки, то системи адміністрування, відшкодування й податкового кредиту вкладаються в загальні злочинні схеми, а це, своєю чергою, позбавляє підприємства обігових коштів, вимиває державний бюджет, що підвищує податковий тиск на сумлінних платників і знижує фіскальну ефективність ПДВ [149].

Ще один відомий рейтинг – Doing Business-2020 – визначає, що в Україні 60 відсотків від часу, витраченого на сплату податків, припадає на

дотримання елементарних вимог податкового законодавства. Через це такі вимоги й чинні процедури оподаткування на додану вартість наразі найбільш обтяжливі для українських клієнтів податкової служби.

Визначаються чинники, що зумовлюють існування складної системи електронного адміністрування податку (далі – СЕА ПДВ): це насамперед непрозорі положення про реєстрацію податкових накладних у відповідному реєстрі та недосконалий механізм блокування податкових накладних (далі – СМКОР), які й передбачають значну витрату часу й коштів громадян на виконання податкових зобов'язань і перекладені державою на самих платників (зокрема й боротьба з недобросовісними платниками). СА ПДВ в Україні визначається як одна із найбільш обтяжливих для платників у світі. З іншого боку, проблема втрат бюджету через існування схем уникнення від сплати ПДВ є аж надто актуальною. З цим намагаються вести боротьбу за допомогою введення СЕА ПДВ і СМКОР, проте потрібна й дальша модернізація цієї системи задля комфортності платників податків [149].

Отже, чинна податкова система заважає достатньому плануванню бізнесових відносин в Україні. Держава, підсилюючи податкове навантаження на платників, отримує зворотній ефект – кризу надходжень податків до бюджету, що не сприяє формуванню достатнього рівня податкової культури.

3. Недосконалість, складність і суперечливість податкового законодавства України, через що платники не завжди мають можливість ознайомлюватися зі змінами в законодавстві й відповідно реагувати на них [20]. Ухвалення Податкового кодексу вирішує означену проблему лише частково, оскільки попри зменшення кількості податків та зборів з 43 до 22 (наразі пропонується зменшити кількість їх до 9), перед платниками постають чимало проблемних питань. Як свідчить практика застосування Кодексу, окремі його статті потребують дальшого вдосконалення чи перегляду.

4. Значний часовий розрив між виникненням проблем бізнесу та нормативним реагуванням на них органами, відповідальними за податкову політику держави. Українці потрібні для бізнесу законопроекти, що подаються до

Верховної Ради України, не розглядаються й не ухвалюються довгий час. Так, у Комітеті з питань фінансів, податкової та митної політики Верховної Ради перебуває на розгляді сотні законопроектів, зареєстрованих від серпня 2019 року до цього часу [87]. Водночас не припиняється хибна практика внесення системних коригувань до тексту Податкового кодексу без обговорення з учасниками ринків.

5. Високі податки, що підривають зацікавленість платників податків у господарській діяльності. Податкове навантаження на прибуток підприємства звичайно складає в середньому 38 відсотків, із яких на сплату з валового прибутку підприємства припадає 20 відсотків, а на податок на прибуток – 18. Тому отримання незаконних бюджетних відшкодувань зумовлене саме високою ставкою ПДВ і здійснюється через відповідні «схеми» (зокрема конвертаційні центри, фіктивні підприємства за кордоном, хабарі та «відкати») [149]. Отже, головний негатив цієї системи – обтяжливе оподаткування реального сектору економіки, що, своєю чергою, гальмує процеси економічного розвитку. З іншого боку, підприємство виявлятиме більшу рентабельність за умови приховування доходів й усілякого ухилення від оподаткування.

Відомо, що надмірний податковий тиск призводить до зниження активності суб'єктів господарювання, «тінізації» економіки, відтоку вітчизняних капіталів за рубіж. Такий надмірний державний вплив гальмує зростання валового внутрішнього продукту та зумовлює основні кризові явища у країні – соціальну напруженість і бідність. При цьому наявна інша соціальна несправедливість: непільгові платники податків, які сумлінно виконують податкові зобов'язання, зазнають удвічі більшого податкового тиску, а найбільш актуальні зміни в податковому законодавстві спрямовано на ще більші розміри сплати для легального бізнесу без жодних поступок для цієї сфери. Отже, в Україні систему оподаткування сформовано на такій імперативній схемі: чим більша продуктивність підприємства, чим більше воно виробляє додаткової вартості, тим більше сплачує податків. І навпаки – чим

менша ефективність підприємства, тим воно менше платить до бюджету, а збиткове – узагалі нічого не платить [149].

6. Відсутність соціальної справедливості в оподаткуванні. У площині несправедливого відношення до платників податків менш заможні громадяни сплачують у 50 разів більше податків за більш заможних. Це є чинником національної безпеки держави, адже зумовлює соціальну напруженість у ній. Податкова дискримінаційна схема в такому разі є такою: заробітна платня оподатковується за втричі вищими ставками ніж доходи від нетрудової діяльності (прибутки від продажу рухомого й нерухомого майна, дивіденди від вкладів, відсотки за депозитами тощо). Загалом же ті громадяни, які працюють у легальному секторі економіки, фактично утримують усіх пенсіонерів і громадян, які потребують соціальної допомоги. В іншому разі – особи, які працюють у «тіньовому» секторі й не вносять нічого ні до бюджету, ні в своє майбутнє пенсійне забезпечення. Часто такі працівники отримують заробітну платню вищу за тих, із платні яких беруться належні відрахування. З настанням пенсійного віку вони звернуться за соціальним забезпеченням, і держава зобов'язана надати їм мінімальний його рівень. Визначено, що ця колізія призводить до постійного дефіциту бюджету Пенсійного фонду [149].

7. Процес глобалізації, зниження або усунення протекціоністських бар'єрів як причина зростання конкуренції фірм і внаслідок цього – постійний пошук суб'єктами господарювання способів мінімізації податкових платежів. На ринку залишаються ті, у кого мінімальні витрати. Тому, щоб вижити, підприємства вимушені мінімізувати податки. Заощаджуючи, ці підприємства перекладають податковий тягар на менш мобільних платників податків. Якщо підприємство більше платитиме податки, у світі глобальної конкуренції воно швидше втратить ринкову нішу. У цьому разі не допоможуть ні заклики до соціальної відповідальності, ні міркування про те, що сплачені податки підуть на освіту, охорону здоров'я, ні соціальна реклама.

8. Відсутність партнерських відносин між податківцями та платниками податків, значний вплив органів контролю на діяльність підприємств. Відомо,

що на рівень правової свідомості платників, а отже, на показники реалізації податкового потенціалу держави значного впливу завдає суспільна податкова культура, що передбачає не лише ставлення платників податків до своїх податкових обов'язків, а й шанобливе ставлення самих податківців до об'єктів оподаткування [187, с. 255]. У цьому сенсі потрібно нівелювати орієнтацію ДПС на традиційне превалювання фіскальних методів роботи, коли домінує контрольна-перевірочна функція задля наповнення бюджету, через що органи контролю беруть участь у роботі та плануванні діяльності підприємства, безпосередньо втручаючись у ці сфери через свої повноваження, і переорієнтувати її на регулярне роз'яснення положень податкового законодавства України серед різних верств населення, консультування та профілактику, запобігання податкових порушень.

9. За результатами досліджень міжнародних інституцій рівень податкової сумлінності зворотньо залежний від рівня «тіньової» економіки. Так, за періодичним оцінюванням рівня тіньової економіки від професора Ф. Шнайдера, рівень такої економіки в найбільш економічно розвинених країнах світу перебуває в діапазоні від 14 до 16% ВВП, натомість у країнах, які розвиваються, – від 32 до 35%. Ще більший рівень «тіньової» економічної діяльності спостерігається в країнах Латинської й Центральної Америки та Африки (понад 40%), натомість на Близькому Сході та в Азії цей рівень – 25-35% ВВП [222]. Україна в цій низці також виявляє відносно високий рівень (офіційно 28%, за деякими оцінками – понад 50%) «тіньової» економічної діяльності, що не потребує сплати податків [92].

Такі показники негативно впливають на ведення бізнесу, на інвестиційну привабливість країни. Натомість слід зазначити, що за останні роки цей рівень зменшився, але все одно залишаються дійовими масштабні «схеми» з несплати чи мінімізації податків. Ми вже зазначали, що така податкова поведінка – це закономірна рефлексія економіки на надмірний податковий тиск. Проте зауважимо, що означений процес є неоднозначним: за наявності «тіньового» економічного сектору не зменшується податкове навантаження, проте

порушуються умови конкуренції, що, своєю чергою, сприяє «тінізації». Водночас структура тіньового сектору не є типовою, на відміну від інших країн Європи: більша частина податків втрачаються через явища ухилення від сплати та імперативного податкового планування, що розвиваються великими підприємствами, які домінують в економіці України й мають значні можливості не платити податки [57]. Саме тому боротися з цим явищем надто важко, і просте перенесення на наш ґрунт досвіду передових країн не буде ефективним у цій боротьбі.

10. Проблема взаємної соціальної відповідальності громадянина, бізнесу і держави. Держава виконує всі соціальні програми, піклується про підвищення добробуту громадян, відповідає перед громадянами, створює умови для розвитку підприємництва, а громадяни, своєю чергою, своєчасно й повним обсягом сплачують податки. Водночас сьогодні це залишається лише мрією.

11. Відсутність прозорості та зрозумілої для платника інформації про напрямки використання сплачених податків і зборів. Бюджет України залишається далеким від прозорості для пересічних громадян, що породжує недовіру й дає причини для ухилення від сплати податків. Такі справи з прозорістю інформації дають негативні результати – підприємці, сплачуючи податки, не отримують від держави адекватних послуг і благ, тому вважають державну систему розподілу суспільних благ несправедливою, не довіряють державі, і отже, як результат, для поновлення своїх витрат («збитків») намагаються будь-якими шляхами уникнути або мінімізувати оподаткування, навіть якщо раніше вони це ніколи не робили.

12. Недовіра багатьох громадян до держави, державних установ і фіскальних органів, відсутність між ними реального діалогу й компромісу [165]. Рекламно-інформаційні заходи під гаслом «Заплати податки і спи спокійно» виявилися малоефективними через недовіру населення до органів державної влади. Ці акції успішні лише в тому разі, якщо держава здатна забезпечити стабільність податкової системи, жорсткість контролю за сплатою

податків, а також, що важливо, – власну соціально відповідальну поведінку (уключаючи дотримання законів державними службовцями).

При цьому дослідження зарубіжних учених підтверджують, що довіра до органів влади підвищує ймовірність повної сплати податків на 4% [41].

13. Негативне ставлення більшості населення до сплати податків, низький рівень переконаності платників у потребі сплати й низький рівень моральної відповідальності за ухилення від сплати чи її мінімізацію, акцентування й пріоритет лише особистого, а не суспільного прибутку в більшості населення. Що ж до ставлення платників до сплати податків, то воно завжди було неоднозначним: з одного боку, податки відзначаються об'єктивним характером, вони взагалі історично зумовлені самим існуванням держави; з іншого боку, податки становлять собою фізичне вилучення частини доходу громадянина, через що традиційно негативно ним сприймаються.

14. Масштабні ухилення від сплати податку як із боку роботодавців, так і найманих працівників (через «зарплату в конвертах»), неправильне складання податкових декларацій [20]. Тому першочерговою проблемою нашої держави є легалізація заробітної плати. Вирішення цієї проблеми цілком залежить від створення справедливої системи оподаткування, проте важливою також визначається низький рівень податкової культури роботодавців і правової освіти працівників, які погоджуються на необліковану зарплатню.

15. Слабкий зв'язок між державою і платником податків, за яким недостатньо уваги надається дотриманню прав платників і виконанню державою покладених на неї функцій у цій сфері. Насправді відзначаються численні факти порушень прав платників – на захист, на інформацію, на оскарження рішень податкових органів, на конфіденційність.

Попри суттєвий розвиток інформаційних технологій, у сфері оподаткування існують й невирішені проблеми. До них належать такі: невідповідний рівень інформаційної роботи, формальний підхід податківців до організації публічних заходів, непропорційна репрезентація інтересів окремих

груп платників, що призводить до ситуації, коли більшість платників не отримують повної інформації з важливих питань податкової політики.

16. Недостатній рівень просвітницької роботи з майбутніми платниками в площині формування достатньої податкової культури. Так, одним із чинників ухилення від сплати податків є психологічний стан окремих платників, що характеризується їхнім негативним ставленням до системи оподаткування. Таке ставлення деякою мірою пояснюється низьким рівнем податкової культури платників. У разі відсутності з боку держави пропаганди податкової сумлінності, молодь, спілкуючись з такою категорією недобросовісних платників, робить висновок, що податки – це зло. Практика свідчить, що не можна виховати сумлінного платника податків, якщо не показувати прикладів чіткого й правильного застосування податкового законодавства.

17. Відсутність основ податкової грамотності серед населення, низька інформованість населення про податкову систему. Недостатнє інформування, консультації, рекламно-інформаційні заходи, використання каналів ЗМІ. Нині зазначену роботу зосереджено лише в фіскальній службі. Проте зусиль лише органів контролю в напрямі підвищення такої культури недостатньо, проблема полягає в нестачі подібних заходів загальнодержавного рівня й масштабу. Через це найбільше правопорушень правил оподаткування відбуваються не навмисно, а з причин недостатньої їх інформованості про зміни в чинному законодавстві [24].

Результати опитування свідчать: більшість українських громадян не усвідомлюють свого податкового внеску на забезпечення функцій держави – у розмірі половини власних доходів. За результатами опитування, проведеного на замовлення Центру соціально-економічних досліджень «CASE Україна» Київським міжнародним інститутом соціології, 29% опитаних думають, що легальний працівник віддає державі четверту частину своїх доходів, 15% – що державі йде третина доходів, і лише 8% опитуваних відомо, що платник податків віддає державі близько половини власних доходів.

Отже, саме 50% доходів українських працівників йде на утримання держави, – констатують аналітики «CASE Україна». При цьому більшість податків (на основі ставок податків на працю і споживання, військового збору, ПДВ, акцизних і митних зборів) стягуються для платника непомітно. Незважаючи на те, що податки також платять працівники торгової сфери, роботодавці, імпортери, кінцевим платником усе ж є покупець і працівник, адже податки включені або до ціни продукту, або втягуються із заробітної платні [185].

18. Низький рівень правової культури суб'єктів податкових відносин. Відомо, що ставлення до сплати податків і, зрештою, розуміння такої важливої потреби вказує на відповідний рівень правосвідомості як фізичних чи юридичних платників податків, так і податківців. В Україні така правосвідомість характеризується, з одного боку, правовим нігілізмом, неповагою й недовірою до закону, з іншого – ідеалізацією та сподіванням на силу закону. Це відбувається через недостатність знань про державну правову систему, чинне податкове законодавство, коли платники не здатні повністю реалізувати права й обов'язки в цій сфері, а також захистити свої інтереси.

Навіть маючи ідеально виписані закони, сьогодні неможливо досягти позитивних змін у цій сфері загалом без вирішення державою окремих проблем – захисту вітчизняного виробника, загального підвищення правової культури населення. Лише з розумінням і знанням права можлива правова культура людини, адже її правова освіта й виховання (як платника, так і податківця) органічно взаємопов'язані й формують відповідний рівень її свідомості як свідомого громадянина [180]. Це повною мірою стосується й податкової культури як складника загальної правової культури.

19. Непрофесіоналізм, нездатність окремих податківців налагоджувати партнерські відносини з платниками, бути щодо них порадниками, консультантами й контролером. Такі органи у сфері оподаткування не використовують методів, що спрямовані на формування в платників податкової свідомості щодо добровільної сплати податків [20]. Тому взаємовідносини

платників і податківців є однобокими, розрахованими на примусове оподаткування, адже чимало посадовців вважають, що мають єдине завдання – будь-якими засобами збирати податки.

Отже, аналізуючи сучасний етап податкової реформи в Україні, можна зауважити, що методи роботи органів контролю та податкових органів загалом спрямовано лише на примусове адміністрування податків, попри методи, які сприяють розвитку у платників податкової свідомості, що орієнтована на добровільне обчислення та сплату податків до бюджетів усіх рівнів. Натомість досвід розвинутих країн переконливо свідчить, що витрати на забезпечення оптимального рівня свідомості, що виявляється в добровільній сплаті податків, нижчі за витрати на примусове адміністрування податків. Так, у США 90% податків сплачуються добровільно. Однак в Україні відносини платників із податківцями ускладнено через постійні зміни в податковому законодавстві та неналежну поінформованість платників [23].

20. Непрестижність роботи в податкових органах регіонального рівня (державних податкових інспекціях), низька соціальна мотивація, значна плінність кадрів гальмують ефективну діяльність як самих інспекцій, так і податкової системи загалом [20]. Із кожною реорганізацією ДПС постійно скорочується кількість працівників, і насамперед державних податкових інспекції, що 2018 року втратили статус юридичної особи. У той же час навантаження на працівників не зменшилося.

21. Наявність фактів корупційних діянь і зловживань своїм службовим становищем посадовими особами державних структур, зокрема й фіскальних органів, та неналежного виконання професійних обов'язків, що дискредитують державу й фіскальну службу загалом [20]. Відсутність прикладів покарання чиновників за нормами, що передбачають відповідальність за їхні неправомірні рішення чи бездіяльність.

Корупція в Україні є загально визнаною проблемою. Вона стає стримувальним чинником не лише економіки, але й розвитку громадянського суспільства, що пов'язано з достатньо лояльним сприйняттям корупції в

українському суспільстві. Це підтверджує відповідний індекс у міжнародному рейтингу щодо сприйняття корупції за підсумками 2023 року («Transparency International»), за яким Україна посіла 104 місце серед 180 країн, набравши лише 36 балів із 100 можливих [70]. Така низька оцінка щодо сприйняття корупції характеризує не лише саму корупцію, а й системні тривалі негативні процеси в економіці, пов'язані з формуванням «тіньового» сектору економіки.

Це все означає, що корупція настільки міцно ввійшла в наше життя, що ми вже не уявляємо собі іншого. Корупційні скандали, гучні викриття, арешти, навіть в умовах повномасштабної війни – популярний сюжет на ТБ. Проте за фактом жоден «герой програми» так і не потрапив за ґрати. І це не є нормальним. У цивілізованій країні, якою ми так прагнемо стати, корупційний скандал – це однозначний хрест на кар'єрі чиновника будь-якого рангу. Не на благо України працює й той факт, що більшість народних депутатів перебувають під впливом олігархів. Цей симбіоз влади та олігархії призводить до того, що останні максимально приховують доходи від податків і половина української економіки перебуває «в тіні».

Причин для розквіту корупції безліч, і всі вони характерні для будь-якої країни, охопленої цією недугою. Корупція там, де двозначні закони, де населення не вивчає закони і не знає свої права, де апатичне ставлення до контролю над державою, де низький рівень розвитку економіки. Проте, крім рішень цих проблем, важлива ще одна – зміна культури лояльності до несплати податків та приховування доходів. Це вже завдання кожного громадянина – платника податків окремо.

22. Тотальна бідність населення України та пересічних платників податків узагалі. Проблема в тому, що бідність запускає хибне коло, яке важко розірвати, оскільки чим менше надходить до бюджету податків, тим бідніше живе переважна більшість громадян. Водночас, чим бідніші громадяни, тим складніше їм платити податки державі і утриматися від можливості їх мінімізувати або не платити зовсім. Більшості громадян в економічному і психологічному плані дуже нелегко відривати від сімейного бюджету частину

зароблених коштів і віддавати у вигляді податків державі, якій вони не довіряють. Переважно більшість податків та внесків сплачується не особисто громадянами, а їх роботодавцями – податковими агентами в безготівковій формі разом з виплатою доходів, тому громадяни отримують «чистий» дохід, з якого вже утримано податок. Проте, якщо б громадяни сплачували податки самостійно, наприклад за аналогією плати за комунальні послуги, то заборгованість за їх сплатою за попередніми розрахунками складала б понад 80% від нарахованої суми, а це безпосередня загроза існуванню держави. І якщо з комунальними платежами для громадян ще якось зрозуміло, комунальні послуги носять адресний характер, кожен може оцінити їх якість, у разі потреби регулювати рівень їх споживання, отримав послугу – заплатив, отримав неякісну послугу – маєш право отримати знижку в оплаті або перерахунок. У разі з податками, що сплачуються до бюджетів усіх рівнів, платник не завжди може адекватно порівнювати обсяг і якість отриманих державних і муніципальних послуг, оскільки в більшості своїй вони носять безадресний характер. Крім того, пересічний платник не в змозі самостійно регулювати для себе їх обсяг та якість. В інтересах держави підтримувати збалансовану фіскальну політику. Коли держава не дбає про своїх громадян, надає, на думку платників, зайвий фіскальний тиск на них і відповідно не проводить соціально-економічну політику, спрямовану на підвищення матеріального добробуту всіх її громадян, у платників виникає внутрішній конфлікт і неприязне відношення до держави і податків зокрема. Таким чином, в інтересах держави підтримувати збалансовану фіскальну політику, пропагувати шанобливе відношення до податків і створювати необхідні умови для формування податкової культури в суспільстві.

Досліджуючи проблеми, з якими стикається процес формування і розвитку податкової культури, не можна не відзначити одну з найактуальніших. Громадяни України ще не до кінця приймають фундаментальні і загальноприйняті в ринковому суспільстві політичні цінності, наприклад, такі що податки – це не просто обов'язок, а почесний обов'язок, оскільки сумлінне

виконання обов'язку платника податків кожним громадянином є запорукою зміцнення державності та економічною передумовою формування громадянського суспільства в країні. Ментальність українця ще не дозволяє говорити йому від імені платника податків. В Україні несплата податків практично не впливає на імідж, ділову репутацію платника. Населення вважає чинну систему оподаткування доходів та розподілу видатків економічно необґрунтованою та соціально несправедливою. Переважна більшість платників вважає нинішню податкову систему неефективною і не очікує поліпшення умов для розвитку підприємництва в найближчій перспективі.

В Україні більшість громадян з об'єктивних чинників (фінансова криза, погіршення економічного становища, скорочення підприємств і працівників, збільшення безробіття, зменшення реального рівня заробітної плати, значне зростання цін на товари і послуги) та суб'єктивних причин (недовіра до держави та її установ, недостатня правова та економічна грамотність, байдужість до майбутнього) досить лояльно відноситься до такого явища, як отримання «чорної» заробітної плати та остаточно не усвідомлює її негативні наслідки в майбутньому. Складається хибне коло: чим менше офіційна зарплата – тим менше відрахування податків до бюджетів, чим нижче рівень життя людини – тим неохоче вона сплачує податки з економічних міркувань. Чим більше недовіра громадян до влади, чим більше розшарування доходів населення – тим менше податків сплачується громадянами, які вважають себе бідними з морально-етичних міркувань. Розуміння своєчасного і повного виконання податкових зобов'язань перед державою навряд чи можливе за умов фіскального пресингу. Розірвати це хибне коло дуже важко, якщо Україна буде залишатися демократичною, соціальною та правовою державою лише декларативно, на папері.

Отже, аналізуючи проблемні аспекти формування податкової культури вітчизняних платників податків, слід наголосити, що її низький рівень пов'язаний з чинниками, які можна умовно об'єднати в чотири групи: чинники

економічного, соціального, організаційно-управлінського та нормативно-правового характеру.

Чинники економічного характеру пов'язані з прорахунками в податковій та бюджетній політиці, із недосконалою податковою системою, з дефіцитом бюджету, з високим рівнем податкового навантаження суб'єктів господарювання, з кризою платежів, з інфляційними процесами, зі зниженням платоспроможності населення, з погіршенням фінансового стану суб'єктів господарювання, з діяльністю суб'єктів, що ведуть незареєстровану належним чином господарську діяльність, з функціонуванням суб'єктів з ознаками фіктивності та інші.

Соціальні чинники визначені диспропорцією в розподілі доходів серед населення, значним рівнем споживчих витрат, невисоким рівнем зайнятості громадян, низьким рівнем податкової свідомості населення та довіри до державних органів влади.

До чинників організаційно-управлінського характеру відносять:

- недосконалість системи податкового контролю за діяльністю платників податків;
- недостатній рівень юридичної, економічної та психологічної підготовки працівників фіскальної служби;
- низьку соціальну мотивацію;
- значну плинність кадрів у податкових органах, недостатню захищеність від фізичного та економічного тиску тощо.

Чинники нормативно-правового характеру до останнього часу також не сприяли підвищенню податкової культури в суспільстві. Упродовж двадцяти років від початку відновлення державної незалежності (1991) українське податкове законодавство відзначалося безсистемністю та високим рівнем нестабільності. До моменту ухвалення Податкового кодексу (2010) діяльність у сфері оподаткування регулювалася значною кількістю нормативно-правових актів. Суттєвим недоліком були розбіжності та суперечності в чинному законодавстві, надто великий обсяг, а також його невідповідність економічним і

соціальним реаліям. Законотворча діяльність у цьому напрямі також не відрізнялася системним підходом.

Низький рівень податкової культури, податковий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих соціальних відносин та інші причини зумовлюють небажання сплатити податок, а те, своєю чергою, призводить до правопорушень або ухилення від сплати податків – вчинення певних заходів, що суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам податкової поведінки [57].

Ці явища існували в Україні на початку 90-х років минулого століття, загострилися під час світової фінансової кризи 2008 року й не зникли сьогодні, а тому потребують вирішення в найближчій перспективі. Запровадження на державному рівні програми дій щодо формування податкової культури населення та виховання нової генерації сумлінних платників податків дозволить нейтралізувати економічні, соціальні, організаційні та правові чинники зазначених проблем в Україні.

Висновки до другого розділу

1. Під час дослідження нами обґрунтовано, що завданням державної податкової політики є встановлення такого оптимального рівня податкових відносин, що забезпечує баланс інтересів держави і платників податків. Установлено, що проблема полягає в тому, що ці інтереси є динамічними й залежать від значної кількості чинників. У разі розбалансованості системи є значна ймовірність виникнення конфліктів, загострення яких виникає в періоди спаду ділової активності, посилення конкуренції та в кризові періоди економічного розвитку.

Цей факт зумовлює пошук концепції податкової політики держави, спрямованої на досягнення паритету інтересів держави і платників податків як відповідної умови формування податкової культури в суспільстві.

Доведено, що вирішення конфлікту інтересів між державою та платниками можливе в межах програми формування податкової культури на загальнодержавному й регіональному рівні. Ухвалення такого документа

створить передумови для позитивних змін у психології взаємовідносин податківців і платників податків. Нова податкова ідеологія має встановити виважений баланс між державними, суспільними та бізнесовими інтересами.

2. Сьогодні в умовах реформування податкової служби відбувається кардинальна зміна відносин податкової служби з платниками податків. Фіскальні методи замінюються на сучасні та прогресивні підходи, орієнтовані передусім на партнерські відносини з платниками податків і забезпечення їхнього належного сервісного обслуговування на європейському рівні, що поступово змінює ставлення населення до податків на позитивне.

Аналіз функцій органів контролю та обов'язків їх посадових осіб свідчить, що головний акцент у роботі з платниками зроблено на наданні адміністративних та інформаційно-довідкових послуг із питань податкового й іншого законодавства. Більше того, відповідні інструменти взаємодії органів контролю з платниками – масово-роз'яснювальна, навчальна та просвітницька робота з формування та розвитку податкової культури – чинним законодавством України не передбачено.

З'ясовано, що активні види діяльності органів контролю з населенням у формі широкої масово-роз'яснювальної, навчальної та просвітницької діяльності щодо підвищення рівня податкової культури звужено до пасивної форми й фактично зведено до інформування громадськості в засобах масової інформації та консультування за зверненням платників податків з питань, пов'язаних із застосуванням податкового законодавства. Крім того, на законодавчому рівні не визначено роль органів контролю в навчанні основ податкових знань і вихованні свідомого ставлення майбутніх платників до обов'язку сплати податків. Роз'яснювальна робота з майбутніми платниками податків має здійснюватися органами ДПС через проведення навчальних, пізнавально-ігрових і публічних заходів.

Відсутність у переліку функцій та планах діяльності органів контролю на активних форм широкого спілкування з платниками та громадянами (масово-роз'яснювальної, навчальної та просвітницької діяльності) не сприяє швидкому

і стійкому зростанню кількості сумлінних платників у суспільстві в найближчій перспективі.

Зроблено висновок, що роз'яснювальна й консультативна робота ДПС на сьогодні має стати головним інструментом податкової політики, й органи мають взяти на себе основну роль в активізації людського чинника, особливо аудиторії платників податків, у виробленні ідеології добровільної сплати податків і зміні пріоритетів у діяльності податкового відомства з каральних функцій на стимулювальні й роз'яснювальні, поєднанні інтересів платників податків і держави, а також зміцненні податкової дисципліни та формуванні високої податкової культури населення. Формування партнерських відносин із платниками є одним із головних напрямів реформування ДПС і необхідним складником процесу підвищення рівня податкової культури, оскільки відповідність рівня вітчизняної податкової культури світовим стандартам є передумовою формування ефективної та збалансованої податкової системи.

3. Значною мірою сприяти пришвидшенню інтеграції України до світового економічного простору має запозичення досвіду західних країн щодо забезпечення розвитку податкової культури, модернізації інституційних стандартів і підвищення адміністративної спроможності органів державної влади щодо сприяння процесу динамічного розвитку податкових відносин.

У міжнародній практиці різних країн використовується значна кількість механізмів, спрямованих на підвищення рівня добровільної сплати податків і на формування моделі сумлінного відношення платників до обов'язку зі сплати податків, а також на процеси управління ризиками можливого невиконання платниками податкового обов'язку, що використовуються на практиці для боротьби з такими проявами. Заслуговує на увагу наведений у дослідженні позитивний досвід формування законослухняної податкової поведінки платників податків Австрії, Великої Британії, Ірландії, Нідерландів, Німеччини, Португалії, Фінляндії, Франції, Швейцарії.

Цей досвід, орієнтований на використання сучасних державноуправлінських механізмів забезпечення підтримки прогресивних

форм податкових відносин, спрямовано на інституційну модернізацію ДПС, сприятиме виробленню раціональної та послідовної державної політики у сфері формування податкової культури. Його використання дозволить системно й ефективно вирішувати проблеми неповної та несвоєчасної сплати податків, зборів і платежів, спираючись на механізм державно-приватного партнерства. Водночас сліпо копіювати зарубіжний досвід не можна, оскільки існує ризик не отримати очікуваного ефекту. Власна система підвищення податкової культури має базуватися на українських ментальних особливостях, історичних передумовах і соціально-економічних реаліях.

4. З метою визначення оптимальних шляхів розвитку високої податкової культури в суспільстві встановлено проблемні аспекти цього явища та проаналізовано причини низького рівня такої культури в Україні.

Світовий досвід у цій сфері свідчить про потребу визначення й однозначного розуміння причин низького рівня податкової культури в Україні, вироблення єдиних науково обґрунтованих підходів до формування національної податкової культури з урахуванням економічних, фінансових, демографічних і соціальних особливостей розвитку. Попри деякі позитивні зрушення, процес формування податкової культури в Україні стикається з багатьма проблемами.

За аналізом проблемних аспектів формування податкової культури вітчизняних платників податків, наголошено, що її низький рівень пов'язаний з чинниками, які умовно об'єднано в чотири групи – економічного, нормативно-правового, соціального, організаційно-управлінського характеру.

Наявність комплексу зазначених проблем значно підірвало довіру громадян до дій владних інституцій і податкової політики держави. Запровадження на державному рівні програми дій щодо формування податкової культури населення та виховання нової генерації сумлінних платників податків дозволить нейтралізувати економічні, соціальні, організаційні й правові чинники зазначених проблем в Україні.

Матеріали цього розділу оприлюднено в таких публікаціях автора: [7; 8; 9; 12; 18; 19; 20].

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ

3.1 Детінізація та добровільне декларування доходів населення як чинник підвищення податкової культури

Ми вже зазначали вище, що важливим складником економічного розвитку України є формування високої податкової культури населення і що в кожній світовій країні це відбувається по-різному за спільного результату – виховати в суспільстві свідомість щодо добровільної сплати податків. Через це головною метою діяльності ДПС є впровадження ідеології добровільності в процесі декларування доходів, взаєморозуміння й формування відповідної податкової культури громадян.

Зазначимо, що декларування є важливим процесом, який передбачає поєднання інтересів держави й громадян. Надходження податку з доходів від сплати задекларованих громадянами доходів є одним із резервів наповнення місцевого бюджету. Отже, ідеться таким чином про повноцінне функціонування місцевих бюджетів, що забезпечують існування самоврядних громад. Тобто надходження податку з доходів фізичних осіб визначає стабільність у регіонах, а невиконання місцевих бюджетів значно ускладнює функціонування цієї сфери, що впливає на зарплатню вчителів, лікарів, працівників культури та виконання різноманітних соціальних програм. Саме через це громадяни мусять розуміти, що зі сплатою податку вони підтримують місцеві бюджети, а ті формують соціальну політику на місцях.

Податкова культура є віддзеркаленням ціннісних орієнтирів громадян у сфері публічних відносин між ними та органами контролю і державою в цілому. При цьому декларування є індикатором її здійснення. Достатній рівень

такої культури характеризується прозорістю відносин між платником податків та податковим органом, добровільністю сплати податків. Він можливий лише за відчуття справедливості в процесі сплати податків, в іншому разі – імовірні корупційні прояви.

Добровільне декларування громадянами доходів і повна сплата відповідних податків становлять стратегічний напрям діяльності податкової служби. Через те що кошти з податку на доходи фізичних осіб є резервом наповнення місцевих бюджетів, громадяни мусять розуміти, що з поданням декларації та сплатою податку вони підтримують свій місцевий бюджет. Також добровільна податкова сплата полягає в тому, що платники мусять на основі внутрішніх мотивів та інтересів, самостійно, урахувуючи потребу держави в поступальному розвитку, сумлінно виконувати вимоги податкових правил – вчасно здійснювати облік і декларування податків, сплачувати їх, не припускати виникнення податкового боргу, співпрацювати з державними податковими й контрольними органами. Виконують ці функції платники через виконання заходів з обліку результатів своєї фінансово-господарської діяльності, розрахунок її податкових наслідків, відповідне інформування в податкові органи у формі податкової звітності, а також сплату таких розрахованих податкових платежів.

Для того щоб перевірити достовірність задекларованих платником даних, інформація з податкової декларації підлягає докладній перевірці працівниками-податківцями та коректуванню в разі відхилень від вимог податкового законодавства. Якщо ці вимоги порушено, то застосовуються адміністративні чи, у разі потреби, кримінальні заходи. У таких умовах державне податкове адміністрування потребує обов'язкової добровільності з боку платників у сплаті податків, а тому має сприяти такій поведінці громадян, як це було зроблено в розвинених країнах світу – Великій Британії, Данії, Ірландії, Новій Зеландії, Німеччині, США, Франції та інших державах.

Саме тому налагодження партнерських відносин між податківцями й платниками податків має відбуватися через рівноправний діалог, що передбачає

такі мотивувальні позиції: виявлення та взаємоприйнятне вирішення проблем оподаткування; взаємний пошук шляхів удосконалення податкової системи і практики їх реалізації; відповідна інформаційна підтримка платників; об'єктивне оцінювання платниками податків діяльності податкової служби; використання засобів щодо зменшення витрат на справляння податків як податковими органами, так і платниками. Щоб діяла така співпраця, потрібно передбачати створення таких умов, які спрямовані на взаєморозуміння та взаємоконтакт податківців і платників, а також на добровільність останніх у дотриманні податкового законодавства. Це можливо лише за високого рівня відповідальності всіх суб'єктів податкової сфери.

Як відомо, технології декларування не стоять на місці. Так, у країнах Заходу набувають поширення так звані *pre-populated tax returns* (попередньо підготовлені податкові декларації) – послуга платникам з боку податкової служби в формі підготовки декларації доходів і прибутків у режимі *online*. Так, у Данії, Фінляндії, Ісландії, Норвегії, Швеції, Чилі та ін. податкові органи самі складають декларації на основі електронних джерел інформації, зокрема даних третьої сторони, (банків, пенсійних фондів та ін.), після чого передають ці *pre-populated tax returns* платникам для ознайомлення [3]. За платниками залишається право погодитися, відмовитися або внести зміни. Отже, декларації цього виду виводять декларування на вищий рівень.

Таким чином, провідна мета органів державної податкової служби – упровадження ідеології добровільного декларування платниками своїх доходів і майна, взаєморозуміння між суб'єктами оподаткування та формування достатнього рівня податкової культури суспільства. У цьому сенсі слід зазначити, що податкова культура українців поступово підвищується, оскільки зростає рівень добровільності в декларуванні доходів і сплаті податків. Так, процес декларування доходів останніх довоєнних років (2019, 2020) фактично підтвердив таке зростання податкової культури, а податкова служба зі свого боку інформує клієнтів і забезпечує якісні сервісні послуги для доступності та зручності для громадян процедури декларування.

Декларування доходів як інструмент державної політики може стати дієвим і в контексті забезпечення детінізації доходів, оскільки детінізація може мати кілька складників, виплата офіційних заробітних плат повним розміром є лише одним складником. Іншою, але не менш значущою, є самостійне декларування громадянами своїх доходів повним обсягом. Результати деклараційних кампаній тих же довоєнних років (2019, 2020) свідчать про важливість декларування з огляду на загальну суму задекларованих коштів.

За повідомленням прес-служби ДПС, про зростання рівня добровільності у сплаті податків свідчать підсумки кампанії декларування доходів довоєнного 2019 року. Так, за даними 638 тисяч декларацій про майновий стан було задекларовано отримані 2018 року доходи на суму 102 млрд. грн., що на 39% більше ніж було 2017 року; відповідно зросла задекларована сума податку – понад 3,4 млрд. грн. (на 46% більше, ніж за попередній період); на 63% зросла задекларована сума військового збору – майже 494 млн. гривень. Таке зростання відбулося в майже всіх регіонах України та вплинуло на збільшення надходжень до бюджету [49].

Один із конституційних обов'язків громадян, відзначений у статті 67 Конституції України, – це подання до місцевих податкових органів декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік, а також дальша сплата податків і зборів, що загалом демонструє участь громадян у формуванні бюджетів усіх рівнів [89], адже саме платники податків забезпечують економічну стабільність держави, усвідомлюючи важливість такої своєї місії як виконання обов'язку перед державою. Що ж до процесуального порядку подання декларації про майновий стан і доходи, то цей процес, а також саме оподаткування доходів фізичних осіб визначено в Податковому кодексі України. Щороку збільшується кількість декларацій, поданих громадянами до податкових інспекцій на добровільній основі, але це не межа. Водночас поки що випадки добровільного декларування доходів у великих розмірах громадянами України є швидше винятком, аніж правилом. Такі факти висвітлюються в медіазасобах як приклад високої правосвідомості громадян.

З метою заохочення громадян, які добровільно і завчасно декларують отримані доходи і відповідно сплачують податки, територіальні підрозділи ДПС засновують спеціальні конкурси «Кращий декларант року». Конкурс проводиться серед громадян-декларантів (не приватних підприємців), які самостійно й завчасно задекларували доходи і сплатили податки (наприклад, добровільно задекларували значні іноземні доходи, дохід від продажу нерухомості та рухомого майна, інвестиційний дохід, доходи від здавання в найом нерухомості, подарунки тощо).

Захід цей запроваджено з такою метою:

- сприяти добровільній сплаті податків;
- формувати соціальну поваги до тих громадян, які самостійно і вчасно декларують свої прибутки і сплачують із них податки;
- забезпечувати умови для збільшення кількості сумлінних платників через пропагування свідомого ставлення до оподаткування;
- підвищувати загальний рівень податкової культури населення, що передбачає наведені вище чинники.

У ДПС оголошується конкурс на кращу соціальну рекламу декларування доходів громадян. На офіційному веб-сайті ДПС по кожному регіону розміщуються найкращі роботи з податкових питань – презентації, плакати, календарі, пам'ятки, листівки, білборди, сітілайти, брошури, буклети, флаєри, журнали, конверти, фотографії сувенірів, лозунги, рушники, візитівки, альбоми. Проведення подібних конкурсів із залученням широкого кола громадськості з усіх регіонів, безумовно, сприяє формуванню високої податкової культури в суспільстві.

Важливо наголосити, що подання декларації про сукупний річний дохід – це не лише конституційний обов'язок кожного громадянина, а й можливість добровільної сплати податків, від рівня якої залежить стан місцевих бюджетів, соціально-економічний розвиток регіонів та добробут громадян. Декларування має стати невід'ємним складником менталітету громадян, а суспільна мораль має бути орієнтована на публічний осуд тих, хто приховує доходи. Тобто

добровільна сплата податків – це показник рівня соціальної та громадянської культури.

Україна стане розвинутою європейською державою лише за умови, коли всі учасники податкових відносин зрозуміють та усвідомлять, що існує безпосередній зв'язок між сплатою податків та добробутом суспільства. На шляху до поліпшення громадського життя, досягнення в майбутньому європейських стандартів ведення господарства і якості життя має бути все чесно та прозоро, податки слід сплачувати добровільно й повним обсягом. Так, заробітна платня є одним із основних джерел доходів громадян, однак «тіньові» процеси у сфері її виплати нині набули особливого поширення, й до того ж не один рік існує проблема боргів із виплати заробітної платні.

У всьому цивілізованому світі офіційна праця і зарплатня – це потреба, а високий рівень податкової культури – норма. Натомість в Україні рівень нелегальної праці й відповідної несплати податків досяг загрозливих розмірів. З іншого боку, високий рівень тіньової економіки конкретно впливає на умови заснування та ведення бізнесу, загальний економічний розвиток держави та, відповідно, на її інвестиційну привабливість. Тому саме тіньова економіка є однією із найбільших перешкод в Україні для її конкурентоспроможності, а також для поліпшення соціальних стандартів життя й інтеграції країни до Європи; також тіньова економіка є результатом криміналізації економічних процесів, корумпованості органів державної влади й органів місцевого самоврядування, що безпосередньо пов'язано з низькою правовою та податковою культурою юридичних та фізичних суб'єктів цієї сфери. Держава мусить вирішити ці проблеми негайно.

Як складники «тіньової» економіки визначаються ухилення від податків, що передбачає приховування або прибутку від бізнесу, або реальної кількості найманих працівників, або реальних розмірів виплаченої зарплатні (також зарплатні «у конверті»). При цьому реальні масштаби ухилень від сплати податків і зборів, від неоформлених виплат жодні статистичні й математичні програми вирахувати не зможуть, хоча за даними соціологічного опитування чи

усною інформацією від посадових осіб можна зробити певні висновки про реальний стан у цій сфері. Наприклад, за даними опитування Ukrainian Undeclared Work Survey («Незадекларована праця в Україні») [125], під час якого було застосовано метод дослідження ринку праці, встановлено такі процентні частки:

- 7% опитаних визнало, що останній рік працювали без декларування своїх доходів;
- 33% зазначили, що половина населення країни не декларують свої доходи;
- особи, які працюють без декларування, виявляють вікову площину від 35 до 54 років, проживають переважно в містах;
- 12% визнало, що отримали незадекларовані послуги, а 15% – купували незадекларовані товари;
- 10% осіб частково отримували зарплатню «у конверті»;
- 46% знають інших осіб, які працюють без декларування своїх доходів;
- основні види наданих незадекларованих послуг – ремонт або благоустрій житла (26%), продаж сільськогосподарської продукції (14%); садівництво (9%), авторемонт (8%), робота в готелях і ресторанах (55%), особисте обслуговування, зокрема надання побутових послуг – няні та догляду за літніми людьми, перукарські або косметичні послуги, послуги з ремонту одягу чи комп'ютерів (37%), роздрібна торгівля (24%);
- основними причинами праці без декларування опитані називають труднощі в пошуку роботи (20%); тимчасовість (сезонність) роботи (15%), недовіра до державних органів і відповідне небажання сплачувати податки (11%), взаємна вигода від продажу чи надання послуг, купівлі чи отримання послуг без декларування (10%).

В іншому дослідженні, що було проведене Київським міжнародним інститутом соціології довоєнного 2019 року, рівень «тіньової» економіки склав 47% від загального обсягу ВВП. Найбільш «тіньовими» секторами економіки

фіксуються роздрібна торгівля та будівництво (масштаби перевищують 50%) [78].

Наведений рівень «тінізації» корелюється з результатами опитування «Трансформація фінансового сектору» в межах проєкту USAID, які засвідчують, що половина українців відчуває себе комфортно в ухиленні від оподаткування. Так, 48% погоджуються на отримання частини зарплатні «в конверті» (33% опитаних відмовилися б від таких виплат). З іншого боку, 77% респондентів хотіли б бачити, як витрачаються сплачені ними податки (9% – байдужі до цього) [43].

За даними опитування довоєнного 2018 року приховування та неповне податкове звітування на підприємствах України виявляють такі середні показники: 40% доходів підприємства залишилися незадекларованими; 32% працівників компаній не були офіційно працевлаштовані; 45% заробітної платні працівників було виплачено неофіційно. З іншого боку, на підприємстві побоюються викриття органами контролю за навмисно неправдиву звітність, що вестиме до дальшого покарання, а те, своєю чергою, – до проблем у подальшій діяльності компанії. Так, 35% опитаних зазначають, що штрафні санкції вплинуть на конкурентоспроможність їх компанії; 26% побоюються, що штрафні санкції поставлять компанію під загрозу банкрутства; 12% – що їм взагалі доведеться припинити свою діяльність і лише 28% не очікують жодних серйозних наслідків від можливих покарань, зокрема 22% вважають, що це може бути невеликий штраф, а 6% – що серйозного покарання не буде [43].

Також специфікою процесу «тінізації» ринку праці в Україні є залучення комбінованих форм оплати праці, що передбачає часткову виплату «в конвертах». Поряд із цим явищем факти неукладення трудових договорів, використання інших незаконних форм трудових відносин (наприклад, оформлення на неповний робочий день за повної зайнятості), виплата заробітної платні «в конвертах» набули сьогодні значних розмірів, незважаючи на істотні штрафні санкції.

В Україні вже не перший рік уряд намагається вивести заробітну платню з «тіні». Так, починаючи від січня 2015 року, було істотно знижено ЄСВ з 41 до 22%. Тоді в Уряді порахували, що роботодавці мають підвищити зарплатню своїм працівникам мінімум на 19%. Одночасно було збільшено вдвічі мінімальну зарплату з 1600 до 3200 грн. За інформацією ДФС України, понад 60% перевірених платників – юридичних та фізичних осіб – платили своїм найманим працівникам зарплатню в «конвертах» [85]. Уряд розраховував, що, виплачуючи мінімальну заробітну плату в підвищеному розмірі, підприємці змушені будуть вивести з «тіні» ще до 50% заробітних плат, але цього не сталося – навпаки, ФОП почали швидко закриватися, що позбавило найманих працівників взагалі хоч якоїсь зарплатні. За інформацією Міністерства соціальної політики, лише 40% підприємців офіційно «показали» мінімальну зарплату [60]. Тобто понад половина бізнесменів перевели зарплатню своїх працівників у ще більшу «тінь». Навіть попри зниження ЄСВ на 19%, у ФОП збільшилися витрати на виплату зарплатні, що відразу зросла на 100%.

У результаті в гіршому становищі опинилися насамперед чесні платники, які до цього виплачували тільки офіційну зарплатню, оскільки виводити з «тіні» їм було нічого, а мінімальну зарплатню тепер слід було виплачувати в подвійному розмірі. З огляду на це, багато ФОП через брак коштів змушені були або скорочувати своїх працівників, або переводити їх на неповний робочий день. Замість цього зарплати не вирости, а в деяких випадках навпаки – зменшилися, що призвело до зменшення надходжень до бюджету й збільшення дефіциту коштів Пенсійного фонду. Знову стало посилюватися податкове навантаження, і насамперед на підприємців, які чесно працюють, адже ті стали показувати набагато «біліші» зарплати своїх працівників, аніж їхні нечесні колеги.

Ситуацію не змогло виправити навіть істотне збільшення з 1 січня 2017 року відповідальності роботодавця за виплату зарплати в «конверті». Суми штрафів щороку збільшувалися разом зі збільшенням розміру мінімальної заробітної плати, з якою був «пов'язаний» такий розрахунок. Так, станом на 1

січня довоєнного 2020 року штраф для роботодавця за неоформлених працівників (також за виплату «зарплатні в конверті», оформлення на неповний робочий час за фактичної повної зайнятості) склав 141 690 грн. із розрахунку 30 мінімальних зарплат за кожного такого працівника. Штрафи вводилися, щоб позбутися «зарплат у конвертах», адже від цього страждає як бюджет (несплачені податки та збори), так і наймані працівники (соціальна незахищеність, примарна майбутня пенсія). Щорічне збільшення розмірів штрафів не дало бажаного ефекту, натомість спричинило значні корупційні прояви в органах контролю. Справа в тому, що коли перед роботодавцем постає вибір – отримати великий штраф і збанкрутувати чи віддати значно меншу суму особисто контролеру, то він обере друге й продовжить надалі порушувати трудове законодавство. Саме тому навіть попри великі штрафи рівень виплат «у конверті» за останні п'ять років не зменшився, що свідчить і про низький рівень податкової культури роботодавців та працівників.

Через це держава вимушена була визнати цей шлях помилковим і відмовитися від політики великих штрафів і зменшила їх розмір утричі. У той же час, якщо роботодавець є платником єдиного податку I-III групи, то в разі першого виявлення такого порушення він отримає лише попередження і зможе виправити таке порушення без штрафу [60]. Тобто роботодавці – платники єдиного податку – отримали прямий стимул використовувати й надалі працю неоформлених працівників. Водночас було встановлено нове правило сплати «трудова» штрафів: у разі сплати роботодавцем 50% розміру штрафу, нарахованого під час перевірки, упродовж 10 банківських днів від вручення постанови про накладення штрафу така постанова вважається виконаною. Тобто якщо штраф сплатити швидко, його розмір зменшиться вдвічі.

На наш погляд, для виведення заробітних плат з «тіні» потрібно було підвищувати мінімальну заробітну платню поступово й поетапно. Так, на першому етапі за рахунок зниження ЄСВ на 19% слід було підвищити мінімальну зарплатню не більш як на 25%, потім щороку – залежно від показників економічного зростання – підвищувати «мінімалку» в середньому

на 25-30%. Однак Уряд хотів отримати швидкий результат, але не врахував особливостей податкового менталітету платників і низький рівень податкової культури українців, і тому його непослідовні й популістські дії не призвели до істотного зниження рівня «тіньової» економіки. Крім того, відповідальність за порушення трудового законодавства щодо виплат зарплат у «конвертах» слід було вводити не лише щодо роботодавців, а й щодо найманих працівників, які погоджуються на такі незаконні умови.

Як відомо, нині в Україні з фонду заробітної платні справляється три податки та збори: ПДФО – 18%, ВЗ – 1,5% та ЄСВ – 22%. Роботодавець як податковий агент мусить утримати та перерахувати до бюджету 41,5% від нарахованої заробітної платні. Значне ж навантаження на фонд оплати праці призводить до виводу офіційної заробітної плати в «тінь». Мінімізувати різноманітні незаконні «схеми», на нашу думку та думку експертів, може лібералізація трудового законодавства, забезпечення свободи трудового договору, істотне зменшення навантаження на фонд оплати праці через об'єднання трьох податків в один. Задля формування зацікавленості працівників в укладенні офіційних трудових договорів можна запровадити добровільні внески на медичне або пенсійне страхування з можливістю успадкування невикористаних нагромаджених коштів.

У подальшому потрібно поступово зменшувати розмір єдиного податку із заробітної платні. Так, на першому етапі можна зменшити з 40% до 35%, на другому – з 35% до 30%. У той же час, на нашу думку, державі слід повернутися до прогресивної шкали ПДФО, оскільки багаті суб'єкти, як уже зазначалося раніше, на одну гривню доходу платять у 50 разів менше, ніж небагаті підприємці. Особливо це стосується високооплачуваних державних службовців, посадових осіб місцевого самоврядування, керівників державних і комунальних підприємств, членів наглядових рад державних підприємств тощо. Загалом можливі тимчасові втрати бюджету від зменшення кількості та розміру податків буде компенсовано за рахунок виводу зарплати з «тіні» та спрощення їх адміністрування.

Чимало підприємств (зокрема малого бізнесу) платять працівникам дві зарплатні – офіційну й неофіційну (у «конверті»), адже це вигідно і роботодавцю, і працівнику, оскільки надається можливість заощадити на податку з доходів. Водночас, ніхто з них не замислюється, якими є наслідки цього процесу – насамперед, це брак надходжень до Пенсійного фонду (зумовлює негаразди з пенсією), відсутність запису в трудовій книжці (позбавляє працівників пенсійного стажу, відсутність можливості отримати компенсаційні виплати й оплату лікарняного листа в разі проблем зі здоров'ям), тобто немає жодних соціальних гарантій для такого працівника.

Як відомо, нелегальне працевлаштування має негативні наслідки для держави і громадян. Нелегальна праця знижує доходи місцевих бюджетів, бюджетів Пенсійного фонду та фондів соціального страхування, знижує рівень державного соцзабезпечення, зменшує інвестиційну привабливість країни, спотворює бізнес-конкуренцію. Неофіційно працевлаштована особа позбавлена законодавчого захисту та залежить від роботодавця, його дій відносно працівників. Тому задля виведення бізнесу з «тіньового» сектору ДПС потрібно розпочати широкомасштабну роботу з «детінізації» економіки, активні заходи щодо сприяння легалізації праці й заробітної плати, роз'яснювальну роботу з роботодавцями, які офіційно виплачують своїм працівникам лише мінімальну заробітну плату, а решту – без належного обліку та, відповідно, – без сплати встановлених податків і зборів до бюджету.

Податківцям потрібно постійно шукати нові форми інформаційної й масово-роз'яснювальної роботи з населенням щодо висвітлення інформації про такі негативні явища, як використання праці незареєстрованих найманих робітників, виплата заробітної плати в «конвертах» або в розмірі, що є нижчим за законодавчо встановлений мінімум. Мета такої роботи – викоринити практику виплати заробітної плати в «конвертах», збільшити надходження податку з доходів фізичних осіб до місцевих бюджетів завдяки збільшенню обсягу виведених з «тіні» доходів.

Одним із новітніх напрямів роботи в плані легалізації заробітної платні є системний моніторинг щодо громадян, які мають ідентифікаційні номери, але впродовж довгого часу не отримують офіційних доходів, навіть пенсій, субсидій, допомог через безробіття тощо. Так, результати статистичного аналізу свідчать, що частина населення працездатного віку не отримує жодних офіційних доходів, тобто не є платниками податків. Здійснена аналітична робота свідчить, що ця значна частина громадян, не одержуючи офіційних доходів, належить до категорії економічно активного населення – тобто купує нерухомість, земельні ділянки й автотранспорт, регулярно відпочиває за кордоном тощо. Отримання такої інформації про працездатних громадян надасть податківцям можливість з'ясувати, хто з останніх насправді не має засобів до існування, а хто є суб'єктом тіньової економіки.

Отже, нелегальна трудова діяльність в Україні свідчить про низьку податкову культуру як роботодавців, що мінімізують видатки на оплату праці й не сплачують податки, так і працівників, які погоджуються на такі незаконні умови. Тому вважаємо, що кожна сторона нелегальної трудової діяльності (роботодавець пропонує умови, а найманий працівник з ними погоджується) свідомо порушує законодавство й заслуговує на притягнення до відповідальності.

Вітчизняне законодавство не передбачає притягнення до відповідальності найманих працівників, які отримують неофіційну заробітну плату й не повідомляють про такі факти податковим органам. Це є одним із суттєвих недоліків, що потребує законодавчого врегулювання. Активна громадянська позиція кожного громадянина допоможе створити в українському суспільстві атмосферу нетерпимого ставлення до такого негативного явища, як приховувана зайнятість. Потрібно на законодавчому рівні створити такі умови, які зроблять виплату неофіційної заробітної плати економічно не вигідним для роботодавців та працівників. Водночас податковим органам слід усіма можливими засобами роз'яснювати потребу виплати й отримання заробітної плати лише легальними способами, заохочувати сумлінних платників та

свідомих громадян, створювати партнерські відносини й атмосферу взаємної довіри між податковою службою і платниками, що б сприяли підвищенню податкової культури в суспільстві.

Слід усвідомити, що незаконні явища оплати «в конверті», роботи без офіційного оформлення глибоко вкорінені в суспільстві й руйнують його зсередини, позбавляючи трудівників майбутнього. Однак, усі громадяни у своєму прагненні до гармонії в інтересах держави й свого бізнесу мають не припускати поведінки погодження на працевлаштування без офіційного оформлення, оскільки в результаті цього бюджет втрачатиме податки, а такі працівники – соціальні гарантії. Тобто потрібна активна робота задля легалізації праці, що в перспективі призведе до збільшення податкових надходжень до бюджету і зрештою – до зростання рівня податкової культури суспільства.

3.2 Концептуальні підходи до формування високої податкової культури

Під час дослідження нами обґрунтовано, що завданням державної податкової політики є встановлення такого оптимального рівня податкових відносин, що забезпечує баланс інтересів держави і платників податків. Нова податкова ідеологія має встановити виважений баланс між державними, суспільними інтересами та інтересами бізнесу. Цей факт зумовлює пошук концептуальної моделі учасників податкових відносин, що спрямовані на досягнення паритету інтересів держави і платників як необхідної умови формування високого рівня податкової культури в суспільстві.

Вирішення конфлікту інтересів між державою та платниками податків можливе в межах програми формування податкової культури на загальнодержавному й місцевому рівнях. Така програма створить передумови для позитивних змін у психології взаємовідносин податківців і платників податків. Саме тому державну податкову політику має бути спрямовано на

баланс інтересів учасників податкових відносин, чому сприятиме застосування концептуального підходу до формування державної податкової політики в сфері розвитку податкової культури громадян, заснованої на гармонізації інтересів держави та платників, що базується на таких компонентах, як цілі й завдання, повноваження й функції органів державної та місцевої влади, напрями, механізми, інструменти та оцінювання їх результативності.

Нами розроблено та запропоновано проєкт концептуальної моделі формування високого рівня податкової культури, яку можливо застосувати на регіональному рівні під час складання планів формування податкової культури (додаток А).

Концепція формування податкової культури (далі – Концепція) становить собою сукупність поглядів на цілі, завдання, принципи й основні напрями нормалізації поведінки людей в податковій сфері і є одним з елементів податкової політики держави та забезпечення її економічної безпеки.

Під податковою культурою розуміємо сукупність особистісних морально-політичних настанов, соціально-моральних цінностей, норм і вимог, правил, звичок, традицій, реалізація яких забезпечує усвідомлення важливості для держави повної, своєчасної й добровільної сплати податків і нетерпимого відношення суспільства до будь-якого ухилення від виконання податкового обов'язку. Формування податкової культури – це складний, багатоаспектний, тривалий процес утвердження в мисленні, почуттях і поведінці громадян різного віку:

- податкового світогляду й менталітету;
- дбайливого ставлення до державної, комунальної і приватної власності, а також раціонального використання всіх видів ресурсів;
- особистої відповідальності перед суспільством за сумлінне виконання податкового обов'язку;
- усвідомлення кожним того, що повна і своєчасна сплата податків є запорукою підвищення добробуту громадян й економічного зростання держави.

Концепція базується на положеннях Конституції України, Податкового кодексу України, Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 року № 1101-р «Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику», які спрямовані на наповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів, а також інших нормативно-правових актів України у сфері податкової освіти й виховання, підвищення рівня податкової культури громадян. У ній також відбито результати відповідних наукових досліджень, а також досвід податкової просвіти. Концепція є змістовною й організаційною основою державної податкової політики, визначає стратегію та практичні заходи щодо формування податкової культури населення, її ефективної підтримки й дальшого розвитку.

Концепцію розроблено з урахуванням пропозицій, що надійшли від платників податків, територіального органу ДПС, депутатів Херсонської міської ради та громадськості. Основні положення Концепції обговорено на засіданні рад органів місцевого самоврядування та громадських слуханнях. Це, зокрема, такі:

Основна мета формування податкової культури на сучасному етапі – об'єднання зусиль і взаємної відповідальності депутатського корпусу, Уряду, державних структур, територіальних органів ДПС, закладів освіти, професійних і громадських об'єднань, бізнесменів і підприємців, а також пересічних громадян щодо формування в суспільстві ідеології добровільної сплати податків.

Для цього потрібно вирішити такі взаємопов'язані завдання:

- робота у сфері податкової освіти;
- робота у сфері дошкільної, шкільної та позашкільної податкової освіти;
- професійна перепідготовка та підвищення кваліфікації керівників і фахівців, відповідальних за підготовку й ухвалення рішень у сфері податкової політики, оподаткування та забезпечення податкових надходжень до бюджетів;

- неперервна й цілеспрямована робота на всіх рівнях і структурах виконавчої й законодавчої влади з вироблення економічного механізму та нормативно-правової бази в галузі державного регулювання економіки, оподаткування й забезпечення податкової безпеки суспільства;

- поширення податкових знань;

- залучення медіазасобів до процесу консолідації громадян довкола проблем ухилення, неповної та несвоєчасної сплати податкових зобов'язань.

- виявлення активної громадянської позиції у формуванні податкової культури, що відбиває інтереси й запити всього населення України.

З погляду інтересів громадян, формування податкової культури має сприяти:

- поліпшенню економічних умов проживання людей за рахунок усвідомленого ставлення до виконання свого податкового обов'язку, що в результаті призведе до регулярного наповнення бюджетів усіх рівнів;

- спокою та впевненості за економічне майбутнє молодого покоління;

- консолідації зусиль суспільства на вирішення проблем несплати податків і зборів, а також мінімізації доходів, що обкладаються податками;

З погляду інтересів суспільства та скорочення витрат коштів із бюджетів усіх рівнів, формування податкової культури має сприяти:

- підвищенню почуття особистої відповідальності в осіб, які ухвалюють рішення в податковій сфері;

- формуванню активної та небайдужої позиції політиків, депутатів, міністрів, державних службовців, які впливають на розвиток податкової політики держави та забезпечення економічної безпеки й незалежності українського суспільства та населення;

- економії державних коштів і ресурсів, їх раціональному й ощадливому використанню.

Об'єктом формування податкової культури є населення, що досліджується і як єдине ціле, і як сукупність соціальних груп, що поділяються за віком, місцем проживання, соціально-професійною приналежністю, освітнім

рівнем, рівнем доходів, видами трудової діяльності, а в підсумку – за менталітетом, рівнем свідомості, громадянської відповідальності.

Предметом формування податкової культури населення є сукупність освітніх, світоглядних, моральних, етичних і культурних якостей населення.

Формування податкової культури базується на таких принципах:

- урахування інтересів не лише нинішнього, а й майбутніх поколінь;
- підхід до вирішення завдань податкової культури як складника державної податкової політики;
- застосування концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову й митну політику;
- зв'язок державних програм із практикою вирішення проблемних аспектів у сфері оподаткування;
- культивування дбайливого відношення до всіх форм власності й ощадливого використання наявних ресурсів;
- відкритість і доступність податкової інформації для населення;
- залучення ФОП, громадських організацій до вирішення завдань щодо формування високої податкової культури населення;
- використання досвіду вирішення завдань податкового законодавства й економічного виховання розвинутих країн світу;
- дотримання податкового законодавства й невідворотність відповідальності в разі скоєння злочину чи правопорушення.

Таким чином, реалізація державної податкової політики в напрямі формування податкової культури населення має здійснюватися з урахуванням зазначених вище принципів.

У процесі формування податкової культури населення важлива роль належить поглядам, уявленням, настановам, почуттям, звичкам людей. Залежно від того, якими цінностями та ідеалами керуються люди, багато в чому залежить їхня податкова поведінка, а тому особливого значення набуває неперервна цілеспрямована діяльність усіх структур навчання, виховання й освіти, передусім молоді, щоб сумлінне та відповідальне виконання свого

податкового обов'язку, дбайливе ставлення до всіх форм власності й ощадливе використання ресурсів ставало органічною частиною світогляду, настановою, звичкою громадян України.

Формування податкової культури залежить від загального духовно-морального й соціально-психологічного клімату суспільства, від цінностей і норм, що переважають серед представників влади, великого бізнесу, культури та транслуються населенню за допомогою ЗМІ й соціальних мереж.

Виховання сумлінного платника податків – тривалий і складний процес, що здійснюється з дитинства впродовж усього життя людини, насамперед у школі, коледжі, університеті, а також за місцем трудової діяльності. Важливими соціальними інституціями виховання податкової культури є медіа та рекламні засоби.

Податкова культурно-просвітницька діяльність. З метою формування високого рівня податкової культури має здійснюватися податкова культурно-просвітницька діяльність серед населення за допомогою поширення інформації про податки і збори, стан податкової системи, джерела надходжень і напрямки використання податкових платежів. Ця діяльність передбачає інформування громадян про зміни в законодавстві й роз'яснення його положень у податковій сфері за участю громадських організацій платників податків, медіазасобів, установ освіти й закладів культури. Координується така робота органами державної податкової служби.

Податкове виховання розпочинається з дитячих років, коли формуються моральна свідомість дитини. У цей час особливого важливого значення набуває виховання в сім'ї, перебування в дитячих установах, школах. Основні напрями формування податкової культури не можуть бути ефективно реалізовані, якщо податкові принципи не буде впроваджено в свідомість суспільства через масове виховання і пропагування повної та своєчасної сплати податків з отриманих доходів. В Україні в цій сфері зарекомендувала себе позитивна виховна робота у формі навчальних, пізнавально-ігрових і публічних заходів із податкової тематики: за допомогою навчальних програм, тематичних семінарів і лекцій з

податкової тематики, ділових ігор, конкурсів, тренінгів. Вирішення завдань з податкової просвіти пов'язане з потребами централізації, контролю й координації з боку органів державної податкової служби України.

Основними пріоритетами культурно-просвітницької роботи мають бути:

– залучення органів влади, промисловців і громадських організацій, медіазасобів, освітніх установ і закладів культури до організації та проведення заходів із податкової тематики;

– повне й об'єктивне інформування населення про стан реформування податкової системи, про зміни в податковому законодавстві та роз'яснення органами контролю про особливості оподаткування доходів;

– залучення до висвітлення податкової проблематики закладів освіти, культури, бібліотек, правоохоронних органів і громадських організацій.

З метою підвищення податкової свідомості громадян потрібні такі заходи:

– привертання уваги населення до проблемних аспектів формування податкової культури на загальнодержавному й регіональному рівні;

– пропагування позитивного досвіду економічно розвинутих зарубіжних країн щодо підвищення податкової культури громадян;

– проведення роз'яснювальної роботи з громадянами з проблем нелегальної зайнятості, ухилення від сплати податків, мінімізації отриманих доходів, виплат заробітної платні в «конвертах»;

– підвищення кваліфікації фахівців у галузі економіки, фінансів та оподаткування;

– проведення спеціальних інформаційних компаній, виготовлення й розміщення в медіазасобах відео- та аудіоконтенту з податкової тематики;

– створення інформаційних матеріалів і засобів наочної агітації для їх розповсюдження серед населення.

З метою залучення медіазасобів до податкової просвіти та формування податкової культури населення потрібно:

- організовувати конкурси на кращу публікацію, теле- й радіопередачу з податкової проблематики;
- залучати відомих учених і журналістів до створення популярних статей та репортажів з актуальних податкових проблем;
- удосконалювати професійну майстерність журналістів у процесі спільної діяльності з представниками органів ДПС України – на семінарах, круглих столах.

У справі формування податкової культури особливої ваги набуває дошкільна, шкільна й позашкільна податкова освіта.

Податкова освіта – це неперервний процес успадкування й розширеного відтворення людиною податкової культури, що спрямований на формування комплексу наукових і практичних знань і вмінь з питань оподаткування, ціннісних орієнтацій щодо добровільності сплати податків.

Створення умов для підвищення результативності податкової освіти молоді має включати:

- наявність кваліфікованих педагогічних кадрів;
- удосконалення предметної галузі «Основи податкових знань» у межах освітнього стандарту;
- видання навчально-методичного комплексу з предметної галузі «Основи податкових знань»;
- включення тематики податкового профілю до навчальних дисциплін відповідних спеціальностей;
- формування переліку економічних спеціальностей, у межах яких готуються фахівці-податківці;
- проведення податкової олімпіади та інших конкурсів з податкової тематики.

У цьому зв'язку пріоритетними для України мають стати такі напрямки:

- розроблення стандарту на кваліфікацію педагога-податківця на основі державного освітнього стандарту;

- підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації працівників освіти;
- підготовка й розповсюдження засобів наочної агітації та поширення інформаційної підтримки податкової освіти в установах загальної, середньої, професійно-технічної, передфахової, додаткової, вищої освіти, освіти дорослих;
- поширення в освітніх і соціальних закладах літератури й організація випуску періодичного видання з податкової тематики для населення;
- об'єднання шкільних і студентських колективів довкола соціально значущих економічних проблем населеного пункту;
- удосконалення системи та якості податкової освіти;
- організація системи інформаційної підтримки податкової освіти, залучення уваги громадськості до цієї тематики;
- створення інформаційного банку з податкової освіти, що включає реєстри навчально-методичної літератури, нормативних документів.

Фахова перепідготовка та підвищення кваліфікації керівників і фахівців у галузі застосування податкового законодавства. Керівники організацій та відповідальні фахівці, пов'язані зі сплатою податків, мусять мати підготовку в галузі податкового законодавства. Організація фахової перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників і фахівців вимагає координації з боку центрального органу виконавчої влади, що здійснює управління у сфері податкової політики України.

З метою підвищення дієвості цієї роботи потрібно:

- активізувати увагу громадян до ухвалених керівниками й відповідними фахівцями рішень, пов'язаних із податковою політикою;
- посилити заходи відповідальності керівників і фахівців за дії чи бездіяльність, що призвела до порушень вимог податкового законодавства;
- формувати громадську думку щодо потреби та престижності перепідготовки й підвищення кваліфікації податківців, відповідальних у галузі оподаткування;

– підвищувати інформованість підприємців щодо питань законодавства у сфері оподаткування; поширювати спеціальну літературу для забезпечення процесу підготовки й перепідготовки податківців, відповідальних у галузі оподаткування.

У контексті формування високої податкової культури суттєвого значення набуває розроблення її економічного механізму та нормативно-правової бази. Економічний механізм у зазначеній сфері має бути спрямовано на стимулювання формування податкової поведінки платників.

У процесі діяльності стимулювання податкової поведінки має включати:

– пільгове оподаткування доходів, отриманих через збільшення чи розширення податкової бази порівняно з аналогічним періодом минулого звітного періоду;

– організацію конкурсів із присудженням премій кращим юридичним особам і фізичним особам-підприємцям за створення додаткових робочих місць;

– запровадження й диференціацію податкових пільг залежно від розміру інвестицій для інвесторів і підприємств, у яких створено максимально сприятливі умови для залучення внутрішніх і зовнішніх інвестицій;

– пільгове оподаткування й інші форми стимулювання організацій, що займаються спонсорською діяльністю та фінансують заходи з розширення виробництва і збільшення робочих місць;

– матеріальне стимулювання діяльності громадян, що спрямована на пропаганду податкових знань, а також на важливість для суспільства сплати податків.

Щодо вдосконалення нормативно-правового забезпечення може бути ухвалено нормативно-правові акти, спрямовані на зменшення податкового навантаження на бізнес і відповідно – на посилення відповідальності за податкові правопорушення, зокрема за виплату й отримання неофіційної заробітної платні, запровадження прогресивної шкали ПДФО.

Для формування високої податкової культури особливої важливості набуває поширення податкових знань. Так, з ініціативи Державної податкової служби України – центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нині організовано:

- щомісячна публікація журналу «Вісник. Офіційно про податки» з інформативними матеріалами з податкової та митної тематики;

- запровадження щорічних конкурсів «Кращий декларант року», «Сумлінні платники податків», «Податки очима дітей», функціонування спеціалізованих податкових класів;

- запровадження спільно з Міністерством освіти і науки України спецкурсу майбутнього платника податків – нової дисципліни для дев'ятикласників, яку вивчатимуть за новим підручником «Основи податкових знань»;

- проведення нарад, семінарів і круглих столів з актуальних питань оподаткування, роз'яснення та практичного застосування податкового й митного законодавства.

Основними напрямками поширення податкових знань мають бути:

- створення комплексної системи податкової освіти для українських школярів в 10-х та 11-х класах, а також для учнів початкових класів;

- забезпечення відкритості інформації про стан сплати до бюджету та відшкодування з бюджету податків і зборів у розрізі регіонів і категорій платників;

- розроблення інформаційно-аналітичного комплексу «Податковий паспорт України»;

- забезпечення доступу громадян до корисної для них інформації про обсяги надходжень і напрями використання коштів, що надходять до бюджетів;

- збільшення обсягу видаваної податкової літератури, уключаючи випуск навчальних посібників, масових видань з питань роз'яснення та застосування

податкового законодавства, збірників нормативно-правових документів й інформаційних матеріалів;

– збільшення кількості роз’яснень з питань оподаткування на офіційному вебпорталі ДПС та його територіальних органів;

– інформаційна підтримка медіазасобів;

– прагнення публічно обговорювати актуальні питання оподаткування й проблеми наповнення бюджету на нарадах, семінарах і круглих столах.

Запропоновано шляхи та засоби реалізації політики у сфері формування податкової культури. Так, у сфері державного управління щодо формування податкової культури, що відповідає ринковій економіці, потрібно:

– розмежувати повноваження й відповідальність між центральними органами виконавчої влади, їх місцевими органами та органами місцевого самоврядування;

– створити Координаційну громадську раду з питань податкової освіти та формування податкової культури;

– залучати керівників місцевих органів виконавчої влади й пересічних працівників до заходів з формування податкової культури у громадян.

У галузі нормативно-правового забезпечення політики з формування податкової культури потрібно створити відповідний правовий механізм, а саме:

– ухвалити постанову Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції формування податкової культури населення»;

– забезпечити реалізацію основних положень Концепції під час розроблення проєктів інших нормативно-правових актів;

– розробити проєкт Закону України «Про освітню та культурно-просвітницьку діяльність щодо формування податкової культури в Україні»;

– внести зміни до чинного законодавства щодо посилення відповідальності юридичних і фізичних осіб за незаконне приховування або мінімізацію доходів, що підлягають оподаткуванню, та інші умисні податкові правопорушення;

– залучати громадян до обговорення проєктів законів, проєктів регуляторних актів Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України, що проводяться в рубриці «Для громадськості / Звернення громадян» на Урядовому порталі.

Задля фінансового забезпечення заходів щодо формування податкової культури треба залучати бюджетні та позабюджетні кошти.

Для цього слід вирішити такі завдання:

– забезпечити адекватне бюджетне фінансування заходів щодо формування податкової культури;

– розробити, ухвалити й реалізувати програму «Формування та розвиток податкової культури в Україні на 2024 – 2028 роки і в перспективі до 2035 року» відповідно до сучасного економічного стану, до орієнтації України на вступ до Європейського Союзу, а також ураховуючи ментальні й територіальні риси різних груп населення країни;

– створити умови для стимулювання благодійності у сфері пропаганди формування високої податкової культури;

– співпрацювати з бізнесовими структурами в галузі регулювання податкової політики.

В ідейно-моральній сфері уявляється доцільним використання таких методів і прийомів:

– постійне оновлення на розширення спеціального курсу майбутнього платника податків в установах освіти;

– проведення регіональних конкурсів окремо серед юридичних та фізичних осіб на кращого платника податків у селі, селищі, територіальній громаді, районі, місті, області;

– виховання в населення поваги до податків та пропаганда важливості їх сплати для кожної родини і країни загалом;

– проведення конкурсів на кращий малюнок, плакат, фотографію, літературний твір, фільм, рекламу на податкову тематику серед дітей, школярів,

студентів, курсантів, художників, літераторів, державних службовців, платників податків;

– створення телевізійних програм на регіональному телебаченні, що розкривають роль та місце податків у житті людей і держави; проведення зустрічей з ученими-економістами, керівниками органів державної влади та органів місцевого самоврядування, фахівцями органів доходів і зборів, лідерами громадських організацій, представниками малого та середнього бізнесу, відомими акторами та журналістами, спортсменами та музикантами, керівниками закладів освіти і молоддю;

– проведення масових заходів з патріотичного виховання молоді під гаслом «Сплата податків – запорука національної безпеки України»; популяризація податкових програм, проєктів, заходів, що проводяться громадськими організаціями платників податків, учасниками волонтерського руху, Урядом України та органами податкової служби;

– публікація регіональної преси, буклетів, рекламної продукції з податкової проблематики та її поширення.

Реалізація положень Концепції формування податкової культури має передбачати:

– створення Координаційної громадської ради з питань податкової освіти, просвіти й формування податкової культури;

– розроблення проєкту Закону України «Про освітню та культурно-просвітницьку діяльність щодо формування податкової культури в Україні»;

– унесення змін до законодавства України, що посилює відповідальність за умисні «податкові» правопорушення;

– запровадження відповідальності найманих працівників за порушення трудового законодавства щодо отримання неофіційної заробітної плати від роботодавця, недекларування доходів і несплати з них податків;

– розроблення, ухвалення та реалізацію програми: «Формування та розвиток податкової культури в Україні на 2024 – 2028 роки і в перспективі до 2035 року».

Конкретизація положень цієї Концепції щодо вирішення окремих завдань у сфері формування податкової культури буде здійснена під час розроблення названих вище проєктів законів, нормативно-правових актів та цільової комплексної програми.

Наведені в нашому дослідженні концептуальні підходи можуть бути застосовані для розроблення регіональних програм формування податкової культури. Так, нами розроблено проєкт Програми формування високої податкової культури у місті Херсоні (додаток Б).

3.3 Рекомендації органам публічної влади щодо вдосконалення податкової культури населення

Попри суперечливість і різноспрямованість стратегічних і поточних економічних інтересів у сфері оподаткування й податкової культури громадян-платників і податківців, можна ефективно й з малими витратами модернізувати податкові відносини й досягти високого рівня податкової культури в суспільстві.

Виходячи із сучасних умов стану розвитку українського суспільства, функціонування податкової системи, реалізації податкової політики та стратегічних завдань діяльності державної податкової служби України, а також з урахуванням аналізу проблемних аспектів, можна визначити такі *пріоритетні напрями формування податкової культури*:

1. Вироблення ідеології податкової політики на принципах демократизму, справедливості, рівності, простоти і передбачуваності

Принцип демократизму передбачає дотримання балансу інтересів, прав і обов'язків між державою, податковою службою та платниками податків. Пріоритети державної податкової політики у сфері формування податкової культури громадян мають базуватися на ґрунті ціннісних орієнтацій, морально-етичних норм, а не за мотивами наповнення бюджету будь-якими методами (тобто за домінування фіскального підходу).

Принцип справедливості виявляється в такій схемі: той, хто заробляє, має право отримати свою законну частку доходу. Тобто бюджет має також отримати свою частку доходу від відповідних відрахувань. При цьому податки, сплачені до бюджету, повинні прозоро й розумно використовуватися, що має бути відомо кожному громадянину.

Принцип рівності полягає в тому, що всі громадяни сплачують податки, тобто система оподаткування рівна для всіх без жодних винятків, незалежно від статусу компанії чи олігарха, чи політика.

Принцип простоти – засада нової податкової політики, що полягає в такому: найкращий спосіб побороти корупцію в податковій системі й досягти рівності в цій сфері – це максимально спростити процес оподаткування.

Принцип передбачуваності податкової політики. За ним підприємець мусить знати, які податки встановлено та які податки будуть змінюватися, щоб легко й безболісно прогнозувати і змінювати бізнесові справи.

2. Досягнення прозорості й добросовісності податкової системи. Ця концепція включає такі положення: 1) забезпечення дотримання балансу інтересів між державою, податковою службою та платниками податків; 2) зміна ідеології діяльності податкової служби – перетворення її з фіскальної на сервісну, що призведе до зростання рівня добровільності у сплаті податків та сприятиме соціально-економічному розвитку країни. У формуванні такої нової ідеології важливу роль відіграють конструктивні, доброзичливі відносини між владою, податківцями, з одного боку, та суб'єктами господарювання – з іншого. Має бути створено позбавлений силового чинника пом'якшений режим із нормальними умовами для тих підприємств, що стабільно працюють, дисципліновано виконують податкові зобов'язання.

3. Формування суспільного свідомого доброзичливого відношення до податків та обов'язку їх сплати. При цьому платники податків обов'язково мають бачити суспільну ефективність їх сплати і відчувати цю ефективність особисто. Податкові реформи мають бути вибудовано так, щоб це не викликало супротиву в сумлінних платників.

Якщо відбуваються зворотні процеси, то таку реформу підготовлено недосконало. Так, збільшення податкових відрахувань відповідно до легалізації заробітної плати або її частини, що раніше виплачувалася «у конвертах», з метою заохочення роботодавців до виводу коштів із «тіні» та зменшення податкового тягара передбачає, що держава може перші два роки відшкодувати таким суб'єктам частину сплачених податків і не застосовувати до них штрафних санкцій. Також платники, які вперше в добровільному порядку задекларували свої доходи, крім випадків оформлення податкової знижки, що передбачена Податковим кодексом України, мають розраховувати як мінімум на податкові пільги від держави.

Саме таким чином держава знизить супротивні настрої громадян-платників від підвищення податкового навантаження і водночас розширить базу оподаткування. Платники будуть розуміти, що держава піклується про них і намагається максимально пом'якшити навантаження від збільшення податків.

4. Розроблення та впровадження Стратегії сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства (комплаєнс-стратегії), яку рекомендовано Україні відповідно до результатів діагностичного оцінювання зарубіжними експертами та апробовано Програмою формування податкової культури (наприклад, у місті Києві у 2016-2018 рр. і наступні 2019-2023 рр.). Це перший крок, що дозволив вивести відносини податкових органів із платниками на якісно новий рівень, що ґрунтується на довірі й партнерстві.

Розроблення й упровадження комплаєнс-стратегії надало можливості мінімізувати ризик недотримання платниками вимог податкового законодавства, допомогло платникам уникнути найбільш поширених помилок у майбутньому, максимально спростити подання звітності та сплату податків, спільно вирішувати проблеми й усувати незаконні перешкоди.

У світовій практиці застосовуються комплексні підходи, що використовуються для стимулювання добровільної сплати податків, а також зменшення випадків невиконання або часткового невиконання платниками своїх зобов'язань. Такі підходи базуються на організації спільної роботи

податкових органів і платників у сфері сприяння добровільної сплаті податків та виконання вимог податкового законодавства за допомогою економічних, психологічних і адміністративних методів. Як показує світовий досвід, однієї, єдино правильної стратегії формування податкової культури не існує. Остання кожен раз складається з пакету різних елементів, скомбінованих залежно від конкретної національної та історичної ситуації.

5. Удосконалення, спрощення та стабілізація податкового законодавства України. Ухвалення Податкового кодексу є першим кроком в означеному напрямку, проте податкове законодавство залишається складним і не вирішує повним обсягом усі проблемні питання. У перспективі слід зробити податкове законодавство більш доступним для платників податків, що б відповідало економічним і соціальним реаліям. Податкове законодавство потребує дальшого вдосконалення через унесення відповідних змін до Кодексу з наступною стабілізацією.

Податковий кодекс, який ще називають «економічною конституцією України», сприяє не лише поліпшенню податкового клімату, але й установлює єдині правила, за порушення яких передбачено адекватну відповідальність.

6. Забезпечення проведення комплексної реформи органів контролю, рекрутинг співробітників на відкритих конкурсах, забезпечення їм гідної заробітної плати, утвердження персональної відповідальності підвищення іміджу й престижу роботи в податкових органах.

Для цього потрібні: більш дієва боротьба з корупцією в податкових органах; підвищення фінансової та правової захищеності працівників-податківців, посилення системи мотивування; підвищення кваліфікації податківців; створення всередині широких верств населення максимально сприятливого іміджу податкових органів; чітке дотримання податківцями корпоративного кодексу етики.

Остаточна ліквідація податкової міліції та інших економічних підрозділів правоохоронних органів, і натомість створення єдиного органу з розслідування економічних злочинів – Бюро фінансових розслідувань (БФР) – дозволили

надати нового поштовху до активізації боротьби зі схемами ухилення від податків або їх мінімізації.

Зазначимо, що саме сьогодні проблема низького рівня податкової культури населення набуває особливої актуальності та вагомості – у час реалізації адміністративної реформи, що включає перегляд і вдосконалення особливостей функціонування податкових органів у сфері контролю оподаткування, а також мотивації платників. Загалом успіх соціально-економічних реформ, зокрема й податкової, залежить від того, чи зможе держава змінити систему управління таким чином, щоб мінімізувати можливість виникнення корупційних ризиків.

7. Забезпечення високої ефективності роботи податкової служби через підвищення кваліфікації персоналу, удосконалення інструментів та зменшення вартості податкового адміністрування, модернізації системи інформаційного забезпечення податкового процесу та підвищення якості обслуговування платників податків. Для підвищення якості виконання податкових процедур потрібне далі вдосконалення стандартів обслуговування платників податків та адміністративних регламентів у податкових органах. Задля досягнення високого рівня професіоналізму податківців слід запровадити дієву систему фахових, морально-етичних критеріїв оцінювання їхньої роботи. Одним із пріоритетів діяльності має стати ребрендинг податкової служби. Бренд оновленої податкової служби має асоціюватися у платників з належним сервісом, доброзичливим ставленням, фаховим консультуванням, відсутністю корупції, увічливістю персоналу. Ребрендинг ДПС полягає в тому, що імідж податкового відомства як інструменту фіскального тиску має бути остаточно змінено на імідж як сервісної служби. Лише таким чином можна сформувати тренд на податкову культуру, сумлінне виконання податкових обов'язків.

8. Легалізація тіньових капіталів та податкова амністія. Для легалізації «тіньових» доходів виникла нагальна потреба в ухваленні Закону про добровільне декларування доходів, із яких не сплачено податки, та оподаткування «тіньових» доходів за ставкою, що значно менша ніж

передбачено Податковим кодексом України. Проте щоб закон про амністію капіталів почав працювати, слід також ухвалити закони про загальне декларування доходів громадян і про контроль за витратами. Запровадження з боку держави загального декларування доходів, із яких сплачуються податки, та жорсткого контролю за витратами державних фінансів забезпечить передумови для формування високої податкової культури в громадян.

9. Повернення довіри суспільства до дій податкової служби та інших органів державної влади й місцевого самоврядування. Актуальними цінностями для сучасного українського суспільства є стабільність, справедливість, прозорість, що в свідомості більшості платників податків слабо корелюються з діями владних структур. Зміцнити податкову дисципліну можна лише за умови підвищення авторитету держави. Громадяни мають вірити в те, що держава насамперед піклується про їхнє благо, відчувати реальну турботу в підвищенні свого добробуту та поліпшенні якості послуг у всіх сферах суспільного життя.

Довіра – це одне з підґрунть соціального капіталу. Залежно від наявності довіри загалом функціонує економіка, а зокрема податкова служба є індикатором, який формує та відбиває розвиток економіки. Однак Україна є європейською країною з низьким рівнем доходів і, відповідно, довіри. Державі потрібно багато чого зробити для того, щоб підвищити рівень податкової культури платників, що, своєю чергою, формує сумлінну податкову поведінку.

Рівень довіри населення до будь-якої державної служби істотно впливає на рівень ефективності її роботи, Це стосується й податкової служби, коли першим кроком у поверненні довіри до неї громадян, досягнення розуміння й партнерських взаємовідносин між податківцями і платниками має стати формування позитивної громадської думки про діяльність податківців. Потрібна дальша розбудова й реформування ДПС, й успіх у цьому процесі залежить від формування в суспільній свідомості законослухняності й відповідальності в користуванні податковою сферою. Водночас це залежить і від дій самих податківців, які мають гарантувати прогнозованість, зрозумілість і прозорість, а також інформованість, що зумовить посилення віри громадян у

податкову службу як надійну, дієву й добросчесну, тобто буде сформовано позитивну податкову культуру. Таким чином, завоювати довіру населення до діяльності влади можна лише за допомогою реалізації таких цінностей, як порядок, справедливість, відповідальність і стабільність.

10. Пропаганда з боку держави поваги до сумлінного платника податків, установлення і зміцнення партнерських відносин між ними. Зв'язок податкової культури з повагою до платника як особистості з правами та свободами, честю та гідністю є надбанням і цінністю суспільства, завдання якого – створити таку податкову, морально-правову атмосферу в суспільстві, яка б гарантувала свободу особистої поведінки в поєднанні з відповідальністю перед суспільством, забезпечувала б права, повагу до гідності особи та її соціальну захищеність.

У сучасних умовах стає актуальним запровадження оновленої Програми розвитку податкової культури в Україні, що має бути спрямована на підвищення престижу та сприятиме підвищенню суспільної поваги до дисциплінованих платників податків.

11. Взаємна відповідальність усіх учасників податкового процесу. Неухильне виконання кожним платником свого конституційного обов'язку щодо повної та своєчасної сплати податків і зборів передбачає шанування громадянами положень Конституції, законів України та діяльності органів влади, усвідомлення кожним платником відповідальності перед суспільством за несплату податків або ухилення від їх сплати.

Водночас податкова культура суспільства – це не лише ставлення платників до своїх обов'язків щодо сплати коштів до державного чи місцевого бюджету, це також професійне й неупереджене ставлення податківців до суб'єктів оподаткування, оскільки в основі податкової культури має бути взаємна відповідальність. Знання й використання своїх прав, безумовне виконання обов'язків кожним платником податків – це найважливіші умови формування високого рівня податкової культури, безконфліктного співіснування бізнесменів і податківців. Саме цей принцип маємо покласти в

основу податкових відносин з метою формування податкової культури європейського зразка.

12. Вивчення громадської думки про систему оподаткування та податкове законодавство. Актуальним завданням визначається забезпечення зворотного зв'язку між органами влади, податковою службою та платниками податків з метою вироблення загальної стратегії податкової діяльності, удосконалення податкової й економічної політики держави та внесення відповідних змін до чинного законодавчого поля діяльності податківців. Актуальним убачається й розроблення в податкових органах спеціального плану заходів щодо зв'язків із громадянами, у якому потрібно передбачити вивчення громадської думки через анкетування та опитування окремих громадян та їх груп, регулярні зустрічі (брифінги, пресконференції, інтерв'ю) керівників і фахівців-податківців із представниками медіа та громадських організацій. Таким ж важливими є й виступи в місцевій пресі, на радіо й телебаченні. Водночас, на нашу думку, більш важливим є безпосереднє контактування працівників податкових органів із населенням з актуальних питань податкового законодавства та інших податкових проблем.

13. Забезпечення широкого й оперативного інформування громадян і розвиток податкового консультування платників про зміни в нормативно-правовому регулюванні податкової сфери, рекламно-інформаційні заходи, використання медіаканалів, зокрема інтернет-мережі, активна просвітницька діяльність. Для громадян сплата податків становить їх конституційний обов'язок, для бізнесових структур – соціальну відповідальність. Суттєве значення має організація навчання платників податків з питань застосування податкового законодавства, зокрема введення відповідних дисциплін до шкільних та університетських програм (наприклад, основи податкових знань, податкова соціологія тощо). Поряд з адміністративно-правовими заходами, що й надалі залишатимуться основним засобом стягнення податків, слід постійно вести роз'яснювально-виховну роботу, спрямовану на дотримання та зміцнення податкової дисципліни.

Одним із напрямів формування податкової культури є агітування населення щодо повної та добровільної сплати податків, створення атмосфери, що не сприяє можливості вагатися: сплачувати податки чи ні.

14. Запровадження ефективного громадського контролю за адмініструванням податків і зборів, ефективністю та прозорістю використання сплачених податків, активна співпраця податкової служби з громадськими організаціями. Дотримання податкової дисципліни, виконання вимог закону має бути обов'язковим не лише для платників податків, а й для тих владних структур, що розпоряджаються зібраними податками. Регулює ці процеси Закон про Державний бюджет, який щороку ухвалюється Верховною Радою України. У цьому Документі державної ваги конкретно зазначається, як і в чийх інтересах використовуються податкові надходження. Саме тому має бути забезпечено прозорість у використанні бюджетних коштів і контроль громадськості за цим процесом. Як відомо, у країнах із розвинутими ринковими відносинами відомості про доходи й видатки бюджету доступні кожному члену суспільства, а контроль здійснюється громадянами, тобто діє принцип гласності.

15. Використання досвіду й тенденцій розвитку податкових органів у зарубіжних країнах. У результаті вивчення світового, насамперед європейського, досвіду у сфері податкової політики, доходимо висновку, що добровільність сплати податків досягається за створення умов, коли платники не можуть уникнути оподаткування, а за навмисне ухилення від їх сплати – настає відповідають згідно із законодавством. У цивілізованому діловому світі платник податків боїться не лише покарання за порушення вимог податкового законодавства, а й публічного безчестя. Працівники податкових органів в Європі та США обходяться мінімальною кількістю перевірок і розслідувань, оскільки несплата податків засуджується самими громадянами, а випадки ухилення є швидше винятком ніж поширеним явищем.

Саме тому в Україні формування податкової культури має бути винесено до низки пріоритетних напрямів реформування всієї системи державного управління. Добровільність сплати податків залежить і від того, наскільки

платники податків ознайомлені із законодавством, наскільки усвідомлюють потребу їх сплачувати. Водночас чинне в Україні податкове законодавство передбачає застосування фінансових санкцій до його порушників незалежно від причин, що призвели до порушення. Для застосування санкцій не має значення, навмисне особа пішла на таке порушення, чи через свою необізнаність, оскільки серед населення таких людей значно більше, ніж тих, які навмисно ухиляються від сплати податків.

Отже, формування податкової культури вітчизняних платників податків має відбуватися на основі системи заходів, що можна умовно об'єднати в такі групи: законодавчі, наукові, освітні, виховні, консалтингові (рис. 3.1).



Рис. 3.1 Система заходів щодо формування податкової культури
Джерело: побудовано автором

Реалізація зазначених заходів сприятиме формуванню нової ментальності українських громадян, усвідомленню важливості їх ролі в наповненні бюджету та виведе державну податкову службу на принципово вищий рівень розвитку.

Значну роль у формуванні податкової культури українського суспільства відіграє прагнення до європейських цінностей. Можна здійснити безліч реформ і створити нові інституції, проте поки не зміняться цінності в кожного українця, ця система не буде ефективною. Побудувати європейські інститути без впливового прошарку людей, які сповідують європейські цінності, у принципі неможливо. Якщо в країні створити атмосферу активного проповідування європейських цінностей, то це стане модою, і навіть людям, які їх не сповідують, буде незручно проти них заперечувати, а отже, знизиться протестне відношення до податків і відповідно збільшиться кількість сумлінних платників.

Досвід зарубіжних країн у цьому сегменті державного управління свідчить про потребу вироблення єдиних механізмів формування національної податкової культури з урахуванням соціальних, економічних і демографічних особливостей розвитку нашої держави на сучасному етапі.

Культура в позитивному розумінні, якою б вона не була – політичною, податковою, технологічною, побутовою тощо, – завжди є надбанням. Саме тому для формування високого рівня податкової культури потрібен час. Очевидно й те, що процес налагодження цивілізованих відносин буде займати не кілька років, а десятиріччя. Кожному громадянину держави й народу загалом хочеться якнайшвидше пройти цей період, проте діють закони економічного й суспільного розвитку, які навіть за великого бажання переступити не можна. Зважаючи на це, ми маємо налаштовуватися на копітку багаторічну працю, крок за кроком будувати нові суспільно-економічні відносини, перевиховуючи при цьому й державного службовця, й підприємця – платника податків, і пересічного громадянина.

Висновки до третього розділу

1. За різними підрахунками, рівень тіньової економіки в Україні становить 30-50% ВВП. Це вагомий показник, що істотно впливає на умови ведення бізнесу, розвиток країни та її інвестиційну привабливість. Тіньова економіка становить одну із найбільших перешкод розвитку України як конкурентоспроможної країни, де підвищення соціальних стандартів життя та інтеграція до європейського співтовариства має бути актуальним завданням. Тіньова економіка відбиває стан криміналізації економічних процесів, високого рівня корумпованості органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також стан низької правової та податкової культури юридичних і фізичних осіб. Вирішення цих проблем нині має бути першим завданням для України.

Складниками тіньової економіки є такі види ухилення від сплати податків:

- приховування реальних доходів;
- приховування реальної кількості найманих працівників на підприємстві;
- приховування реальних розмірів виплаченої зарплатні, а також залучення зарплатні «у конвертах».

Українською специфікою «тінізації» ринку праці визначається наявність комбінованих форм оплати, що передбачають часткову виплату заробітної платні «в конвертах».

Також призводить до виводу офіційної зарплатні в «тінь» значне навантаження на фонд оплати праці й незручне податкове адміністрування.

Визначено, що мінімізувати схеми «тінізації» ринку праці здатна лібералізація трудового законодавства, забезпечення свободи трудової угоди, істотне зменшення надмірного навантаження на фонд оплати праці. Сутність змін полягає в тому, щоб замінити три чинні податки та збори на один – єдиний податок із заробітної плати, який буде сплачуватися за єдиним казначейським

рахунком. Втрати бюджету буде нівельовано через вивід зарплати з «тіні». Витрати на податкове адміністрування буде зменшено таким чином: один рахунок замість трьох, один податковий звіт замість двох, а також один інспектор, залучений до камеральних і документальних перевірок.

З метою виведення бізнесу з тіньового сектору новоствореній ДПС слід розпочати активну роботу з детінізації економіки, тобто реальну роботу з реалізації заходів щодо сприяння легалізації праці й заробітної платні, роз'яснювальну роботу з роботодавцями, які офіційно виплачують своїм працівникам лише мінімальну заробітну плату, а решту – без належного обліку та відповідно – без сплати належних податків і зборів до бюджету. Податківцям слід постійно шукати нові форми інформаційної й масово-роз'яснювальної роботи з більшою частиною населення щодо висвітлення інформації про такі негативні явища, як використання праці незареєстрованих найманих працівників, виплату заробітної плати в «конвертах» або в розмірі, що нижчий законодавчо встановленого мінімуму. Мета такої роботи – викоринити практику виплати заробітної плати в «конвертах», збільшити надходження податку з доходів фізичних осіб до бюджету завдяки збільшенню обсягу виведених з «тіні» доходів.

Отже, нелегальна трудова діяльність в Україні свідчить про низьку податкову культуру як роботодавців, які мінімізують видатки на оплату праці й не сплачують податки, так і працівників, що погоджуються на такі умови.

Уважаємо, що кожна сторона нелегальної трудової діяльності (роботодавець пропонує умови, а найманий працівник з ними погоджується) свідомо порушує законодавство й заслуговує на притягнення до відповідальності. Водночас вітчизняне законодавство не передбачає притягнення до відповідальності найманих працівників, які отримують неофіційну заробітну плату й не повідомляють про такі факти податковим органам. Це є одним із суттєвих недоліків, що потребує законодавчого врегулювання. Активна громадянська позиція кожного громадянина допоможе створити в українському суспільстві атмосферу нетерпимого ставлення до

такого негативного явища, як приховувана зайнятість. Потрібно на законодавчому рівні створити такі умови, що зроблять виплату неофіційної заробітної плати економічно не вигідною для роботодавців та працівників. Поряд із цим податковим органам слід усіма можливими засобами роз'яснювати потребу виплати й отримання заробітної плати лише легальним шляхом, заохочувати сумлінних платників та свідомих громадян, створювати партнерські відносини й атмосферу взаємної довіри між податковою службою і платниками, які б сприяли підвищенню податкової культури в суспільстві.

Важливо наголосити, що подання декларації про сукупний річний дохід – це не лише конституційний обов'язок кожного громадянина, а й можливість добровільної сплати податків, від рівня якої залежить стан місцевих бюджетів, соціально-економічний розвиток регіонів та добробут громадян. Декларування має стати невід'ємним складником менталітету громадян, а суспільна мораль орієнтована на публічний осуд тих, хто приховує доходи. Добровільна сплата податків – це показник рівня податкової культури суспільства.

2. Під час дослідження обґрунтовано, що завданням державної податкової політики є встановлення такого оптимального рівня податкових відносин, що забезпечує баланс інтересів держави і платників податків. Нова податкова ідеологія має встановити виважений баланс між державними, суспільними інтересами та інтересами бізнесу. Цей факт зумовлює пошук концептуальної моделі учасників податкових відносин, спрямованої на досягнення паритету інтересів держави і платників податків як необхідної умови формування високої податкової культури в суспільстві.

Доведено, що вирішення конфлікту інтересів між державою та платниками податків можливе в межах програми формування податкової культури на загальнодержавному та регіональному рівні. Ухвалення такого документа створить передумови для позитивних змін у психології взаємовідносин податківців та платників податків. У зв'язку з цим державну податкову політику має бути спрямовано на збалансованість інтересів усіх учасників податкових відносин. Цьому сприятиме застосування

концептуального підходу до формування державної податкової політики у сфері розвитку податкової культури населення, заснованого на гармонізації інтересів держави та платників, що базується на таких компонентах, як цілі та завдання, повноваження та функції органів державної й місцевої влади, напрями, механізми, інструменти та оцінювання результативності.

Нами розроблено та запропоновано концептуальні підходи до формування високої податкової культури, що можливо застосувати на регіональному рівні під час складання програм і планів формування високої податкової культури.

Запропонована нами Концепція формування податкової культури являє собою сукупність поглядів на цілі, завдання, принципи та основні напрями нормалізації поведінки людей в податковій сфері і є одним із елементів податкової політики держави та забезпечення її економічної безпеки.

Реалізація основних положень Концепції формування податкової культури передбачає:

- створення Координаційної громадської ради з питань податкової освіти, просвіти та формування податкової культури;
- розроблення проєкту Закону України «Про податкову освіту, просвіту і формування податкової культури в Україні»;
- внесення змін до законодавства України, що посилюють відповідальність за умисні «податкові» правопорушення;
- запровадження відповідальності найманих працівників за порушення трудового законодавства щодо отримання неофіційної заробітної плати від роботодавця, недекларування доходів та несплати з них податків;
- розроблення, ухвалення й реалізацію програми «Формування та розвиток податкової культури в Україні на 2024-2028 роки і в перспективі до 2035 року».

Конкретизацію положень цієї Концепції щодо вирішення окремих завдань у сфері формування податкової культури буде здійснено під час

розроблення названих вище проєктів Закону, нормативно-правових актів і цільової комплексної програми.

Наведена в нашому дослідженні структурна концептуальна модель може бути застосована для розроблення регіональних програм формування податкової культури. Так, нами розроблено проєкт Програми формування високої податкової культури у місті Херсоні на 2024-2028 роки.

3. Виходячи із сучасних умов стану розвитку українського суспільства, функціонування податкової системи, реалізації податкової політики і стратегічних завдань діяльності державної податкової служби України, а також з урахуванням аналізу проблемних аспектів можна визначити такі пріоритетні напрямки формування податкової культури:

- вироблення ідеології податкової політики на засадах демократизму, справедливості, рівності, простоти і передбачуваності;
- досягнення прозорості й доброчесності податкової системи;
- формування суспільної свідомості щодо доброзичливого ставлення до податків та обов'язку їх сумлінної сплати;
- розроблення та впровадження Стратегії сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства (Комплаєнс-стратегії);
- удосконалення, спрощення та стабілізація податкового законодавства України;
- забезпечення комплексної реформи органів контролю, рекрутинг працівників на відкритих конкурсах, забезпечення їм гідної заробітної зарплатні, утвердження персональної відповідальності, підвищення іміджу й престижу роботи в органах державної податкової служби;
- зменшення вартості адміністрування податків, удосконалення якості виконання податкових процедур і модернізація системи інформаційного забезпечення податкового процесу;
- легалізація тіньових капіталів і податкова амністія;
- повернення довіри суспільства до дій податкової служби та інших органів державної місцевої влади;

- пропаганда поваги до сумлінного платника податків, установлення і зміцнення партнерських відносин між ним і податківцем;
- взаємна відповідальність усіх учасників податкового процесу;
- вивчення громадської думки про систему оподаткування та податкове законодавство;
- забезпечення широкого й оперативного інформування громадян і розвиток податкового консультування платників податків про зміни в нормативно-правовому регулюванні податкової сфери, рекламно-інформаційні заходи, активне використання каналів засобів масової інформації;
- запровадження ефективного громадського контролю за адмініструванням податків і зборів, ефективністю та прозорістю використання сплачених податків;
- використання міжнародного досвіду й тенденцій розвитку податкових органів у зарубіжних країнах.

Значну роль у формуванні податкової культури українських громадян відіграє прагнення до європейських цінностей. Можна здійснити скільки завгодно реформ і створити нові інституції, але поки не зміняться цінності кожного громадянина, це не буде працювати. Побудувати європейські інституції без впливового прошарку людей, які сповідують європейські цінності, у принципі неможливо. Якщо в країні створити атмосферу активного проповідування європейських цінностей, то це стане модою, і навіть людям, які їх не сповідують, буде незручно проти них заперечувати, а отже – знизиться протестне відношення до податків і збільшиться кількість сумлінних платників.

Досвід зарубіжних країн у цьому сегменті державного управління свідчить про потребу вироблення єдиних механізмів формування національної податкової культури з урахуванням соціальних, економічних і демографічних особливостей розвитку нашої держави на сучасному етапі.

Матеріали цього розділу оприлюднено в таких публікаціях автора: [11; 15; 17; 20; 22].

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження, виконаного на основі аналізу чинного податкового законодавства України та практики його реалізації, за допомогою теоретичного осмислення наукових праць у різних галузях науки, світової та європейської практики, сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, що спрямовані на формування й розвиток податкової культури населення.

1. У дисертації досліджено генезу та сталі погляди на зміст поняття «податкова культура»; обґрунтовано роль науки державного управління в дослідженні питань у сфері реалізації державної політики щодо розвитку податкової культури громадян як об'єкта державноуправлінського впливу. Систематизовано теоретичні підходи до формування механізмів державної політики у сфері розвитку податкової культури громадян, узагальнено основні підходи до формування та реалізації її механізмів.

З'ясовано, що податкова культура – складний феномен, що охоплює економічний, соціальний, правовий, етичний аспекти суспільних відносин. Ця категорія є соціальним явищем, складником та віддзеркаленням загальної культури правовідносин у сфері сплати податків. Доведено, що податкова культура як частина загальнонаціональної культури, має зв'язок із діяльністю суб'єктів податкових відносин, складається з усвідомлення ними важливості сплати податків для держави (складник політичної культури), зі знання своїх прав та обов'язків у процесі їх сплати (складник правової культури), з досконалого знання та виконання податкового законодавства й підзаконних нормативно-правових актів (складник економічної культури), зі своєчасного подання бухгалтерської та податкової звітності (складник фінансової культури), а також із дотримання норм етики під час спілкування з податківцями.

У процесі теоретичного аналізу зафіксовано різноманітні підходи до визначення поняття «податкова культура». Для повного розуміння сутності поняття «податкова культура» та встановлення механізму забезпечення її

розвитку застосовано комплексний і всебічний підхід, визначено основні критерії дослідження, що наголошують на різних аспектах такої культури, а саме: за суб'єктними критеріями (особиста, корпоративна, суспільна), об'єктними організаційно-правовими критеріями (сфера суспільних правовідносин, міжгалузевий інститут права, синтетична наукова дисципліна, навчальна дисципліна). Обґрунтовано, що в розгляді податкової культури потрібно враховувати всіх суб'єктів податкових відносин (державу, податкову службу і платників податків), які відзначаються різними функціональними обов'язками. Здійснений аналіз свідчить про багатоаспектність податкової культури суспільства: вона включає в себе численні зв'язки, відносини й чинники впливу.

На підставі аналізу наявних понять податкової культури запропоновано уточнене міждисциплінарне визначення: це різновид загальної культури суспільства, що становить систему цінностей і стереотипів поведінки, культурних еталонів, традицій, соціальних звичок та економічних знань, які відтворюють домінантні в суспільстві зразки й моделі правомірної фіскальної поведінки суб'єктів податкових відносин.

Також визначено поняття податкової культури в галузі науки державного управління: податкова культура є інтегрованим поняттям, явищем, об'єктом державного управління сфери суспільних відносин у галузі оподаткування й культури, метою реалізації державної податкової політики, результатом гармонійного поєднання фіскальних інтересів держави та соціальних потреб платників податків на основі формування партнерських відносин.

2. Виходячи із сучасних умов стану розвитку українського суспільства, реалізації державної податкової політики й стратегічних завдань діяльності органів державної податкової служби, визначено такі державноуправлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури населення: політичні, правові, організаційні, економічні, мотиваційні та спеціальні.

Доведено, що для підвищення ефективності державного управління у вирішенні завдань розвитку податкової культури є актуальним комплексне

запровадження та інтеграція можливостей кожного із зазначених державноуправлінських механізмів. Наголошено, що впровадження в управлінський процес елементів державно-громадського управління дозволить сприяти налагодженню більш ефективної співпраці з громадськістю й перетворенню її на плідне партнерство у вирішенні питань розвитку податкової культури.

Дослідження дало змогу обґрунтувати роль соціально-економічного розуміння податку та податкової політики, що полягає у визначенні філософського (світоглядного) сприйняття невід'ємної потреби повної та своєчасної сплати податків і зборів як усвідомленої суспільством; у формулюванні соціально-економічних орієнтирів суспільства, що можуть бути досягнуті державою за допомогою податкової політики у сфері формування високого рівня податкової культури; у формуванні методологічних основ і принципів податкових відносин між державою і платниками.

У роботі доведено, що державну податкову політику має бути спрямовано як на досягнення максимальної результативності загалом, так і на збалансованість інтересів усіх суб'єктів податкових відносин. Цьому сприятиме застосування методологічного підходу до формування державної податкової політики, заснованого на гармонізації інтересів держави та платників податків.

3. У дослідженні виявлено причини низького рівня податкової культури, досліджено умови формування ефективних механізмів державної податкової культури та з'ясовано тенденції розвитку сфери формування податкової культури громадян; проаналізовано міжнародний досвід реалізації державної політики у сфері формування податкової культури й перспективи його впровадження в Україні.

Аналізуючи проблемні аспекти формування податкової культури платників податків, наголошено, що її низький рівень пов'язаний з чинниками, які умовно об'єднуємо в чотири групи: економічного, соціального, організаційно-управлінського та нормативно-правового характеру.

Установлено, що в Україні тривалий час не було єдиної стратегії соціально-економічної реформи щодо формування й розвитку податкової культури громадян. Незбалансована, невважена й неефективна податкова та бюджетна політика держави, низька рентабельність податкової системи, недосконалість, складність, нестабільність і суперечливість податкового законодавства, високий податковий тиск на бізнес, соціально несправедлива система оподаткування та розподілу видатків, значні розміри тіньової економіки, недовіра значної частини населення до держави, державних установ та органів контролю були головними стримувальними чинниками в економічному зростанні держави та матеріального добробуту населення.

Своєю чергою, економічне процвітання держави та підвищення добробуту громадян залежить від повного та своєчасного надходження податків і зборів до всіх бюджетів, що не можна забезпечити без достатнього рівня податкової культури в суспільстві. Поряд із тим низький рівень такої культури, податковий і правовий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих соціальних відносин зумовлюють небажання повно або частково сплачувати податки, що надалі зумовлює податкові правопорушення й ухилення від сплати податків і зборів.

Ці явища мали місце в Україні на початку 90-х років ХХ століття, загострилися під час світової фінансової кризи 2008 року та не зникли й сьогодні, а тому потребують вирішення в найближчий час. Запровадження на державному рівні програми дій щодо формування податкової культури населення та виховання нової генерації сумлінних платників податків дозволить нейтралізувати економічні, соціальні, організаційні й правові чинники зазначених проблем в Україні.

4. У ході здійснення системного аналізу зарубіжного досвіду в питаннях державної політики у сфері розвитку податкових відносин виявлено, що найбільш цінним як для імплементації до національного законодавства України є механізм докорінного реформування податкової системи в межах загального процесу економічних і політичних перетворень у східноєвропейських країнах,

які готуються вступити до Європейського Союзу. Щодо розвинених економічно держав з ефективною моделлю системи оподаткування, то важливим для України є приклад діяльності органів контролю та встановлені дієві форми відповідальності за порушення вимог чинного законодавства у сфері оподаткування. У міжнародній практиці використовується чимало механізмів, які спрямовано на підвищення рівня добровільності у сплаті податків і на формування моделі сумлінного ставлення платників до обов'язку сплати податків, а також на процеси управління ризиками можливого невиконання платниками податкового обов'язку.

Доведено, що заходами впливу на ефективне формування податкової поведінки платників є такі: популяризація добровільного дотримання платником податкового законодавства та пропаганда серед населення податкової моралі щодо потреби сплати податків; інформаційна політика щодо прозорості, відкритості й підзвітності державних фінансів, коли платники податків мають змогу дізнатися про долю власного внеску в формування загального добробуту; використання сучасних інформаційних технологій та створених на їх базі електронних податкових сервісів для зменшення ризику несплати податків; реалізація сучасного новітнього стандарту податкового адміністрування й сервісного обслуговування «великих» платників податків через проведення так званого горизонтального моніторингу – як підходу, що впливає на поведінку платників і дотримання ними податкового законодавства. Обґрунтовано, що наведений в дисертації досвід можна рекомендувати для імплементації в сучасній Україні.

На особливу увагу заслуговує розроблення й упровадження Стратегії сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства (комплаєнс-стратегії) у межах реалізації Програми ЄС «Підтримка державного управління фінансами для України». Це перший крок на шляху до якісних змін у податковому адмініструванні та позитивного сприйняття податківців, що дозволить вивести їх відносини з громадянами-платниками на новий рівень довіри й партнерства.

5. У дисертації запропоновано концептуальні підходи до моделі формування високої податкової культури населення в Україні. Зокрема, запропонована автором Концепція формування податкової культури становить собою науково обґрунтовану сукупність поглядів на цілі, завдання, принципи та основні напрямки процесу нормалізації поведінки громадян у податковій сфері та є одним із елементів податкової політики держави у забезпеченні її економічної безпеки. Концепцію розроблено з урахуванням пропозицій, що надійшли від платників податків, депутатів Херсонської міської ради, громадськості. Концепція складається зі вступу та п'яти розділів, зокрема: мета й завдання формування податкової культури, основні принципи її формування, основні напрями діяльності з формування такої культури, шляхи й засоби реалізації державної політики у сфері формування податкової культури.

6. Обґрунтовано стратегічні напрямки розвитку механізмів державної податкової політики; сформульовано пропозиції та практичні рекомендації щодо способів удосконалення державної податкової політики у сфері формування означеної культури; розроблено підходи до моделі формування високого рівня податкової культури громадян.

Виходячи з наявного стану сучасного розвитку українського суспільства, функціонування державної податкової системи, реалізації податкової політики й стратегічних завдань діяльності ДПС України, визначено пріоритетні напрями формування податкової культури. Це зокрема: вироблення ідеології податкової політики на принципах демократизму, справедливості, рівності, передбачуваності, що передбачає дотримання балансу інтересів, прав і обов'язків між державою, податковою службою та платниками податків; формування суспільної свідомості доброзичливого ставлення до податків та обов'язку їх сумлінної сплати; досягнення прозорості та доброчесності податкової системи; спрощення та стабілізація податкового законодавства України; повернення довіри суспільства до держави, податкової служби та інших державних органів влади; пропагування поваги з боку держави до сумлінного платника податків, установлення та зміцнення партнерських

відносин між ними; запровадження органами контролю лояльності та довіри до платників податків; взаємна відповідальність усіх учасників податкового процесу; запровадження ефективного громадського контролю за адмініструванням податків, ефективністю та прозорістю використання коштів платників податків; забезпечення широкого й оперативного інформування громадян про відповідальність за порушення податкового законодавства, консультування платників податків про зміни в нормативному регулюванні податкової сфери, рекламно-інформаційні заходи, активне використання каналів ЗМІ, заохочення сумлінних платників податків; зменшення вартості адміністрування податків, удосконалення якості виконання податкових процедур та модернізація системи інформаційного забезпечення податкового процесу; активізація просвітницької діяльності, уведення відповідних дисциплін до шкільних та університетських програм; легалізація тіньових капіталів і податкова амністія, запровадження Стратегії сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства (комплаєнс-стратегії).

Проведені дослідження дають підстави зробити висновок, що формування й розвиток податкової культури громадян України сприятиме стабільному збільшенню надходжень податків і зборів до всіх бюджетів, зростанню рівня добровільності у сплаті податків, активізації діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, збільшенню прозорості й доброчесності податкової служби, поліпшенню якості обслуговування платників податків, зростанню довіри до органів державної податкової служби з боку суспільства. За умови взаємного бажання й зацікавленості платників податків і податківців план дій щодо цілеспрямованого формування в суспільстві податкової культури з урахуванням специфіки соціально-економічних відносин є реальним для виконання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамов Д. В. Шляхи удосконалення податкового механізму державного регулювання розвитку малого бізнесу в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. №22. С. 91–96.
2. Адонін С. В. Реалізація податкової політики держави в умовах її реформування. *Організаційно-економічне, фінансово-кредитне і інституційно-правове забезпечення інноваційного розвитку суб'єктів господарювання та територіальних громад* : матер. міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Чернівці : БДФА, 2011. С. 41–45.
3. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія. К. : Алерта, 2013. 384 с.
4. Андрущенко В. Л. Умови та ідеали податкової культури. *Професійна етика працівника державної податкової служби як складова етики державного службовця України*: матер. наук.-практ. конф. Ірпінь: Національний університет ДПС, 2006. С. 13-17.
5. Андрущенко О. Ю., Луценко В. І. Напрями реформування інституційного забезпечення податково-бюджетної політики України в контексті децентралізації її фінансової системи. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2017. Вип. 27(2). С. 143-146.
6. Балабан В. В. Механізми державного управління в сфері оподаткування з урахуванням принципів еволюційної економіки : автореф. дис. ... канд. держ. упр.: 25.00.02. Донецьк, 2006. 19 с.
7. Башинський І.А. Аналіз причин низького рівня податкової культури в Україні. *Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування*. 2019. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ttpdu_2019_2_8.
8. Башинський І.А. Баланс інтересів у відносинах між фіскальною службою та платниками податків як необхідна умова формування податкової культури. *Актуальні проблеми державного управління на сучасному етапі*

державотворення : мат. VIII Всеукр. наук.-практ. конф. (27 листопада 2014 р., м. Луцьк) / за наук. ред. Т.М. Литвиненко, В.Я. Малиновського. Луцьк: СПД Гадяк Жанна Володимирівна, 2014. С.48 - 50.

9. Башинський І.А. Виховання майбутніх платників податків. *Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи* : зб. мат. 7-ї Всеукр. наук.-практ. конф. / за наук. ред. проф. Ю.М. Бардачова, І.П. Лопушинського, Р.М. Плюща. Херсон : ХНТУ, 2016. С.15-18.

10. Башинський І.А. Державно-управлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури. *Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя 14 листопада 2014 р. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2014. С. 31-32.

11. Башинський І.А. Детінізація та добровільне декларування доходів населення як чинник підвищення податкової культури. *Abstracts of XX th International scientific and practical conference «Perspective directions for the development of science and practice»* 8-9 June, 2020. Athens, Greece 2020. P. 128-133. Available at : DOI:10.46299/ISG.2020.XX : URL: <http://isg-konf.com>.

12. Башинський І.А. Європейський досвід формування податкової культури і перспективи його впровадження в Україні. *Публічне управління: шляхи розвитку* : мат. наук.-практ. конф. за міжнар. участю (м. Київ, 26 листопада 2014 р.) у 2 т./ за наук. ред. Ю.В. Ковбасюка, С.А. Романюка, О.Ю. Оболенського. К. : НАДУ, 2014. Т.2. С.99-101.

13. Башинський І.А. Механізм формування податкової культури. *Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи*: зб. мат. 5-ї Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Херсон, 24 жовтня 2014 р.) / за наук. ред. Ю.М. Бардачова, І.П. Лопушинського, О.А. Тертишної. Херсон: Грінь Д.С., 2014. С. 9-11.

14. Башинський І.А. Податкова культура – генезис та сталі погляди на зміст поняття. *Вісник АМСУ. Серія: Державне управління. № 1(10)*. Дніпропетровськ, 2014. С. 7-14.

15. Башинський І.А. Податкова культура населення в Україні: рекомендації щодо вдосконалення. *Science and education a new dimension. Humanities and Social Sciences*. Budapest, VII (35), Issue: 213, 2019. P. 7-10.

16. Башинський І.А. Податкова культура як чинник впливу на фіскальну поведінку платника податків. *I Весняні наукові читання* : мат. міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ: збірник статей. К.: Центр наукових публікацій, 2015. С.102-105.

17. Башинський І.А. Пріоритетні напрямки формування податкової культури як складової державної політики модернізації та реформування українського суспільства. *Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи* : зб. мат. 3-ї Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Херсон, 7 грудня 2012 р.) / за заг. ред. Ю.М. Бардачова, І.П. Лопушинського, С.В. Малікова, О.А. Тертишної. К.: Державний фонд сприяння місцевому самоврядуванню в Україні, 2012. С. 114-115.

18. Башинський І.А. Проблемні аспекти формування податкової культури в Україні. *Science and education a new dimension. Humanities and Social Sciences*. Budapest, II(5), Issue: 31, 2014. P. 61-65.

19. Башинський І.А. Співпраця податкових органів та громадських організацій платників податків щодо підвищення податкової культури в Україні. *Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології*: Збірник наукових праць ХНТУ. Вип. 2 (7). Херсон, 2012. С. 11-15.

20. Башинський І.А. Формування податкової культури в Україні. *Зб. наук. праць Херсонського національного технічного університету*. Вип.2 (5). Херсон, 2011. С.9-14.

21. Башинський І.А. Чинники впливу на формування податкової культури в Україні. *XXII Міжнародна науково-практична конференція «Theoretical foundations for the implementation and adaptation of scientific achievements in practice»*, 22-23 червня 2020 р., Гельсінкі, Фінляндія 2020. С. 123-127 : URL: <http://isg-konf.com>.

22. Башинський І. А. Шляхи та засоби реалізації державної політики у сфері формування податкової культури населення. *Наукові праці* : Науково-методичний журнал. Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. П. Могили, 2014. Вип. 230. Т. 242. Державне управління. С. 11-14.

23. Безгубенко О. Ю. Податкове мислення та форми девіантної поведінки податкоплатників. *Фінанси України*. 2002. № 9 С. 36-37.

24. Безпалько І. Р. Удосконалення взаємин платників податків із податковими органами. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип. 19.2.

25. Беспала Н. О. Розвиток державної податкової політики в Україні: автореф. дис. ... канд. держ. упр.: 25.00.02. Запоріжжя, 2006. 20 с.

26. Білоус В. Т. Управління податковою службою в Україні: автореф. дис... канд. держ. упр.: 25.00.05. Київ, 1998. 19 с.

27. Білюк А. В. Розвиток державної податкової політики стимулювання інноваційної діяльності в Україні : автореф. дис. ... канд. держ. упр.: 25.00.02. Запоріжжя, 2009. 20 с.

28. Богославець Т. І. Вплив податкової політики держави на діяльність вітчизняних підприємств в умовах кризи. *Вісник Національного транспортного університету*. 2010. № 21(1). С. 227–231.

29. Варналій З. С. Реформування податкової системи України в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів. *Теоретичні та прикладні питання економіки*. Збірник наукових праць. Вип.24. (за заг. ред. проф. Ю. Єханурова, А.В. Шегди). К.: Видавничо-поліграфічний центр "Київський університет", 2011. 388 с.

30. Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні / *Київській національній торговельно-економічній університет*. Економічний вісник університету, Випуск № 17/1, 2011.

31. Васюк Ю. М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект : автореф. дис. ... канд. держ. упр.: 25.00.02. Київ, 2015. 18 с.

32. Веремчук Д. В. Трансформація податкової політики України в умовах інтеграційних процесів : дис. канд. екон. наук : 08.00.08. Суми, 2012. 210 с.
33. Відділ комунікацій ГУ ДПС у Запорізькій області. *Державна податкова служба України* : сайт. URL: <https://cutt.ly/cySHBE0>
34. Вікіпедія. Державна фіскальна служба України. URL: <https://cutt.ly/EyUhnZ3>.
35. Вірченко А. А. Податкова політика в системі забезпечення конкурентоспроможності національної економіки. *Теоретичні та прикладні питання економіки* : зб. наук. пр. 2012. Вип. 27, т. 2. С. 401–408.
36. Вісник Міністерства доходів і зборів України, жовтень 2014 року, № 37, С. 33-36.
37. Вісник. Офіційно про податки. *Офіційне видання Державної фіскальної служби України*. URL: <http://www.visnuk.com.ua/>.
38. Вісник податкової служби України, № 41, листопад 2011 року. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/90>
39. Виходець О. М., Кизилова Е.А. Культура і етика взаємостосунків податкових інспекторів з платниками податків. *Дебет кредит*. 2001. № 44 -51.
40. Виходець О. М. Організаційна культура взаємовідносин підприємств з держподатковою службою: монографія. Олтех, 2009. 98 с.
41. Воїнова Т., Павленко О. Деякі питання формування податкової культури в сучасних умовах. *Вісник податкової служби України*. 2000. №37. С.55-59.
42. Всеукраїнська громадська організація «Асоціація платників податків України» URL: <https://appu.org.ua/>
43. В USAID з'ясували, як багато українців готові ухилятися від податків. *Інформаційне агентство «Інтерфакс-Україна»*. URL: <https://interfax.com.ua/>
44. Галушка В. О. Механізми реалізації державної податкової політики в Україні : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Харків, 2012. 20 с.

45. Герасименко Н. М. Механізми управління процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2018. 260 с.
46. Горобинський М. О. Удосконалення діяльності органів податкової системи України: державно-управлінський аспект : дис. ...канд. держ. упр. : 25.00.02. Львів, 2015. 208 с.
47. Горян Е.В. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина. *Підприємництво, господарство і право*. 2002. № 11. С.88–90.
48. Громадівська модель самоврядування в Україні: колективна монографія / Кол. авт.; за заг. ред. проф. Ю. М. Бардачова, І. П. Лопушинського, Р.М. Плюща. Херсон: Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2019, 708 с.
49. Громадяни України задекларували 101,8 млрд грн доходів. *Державна податкова служба України* : [сайт]. URL: <https://cutt.ly/KyDpV4z>.
50. Давидков С. О., Покатаєва О. В. Концептуальні засади дослідження податкової політики як чинника соціально-економічного розвитку країни. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2015. Вип. 10. Ч. 1. С. 185–190.
51. Декларування-2020. Державна податкова служба України : [сайт]. URL: <https://cutt.ly/fyZr7ql>.
52. Державне управління в Україні: навчальний посібник / За заг. ред. д.ю.н., проф. В. Б. Авер'янова. К.: Видавництво. ТОВ «СОМІ». 1999. С. 35-39.
53. Державне управління: Словник-довідник / за заг. ред. В. М. Князева, В.Д. Бакуменка. – К.: УАДУ, 2002. – 228 с.
54. Дмитренко Г. В. Адаптація податкової системи України до вимог Європейського Союзу : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2004. 20 с.

55. Долгальов В. Ю. Податковий контроль в системі державного управління соціально-економічним розвитком регіону. : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Запоріжжя, 2011. 189 с.

56. Долгий О. А. Механізми державного управління податковою службою України в умовах ризиків : дис. д-ра. держ. упр. : 25.00.02. 2007. Донецьк, 321 с.

57. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: нові виклики. *Інститут соціально-економічної трансформації. Центр соціально-економічних досліджень CASE-Ukraine*. URL: <https://cutt.ly/euUhESm>.

58. Електронні сервіси для дистанційного спілкування з органами ДПС. *Державна податкова служба України* : [сайт]. URL: <https://cutt.ly/AyXaFvr>

59. Журавський В. Л. Управління системою підвищення кваліфікації кадрів державної податкової служби України : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.05. Київ, 2001. 16 с.

60. «Зарплата у конверті» та інші «трудові» порушення: штрафи зменшено URL: <https://cutt.ly/rySYwtE>

61. Затвержені нові стандарти якості обслуговування платників у сервісних центрах. *Державна податкова служба України* : [сайт]. URL: <http://www.sts.gov.ua/media-tsentr/novini/57084.html>

62. Захарчин Г.М. Механізм формування організаційної культури на підприємстві. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. Вип.19. С. 241-248. URL: <https://cutt.ly/pyUsKrp>

63. Звіти міського голови – 2018. *Офіційний сайт міста Херсон* : [сайт]. URL: <https://cutt.ly/CyDatoQ>

64. Зятковський В. І. Податкова та бюджетна політика в системі інструментів державного регулювання відтворення капіталу підприємств: автореф. дис. ... канд. е. наук: 08.04.0. Київ., 2005. 19 с.

65. Іванов Ю. Б., Бережна Ю.В. Сутність та ключові аспекти податкової культури як чинника національної економічної безпеки. *Матеріали ІХ*

Міжнародної науково-практичної конференції «Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи». Донецьк, 2009. С. 34-37.

66. Іванов Ю. Б., Крисоватий А.І., Кізіма А.Я., Карпова В.В. Податковий менеджмент : навчальний посібник. Київ : Знання. 2008. 525 с.: URL: <https://cutt.ly/1yUhNwl>

67. Іванов Ю. Б. Податкові аспекти антикризової фінансової політики підприємств реального сектора економіки. *Вісник Інституту економіки та прогнозування.* 2013. 2013. С. 19-26.

68. Івашова Л. М., Івашов М. Ф. Фінансові механізми реалізації соціальної політики держави: пільги та субсидії для населення. *Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління.* 2013. № 2. С. 34–42. URL: <https://cutt.ly/bpnhBzr>

69. Ілляшенко В. А. Податкова політика в системі регулювання соціально-економічного розвитку держави. *Економіка та держава.* 2013. № 8. С. 22-24.

70. Індекс сприйняття корупції – 2023. *Transparency International Ukraine:* [сайт]. URL: <https://ti-ukraine.org/research/indeks-spryjnyattya-koruptsiyi-2023/>

71. Казюк Я. М. Упровадження механізмів державного управління мінімізацією податкового тиску в Україні. *Економіка та держава : міжнар. наук.-практ. журнал.* 2013. № 9. С. 105–110.

72. Калустян Я. В. Теоретичні підходи до визначення податкового потенціалу регіону. *Економіка будівництва і міського господарства.* 2011. Т.7. №3. С. 183-190.

73. Кармінська-Белоброва М. В. Податковий механізм державного регулювання соціально-економічних процесів в Україні : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Запоріжжя, 2011. 20 с.

74. Карпінський Б. А. Податкова політика держави: оцінювання стану на основі фіскального інструментарію. *Науковий вісник НЛТУ України.* 2012. Вип. 22.6. С. 191-200.

75. Карпінський Б. А. Удосконалення взаємин податкової служби з платниками податків. *Актуальні проблеми економіки.* 2007. №2 (68). С.128-136.

76. Кас'яненко Л. В. Податковий менеджмент в системі ефективного державного управління : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Донецьк, 2011. 20 с.

77. Кашпур Л. М. Удосконалення податкової політики в умовах розвитку громадянського суспільства в Україні : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00. 02. Київ, 2016. 207 с.

78. Київський міжнародний інститут соціології / Прес-релізи та звіти. Тіньова економіка в Україні. Результати дослідження 2019 року. URL: <https://cutt.ly/ayAjAb1>.

79. Кирилов О. Д., Ткаличева Е. В. Проблеми формування податкової культури в Україні. *Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля*, 2008.

80. Кир'язова Т.О. Розвиток державної податкової політики активізації промислового малого підприємництва : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Одеса, 2015. 231 с.

81. Клепікова-Чижова Ю. В. Державне управління у сфері подолання податкової злочинності в Україні: організаційно-правовий аспект : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Львів, 2011. 20 с.

82. Клименко О. В. Податкова політика держави: обґрунтування концепції «пріоритету економічного розвитку». *Ефективна економіка*. 2010. №3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua>

83. Клименко О. В. Податкова політика держави щодо великих платників податків : автореф. дис. ... к. е. н : 08.00.03. Донецьк, 2011. 24 с.

84. Ковнір О. І. Формування податкової культури курсантів вищих морських навчальних закладів як складової їхньої політичної культури. *Ціннісний вимір політичної діяльності: політичні реалії та ілюзії в сучасному українському суспільстві* : зб. наук. пр. / ред. кол.: Ю. М. Бардачов, В. Ф. Цвих, Ф.Г. Семенченко [та ін.]. Херсон : Вид-во ПП Вишемирський В. С., 2013. С. 122–125.

85. Коли українців переведуть на «білі» зарплати: про ситуацію на ринку праці. URL: <https://ckp.in.ua/business/15427/>
86. Коментар експертів PwC в Україні щодо результатів спільного зі Світовим банком проекту Paying Taxes. URL: <https://cutt.ly/kySSmPH>
87. Комітет з питань фінансів, податкової та митної політики. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://cutt.ly/ByXazJ9>
88. Конкурс на кращу соціальну рекламу. *Державна податкова служба України* : [сайт]. URL: <https://cutt.ly/rySAPQ5>
89. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. К. : Преса України, 1997. 79 с.
90. Контакт-центр ДПС. *Державна податкова служба України* : [сайт]. URL: <http://zir.tax.gov.ua/main/index/contact>
91. Корецький М. Х. Державне регулювання аграрної сфери у ринковій економіці: монографія. К.: Видавництво УАДУ, 2002. с. 16.
92. Корецький О. М. Розвиток механізмів реалізації державної податкової політики України : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Миколаїв, 2013. 20 с.
93. Корнєва Т. М. Механізм державного податкового регулювання в період техногенних і природних катастроф : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Маріуполь, 2016. 178 с.
94. Костенко О. О. Удосконалення державного податкового регулювання підприємницької діяльності : дис. канд. держ. упр. : 25.00.02 Донецьк, 2002. 178 с.
95. Кошук Т. В. Податкова політика в контексті стратегії інтеграції України до ЄС : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2015. 210 с.
96. Красніков Д. А. Оцінка впливу податкової політики на економічні процеси : дис... канд. екон. наук: 08.03.02. Дніпропетровськ, 2003. 165 с.
97. Крилов Д. В. Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект : дис. д-ра юр. наук : 12.00.07. Дніпро, 2020. 393 с.

98. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка України*. 2016. № 1. С. 35-51.

99. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. 332 с.

100. Крушельницька Т. А. Державне управління розвитком податкової системи України в умовах інтеграції у світовий економічний простір : автореф. дис... д-ра наук з держ. упр. : 25.00.01. Київ, 2013. 36 с.

101. Кузнецов К.В. Підвищення ефективності механізмів державного управління в контексті міжнародних податкових договорів України : канд. держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2006. 194 с.

102. Курносів О. В. Удосконалення механізмів державної податкової політики в Україні : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Миколаїв, 2018. 20 с.

103. Кучерова Г. Ю. Податкова культура як детермінанта сучасного оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / Г. Ю. Кучерова // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. - 2015. - Вип. 2(2). - С. 53-62. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Traeiv_2015_2\(2\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Traeiv_2015_2(2)_10)

104. Лаврешов А. Ю. Ефективна державна податкова політика як механізм соціально орієнтованої ринкової економіки : автореф. дис... канд. держ. упр.: 25.00.02. Донецьк, 2008. 20 с.

105. Левченко С. О. Механізми реформування податкової політики в Україні в контексті впровадження нових моделей публічного управління : дис... канд. держ. упр. : 25.00.02. Харків, 2019. 221 с.

106. Лепеха А. В. Принципи модернізації державного управління фіскальною сферою в Україні. *Державне управління та місцеве самоврядування* : зб. наук. пр. / редкол. : С. М. Серьогін (голов. ред.) [та ін.]. Д.: ДРІДУ НАДУ, 2016. Вип. 4 (31). С. 57–62.

107. Литвин В. В. Теоретичні засади та удосконалення механізмів реалізації державної податкової політики України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2018. № 12. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?n=12&y=2018>

108. Личук О. М. Вплив державного управління на розвиток національної податкової системи в контексті європейських вимог : дис... канд. держ. упр.: 25.00.01. Київ, 2011. 211 с.

109. Лондар С. Моделювання фіскальних відносин у перехідній економіці. *Економіка і прогнозування*. 2002. №1. С.126-141.

110. Лопушинський І. П. Антикорупційна стратегія на 2018-2020 роки як першочергові заходи із запобігання та протидії корупції в органах публічної влади. *Правові аспекти публічного управління : Теорія та практика* : Матеріали X науково-практичної конференції. 13 грудня 2018 р. м. Дніпро, за заг. ред. Л. Л. Прокопенка, Д: ДРІДУ НАДУ, 2018. С. 293-296.

111. Лопушинський І. П., Биков Р. Ю. Гендерно орієнтоване бюджетування як інструмент досягнення гендерної рівності. *Публічне управління*. 2020. № 2 (22). С. 130-140.

112. Лопушинський І. П. Нова парадигма місцевих бюджетів в умовах децентралізації влади в Україні. *Політика та управління розвитком регіону у вимірі децентралізації влади в Україні*: Збірник матеріалів міжрегіональної науково-практичної конференції: Херсон: Видавництво «ЛТ-Офіс»; 2018. С. 23-27.

113. Лопушинський І. П. Симулятори бюджету об'єднаної територіальної громади: перші кроки в Україні. *Соціально-гуманітарний та економічний розвиток в умовах децентралізації влади в Україні*: Збірник матеріалів міжрегіональної науково-практичної конференції; Херсон; Видавництво «ЛТ – Офіс», 2019. С.9-12.

114. Лопушинський І. П. Що має знати депутат місцевої ради: Книга III. Бюджетний процес на місцевому рівні / кол. авт.; за ред. Лопушинського І. П. та ін. К.: Інститут Політичної Освіти, 2016. 240 с.

115. Лугівська О. П. Формування ефективної податкової політики торговельного підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.07.05. Київ, 1996. 220с.

116. Луценко І. С. Податкова політика України у сфері зовнішньоекономічної діяльності: теорія та практика: монографія / Одес. нац. екон. ун-т. Одеса : Бондаренко М. О., 2014. 214 с.

117. Мазур Ю. О. Регулювання темпів економічного зростання методами податкової політики : дис. ... канд. е. наук : 08.00.08. Донецьк, 2008. 196 с.

118. Малиновський В. Я. Державне управління: навч. посібн. Вид. 2-ге, доп. і перероб. К.: Атіка, 2003. 576 с.

119. Мартинюк І. В. Підвищення стимулюючої та регулюючої функцій податків як пріоритетний напрямок розвитку податкової політики. *Освіта та економіка: у пошуках діалогу*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 5-7 квітня 2012 р.: у 2 т. Одеса: ВМВ, 2012. С. 25–27.

120. Матвейчук Л. О. Державне управління оподаткуванням в умовах розвитку інформаційного суспільства: досвід, тенденції, перспективи : монографія. Кам'янець Подільський : Медобори, 2016. 256 с.

121. Мельник Л.О. Податкова культура: зарубіжний досвід [Електронний ресурс] / Л. О. Мельник // Вісник Херсонського національного технічного університету. - 2022. - № 4. - С. 194-200. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtu_2022_4_30

122. Мірошніченко В. А. Коригування бюджетно-податкової політики України в перехідний період : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2003. 180 с.

123. Податкова система України. Податки у світі, світові податкові системи. URL: <https://cutt.ly/putDgHA>.

124. Недюха М., Задояний М. Шляхи гуманізації відносин платників податків та податківців. *Економіка, фінанси, право*. 2002. № 9. С. 6-10.

125. Неживенко О. В., Шумська С. С. Незадекларована праця в Україні: перші результати. URL: <http://spne.ukma.edu.ua/article/view/150626/149715>

126. Нижник Н. Р., Машков О. А. Системний підхід в організації державного управління: навч. посібн. / за заг. ред. Н. Р. Нижник. К.: УАДУ, 1998. С. 37-49.

127. Новий словник української мови. У 3-х т. Т. 2. К.: АКОНІТ, 2001.

128. Оболенський О. Ю. Державна служба: підручник. К.: КНЕУ, 2006. С. 53-54.

129. Овчаренко Р. В. Методологічний аспект державного механізму податкового регулювання : дис... канд. держ. упр. : 25.00.02. Донецьк, 2010. 178 с.

130. Олейнікова Л. Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України. *Вісник Запорізького національного університету. Серія: Економічні науки* № 4(8) – Запоріжжя, 2010. С. 273-278.

131. Омелянчук А. А. Розвиток механізму державного управління оподаткуванням фізичних осіб : дис... канд. наук з держ. управління : 25.00.02. Донецьк, 2006. 194 с.

132. Оншинко С. В. Проблеми та можливості модернізації податкової політики в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2017. № 6. С. 127-121.

133. Основи податкових знань : посіб. для 9 кл. загальноосвіт. навч. закладів / Г.М.Калач, Ю.М.Коваленко, Т.А.Забарна, О.О. Мишкіна, Т.Г.Гільберг. К. : Видавничий дім «Освіта», 2013. 128 с.

134. Прокопенко І.А. Податкова культура та її вплив на підвищення рівня податкових надходжень [Електронний ресурс] / І. А. Прокопенко // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2023. - № 4(1). - С. 222-226. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2023_4\(1\)__31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2023_4(1)__31)

135. Результати загальнонаціонального онлайн опитування платників податків. *Державна фіскальна служба України*: [сайт]. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/385026.html>

136. Офіційний YouTube-канал Державної податкової служби. URL: <https://cutt.ly/2ySFYq6>.

137. Пасічний М. Д. Бюджетно-податкова політика у країнах ЄС із трансформаційною економікою. *Економіка розвитку*. 2017. № 2. С. 30-39.

138. Печуляк В. П. Здійснення державної податкової політики в Україні (організаційно-правові аспекти) : автореф. дис. ... канд. юр. наук: 12.00.07. Київ, 2005. 20 с.

139. Пирога І. С. Податкова політика як інструмент забезпечення соціально-економічного розвитку України: теоретико-правові питання : дис... д-ра юр. наук : 12.00.07. Ужгород, 2019. 35 с.

140. Плани та звіти роботи Державної податкової служби України. *Державна податкова служба України*. Офіційний портал. URL: <https://cutt.ly/UyUhpZX>.

141. Податкова політика України : навч. посіб. / [П. В. Мельник та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук, проф. П. В. Мельника ; Держ. податк. адмін. України [та ін.]. К. : Знання України, 2011. 505 с.

142. Покоłodна О. В. Механізми взаємодії органів податкової служби з громадськістю : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Харків, 2007. 20 с.

143. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

144. Податковий менеджмент: Навчальний посібник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. Київ: Знання, 2008. 525 с.

145. Податкова політика України : навч. посібник / П. В. Мельник, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул [та ін.] ; за ред. П. В. Мельника. К. : Знання України, 2011. 505 с.

146. Половцев О. В. Системний підхід та інформаційні технології підтримки прийняття рішень в державному управлінні: монографія. Донецьк: Східний видавничий дім, 2010. 206 с.

147. Попова В. В. Особливості удосконалення податкової політики України в умовах євроінтеграції : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2009. 173 с.

148. Постанова Кабінету Міністрів України від від 18 грудня 2018 р. № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-p/print>

149. Пояснювальна записка до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» № 4855 від 13.05.2014. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://cutt.ly/LySSinV>

150. Про культуру : Закон України від 14 грудня 2010 року № 2778-VI. URL: <https://cutt.ly/SySH02o>

151. Про затвердження Програми формування податкової культури у м. Львові на 2020-2023 роки : Ухвала Львівської міської ради від 26.12.2019 №6103 URL: <https://cutt.ly/uyUjbVe>

152. Про Програму формування податкової культури у місті Києві на 2019-2023 роки : Рішення Київської Міської Ради від 4 квітня 2019 року № 511/7167. URL: <https://cutt.ly/QySS7Wr>

153. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

154. Про схвалення Програми формування високої податкової культури населення та підтримки зусиль органів державної податкової служби, спрямованих на наповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів: Постанова Кабінету Міністрів України від 19 квітня 1999 року № 636. *Зібрання постанов Уряду України*. 1999. №2. С.19: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/636-99-%D0%BF>

155. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : розпорядження

Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 р. № 1101-р. URL: <https://cutt.ly/jyUh6Pp>

156. Ресурси розвитку регіону: фінансові аспекти : кол. моногр. / під наук. ред. д.е.н., професора М.А. Коваленка. Херсон: ПП Вишемирський В.С., 2016. 208 с.

157. Розвиток теорії та методології державного управління: Наукове видання / Бакуменко В. Д. // *Збірка вибраних наукових праць у 2 ч. Ч.1.* К.: АМУ, 2015. 316 с.

158. Розпочато II етап Всеукраїнського конкурсу «Податки очима дітей». *Державна податкова служба України* : [сайт]. URL: <https://cutt.ly/7ySDcnK>

159. Руденко О. М. Державно-управлінські механізми забезпечення суспільної стабільності. *Електронне наукове фахове видання «Державне управління: удосконалення та розвиток»*. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=116>

160. Рудніцька Р. М., Сидорчук О.Г., Стельмах О.М. Механізми державного управління: сутність і зміст / за наук. ред. М.Д. Лесечка, А.О. Чемериса. Львів: ЛІДУ НАДУ, 2005. С. 15.

161. Ручкіна В. М. Податкова культура в інституціональному аспекті розвитку податкової системи України [Електронний ресурс] / В. М. Ручкіна // *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України.* - 2013. - № 1. - С. 197-205. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2013_1_20

162. Ручкіна В. М. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин. *Економіка промисловості.* 2013. № 1-2 (61-62). С.194-200.

163. Синчак В. П. Податкова культура суспільства як чинник економічної компоненти національної безпеки [Електронний ресурс] / В. П. Синчак // *Університетські наукові записки.* - 2017. - № 2. - С. 218-230. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2017_2_23

164. Сідорська О. З. Досвід зарубіжних країн у сфері формування податкової культури / URL: <https://cutt.ly/1yZtqfV>

165. Сидорович О. Ю. Сутнісні характеристики податкової культури: інституціональний контекст. *Наукові праці НДФІ*. 2017. Вип. 1. С. 144-158. URL: <https://cutt.ly/byFkjsh>

166. Сидорович М. Я. Бюджетно-податкова політика в умовах трансформації економіки України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2013. 226 с.

167. Синчак В.П. Податкова культура як феномен працівників податкової служби. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С.111-118.

168. Скоринін А. П. Регулювання національної економіки на засадах формування конкурентоспроможної податкової політики України : дис. ...канд. екон. наук : 08.00. Запоріжжя, 2018. 204 с.

169. Скрипник А. В. Моделювання податкової політики у трансформаційній економіці : дис... д-ра екон. наук : 08.03.02. Київ, 2004.406 с.

170. Слюсар А. М. Спеціальні податкові режими в системі державного регулювання економіки : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2014. 174 с.

171. Смаглюк В. В. Формування і реалізація державної податкової політики України на сучасному етапі: проблеми та шляхи вирішення. *Ефективність державного управління*. 2014. Вип. 41. С. 144-149.

172. Соколов А. В. Розвиток інформаційного забезпечення системи державного управління : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2010. 20 с.

173. Сплата податків є ознакою цивілізованої держави. Державна податкова служба України : [сайт]. URL: <https://ck.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/401938.html>

174. Суббот А., Зикун Н., Жарова А. Формування податкової культури як завдання процесу модернізації ДПС. *Науковий вісник ДПА України*. 2003. №4.

175. Сушкова О. Систематизація наукових підходів до визначення сутності та змісту поняття "податкова культура" [Електронний ресурс] / О. Сушкова, Л. Мельник // Проблеми і перспективи економіки та управління. -

2021. - № 1. - С. 143-150. - Режим доступу:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/ppeu_2021_1_17

176. Тарангул Л.Л., Мельник А.М. Передумови розвитку оподаткування нерухомості в Україні. *Бізнес Інформ*. 2015. № 11. С. 358-365.

177. Таранов І.М. Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків дис. канд. екон. наук: спец. 08.04.01 / Тернопільська академія народного господарства. Т. 2004. 20 с.

178. Тенденції тіньової економіки в Україні у 2019 році. *Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України* : [сайт]. URL: <https://cutt.ly/EpGsIyc>

179. Тимченко О. М. Дуалізм інтересів платників податків як суб'єктів податкового боргу. *Фінанси України*. 2009. №11. С.53. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2009_11_7

180. Трофімова Л. В. / Податки: юридична практика: [у 4 т.] / Трофімова Л. В., Доманський О. В., Войтенко В. Г., Шашенков Я. О.; Держ. податк. адмін. П44 України; редкол.: С. В. Буряк [та ін.]. К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2009.

181. Удяк В. І. Сутність податкової політики як правової категорії. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2013. № 2. С. 114-119.

182. У ДФС визначено Стратегічні ініціативи розвитку до 2020 року. *Державна фіскальна служба України* : [сайт]. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/prezentatsiyni-materiali/322785.html>

183. У ДФС розпочато підготовку Комплаєнс-стратегії. *Державна фіскальна служба України* : [сайт]. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/386784.html>

184. У ДПС впроваджено етичні стандарти поведінки. *Державна податкова служба України*: [сайт]. URL: <https://cutt.ly/RySDJyC>

185. Українці не розуміють, скільки насправді платять податків - соціопитування. *Газета «Закон і бізнес»*. 23.12.2019. URL: <https://cutt.ly/zyUdtK5>

186. Федоров В. В. Удосконалення механізмів державного управління податковою системою України : автореф. дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.02. Харків, 2015. 20 с.

187. Федорчак О.В. Класифікація механізмів державного управління. *Науковий вісник «Демократичне врядування»*. 2008. Вип. 1.

188. Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік: мат. наук.-практ. конф. Том 2 // Ткачук В.Г. *Формування податкової культури населення в системі економічного виховання суспільства*. Ч. II. Ірпінь: Національний універс. ДПС, 2009. 496 с.

189. Хром'як Н.В., Чубай В.М. Формування податкової культури органів Державної податкової адміністрації. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.9.

190. Цимбалюк І.О. Податкова культура як фактор дієвості податкових реформ. *Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика*: матеріали XVII Міжн. наук.-практ. конф. (29-30 травня 2012 р.) / відп. ред. Л.Г.Ліпич. Луцьк: Волинська мист. агенція „Терен“, 2012. С. 225-227.

191. Чайка В. В. Податкова політика України: теоретико-правовий аспект: [монографія] / Держ. фіск. служба України, Ун-т держ. фіск. служби України. Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2017. 347 с.

192. Чикаренко О. О. Управління розвитком Державної податкової служби України: програмно-цільовий підхід : дис. ... канд. держ. упр. : 25.00.03. Дніпропетровськ, 2011. 247 с.

193. Чумакова О. О. Удосконалення податкової політики в контексті взаємозв'язку процесів оподаткування та ціноутворення : дис. ... канд. екон. наук 08.00.08. Харків, 2014. 264 с.

194. Шайда О. Є. Моделювання впливу податкової політики на ділову активність суб'єктів підприємницької діяльності : дис. ... канд. екон. наук. : 08.03.02. Львів, 2001. 19 с.

195. Шарікова О. В. Податкова політика як фактор легалізації «тіньової» заробітної плати. *Економіка та держава*. 2010. № 6. С. 49-52.

196. Швабій К. І. Теоретичні підходи до формування та реалізації податкової політики держави. *Фінанси України*. 2015. № 10. С. 90-103.

197. Юр'єва О. І. Механізм державного управління податковим боргом: сутність поняття та складові. *Державне будівництво*. 2014. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2014_1_18

198. Arnold J., Brys B., Heady Ch., Johansson C., Schwellnus C., and L. Vartia. *Tax Policy For Economic Recovery and Growth*, 2011.

199. Apergis N. "Labor Income Tax and Output in a Panel of Central and Eastern European Countries: A Long-Run Perspective," *International Advances in Economic Research*, Springer;International Atlantic Economic Society, 2015. Vol. 21(1), pages 1-12, March.

200. Barro S.M. *State Fiscal Capacity Measures: A Theoretical Critique / Measuring Fiscal Capacity*, ed. Reeves H.S. – Boston: Oelgeschlager, Gunn&Hain, Publishers, Inc., 1986. 60 p.

201. Begg D. and Wyplosz C., "How big a government? Transition economy forecasts based on OECD history ", *Dubrovnyk*, 23-25 June 1999.

202. Chernick Borys, P., P. Cizkowitz and A. Rzońca. Panel Data Evidence on the Effects of Fiscal Policy Shocks in the EU New Member States, *Fiscal Studies*, 2014. Vol. 35, No. 2, pp. 189-224.

203. H. Fiscal Capacity in New York: the City versus the Region // *National Tax Journal*, 1988. Vol.51, № 3. P.531-532.

204. Cnossen S., *Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options*, Maastricht Research School of Economics of Technology and Organization, Research Memorandum N. 023 (Maastricht), 2002 [<http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=588>].

205. Dackehag M. and Hansson Å. *Taxation of Income and Economic Growth: An Empirical Analysis of 25 Rich OECD Countries* No 2012:6, Working Papers from Lund University, Department of Economics https://econpapers.repec.org/paper/hhslunewp/2012_5f006.htm

206. Dackehag M. & Hansson Å. Taxation of Dividend Income and Economic Growth: The Case of Europe: 2015. – No 1081, Working Paper Series from Research Institute of Industrial Economics
<https://econpapers.repec.org/paper/hhsuiwop/1081.htm>

207. Daniel P., Surrey S. (ed.). International Aspects of Tax Expenditures: A Comparison Study. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, the Netherlands, 1985.

208. Ekelund R. B. A history of economic theory and method / Robert B. Ekelund, Jr., Robert F. Hebert.–3rd ed.–New York etc.: McGraw-Hill, Inc., 1990. P. 632–641.

209. Feld L. P. Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation / Lars P. Feld, Bruno S. Frey // Law & Policy. 2007. Vol. 29. N. 1. P. 114–116. URL: www.bsfrey.ch/articles/449_07.pdf

210. Gerloff W. Grundlegung der Finanzwissenschaft, m: Handbuch der Finanzwissenschaft in 2 Banden. (Hrsgs. W.Gerloffund F. Meisel) Iter Band. Tübingen: Mohr. 1926. S.15.

211. Goldscheid R. Wesen und Bedeutung der FmauzwissenschaftL // Handbuch der Finanzwissenschaft in 2 Bden. Hrsg. Von W. Gerloffund F. Meisel. Tübingen.: Molir. Bd.1. 1926.

212. Greszler R, Dayaratna K, Ph.D., Michael Sargent. Why Tax Reform Should Eliminate State and Local Tax Deductions / report Oct 16, 2017: <http://www.heritage.org/taxes/report/why-tax-reform-should-eliminate-state-and-local-tax-deductions>

213. Habermas J. Th e theory of communicative action. Boston: Beacon Press, 1989. Vol. 2. 458 p.

214. Habermas J. Das Absolute und die Geschichte: Von der Zwiespaltigkeit in Schellings Denken. (Dissertation). Bonn: H. Bouvier, 1954. P. 68–73.

215. Hemels S. Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law? // in «Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law» / ed. by Cécile Brokelind. IBFD, 2014. P. 413-438.

216. McCullox J.R. The Principles of Political Economy / J.R. McCullox. – AlexMurrey&Son,1870 URL:
http://bestbook.r/userfiles/books/pdf/Pages%20from%20Odegov_T1-2.pdf

217. Meravy T. Tax reforms In Slovakia: A story of never-ending experiments? 7. 11. 2012 <http://visegradrevue.eu/tax-reforms-in-slovakia-a-story-of-never-ending-experiments/>

218. Mintz J. The Corporation Tax: A Survey // Fiscal Studies. 1995. Vol. 16. N. 4.

219. Nerre B. Tax Culture Shock in Japan. P. 3. URL:
www.chinatax.edu.net/Article/UploadFiles/200442017129616.pdf

220. Nerre B. Do social and cultural norms matter? The Concept of Tax Culture/ Extended version. URL:
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/41909/1/515522473.pdf>

221. Nerre B. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice. Economic Analysis and Policy. 2008. Vol. 38, № 1. P. 153–157.

222. Schneider F., Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013.

223. Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R. A. Musgrave, A.T. Peacock. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P. 72–118; 168–176; 214–232.

224. Gaudemet P.-M., Mjlinier J. Finances publiques. T. 1: Budget/tresor. 6eme ed. Montchrestien, 1992.

225. Cooley C. H. Social Consciousness. Publications of the American Sociological Society. 1907. 1. P. 97–109.

ДОДАТКИ

Додаток А

КОНЦЕПЦІЯ ФОРМУВАННЯ ВИСОКОЇ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ (проект)

ЗМІСТ

Вступ

I. Мета і завдання формування податкової культури

II. Основні принципи формування податкової культури

III. Основні напрямки діяльності з формування податкової культури

– податкова просвіта

– дошкільна, шкільна і позашкільна податкова освіта

– професійна перепідготовка та підвищення кваліфікації керівників і фахівців, відповідальних за ухвалення рішень у галузі податкової політики та забезпечення економічної безпеки держави

– розроблення економічного механізму та нормативно-правової бази

– поширення податкових знань

IV. Шляхи та засоби реалізації державної політики у сфері формування податкової культури

V. Реалізація основних положень концепції формування податкової культури

ВСТУП

Концепція формування податкової культури (далі – Концепція) становить собою сукупність поглядів на цілі, завдання, принципи та основні напрямки нормалізації поведінки людей в податковій сфері і є одним з елементів податкової політики держави та забезпечення її економічної безпеки.

Під податковою культурою розуміється сукупність особистісних, морально-політичних настанов, соціально-моральних цінностей, норм і вимог,

правил, звичок, традицій, здійснення яких забезпечує усвідомлення всієї важливості для держави повної, своєчасної і добровільної сплати податків та нетерпимого ставлення суспільства до проявів ухилення від виконання податкового обов'язку. Формування податкової культури є складний, багатоаспектний, тривалий процес затвердження у способі мислення, почуттів і поведінки громадян різного віку:

- податкового світогляду та менталітету;
- дбайливого ставлення до державної, комунальної і приватної власності, а також раціонального використання всіх видів ресурсів;
- особистої відповідальності перед суспільством за сумлінне виконання податкового обов'язку;
- усвідомлення кожним, що повна та своєчасна сплата податків є запорукою підвищення добробуту громадян та економічного зростання України.

Концепція базується на Конституції України, Податковому кодексі України, Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні», розпорядженні Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 року № 1101-р «Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику», спрямованих на наповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів», інших нормативно-правових актах України в сфері податкової освіти і виховання, підвищення рівня податкової культури населення. У ній також використано результати наукових досліджень, а також досвід податкової просвіти. Концепція є змістовною та організаційною основою державної податкової політики, визначає стратегію і практичні заходи щодо формування податкової культури населення її ефективної підтримки та дальшого розвитку.

Концепцію розроблено з урахуванням пропозицій, що надійшли від платників податків, територіального органу ДПС, депутатів Херсонської міської ради, громадськості. Основні положення Концепції обговорено на засіданні рад органів місцевого самоврядування та громадських слуханнях.

Основна мета формування податкової культури на сучасному етапі – об'єднання зусиль і взаємної відповідальності депутатського корпусу, Уряду, державних структур, територіальних органів ДПС, закладів освіти, професійних і громадських об'єднань, бізнесменів і підприємців, а також пересічних громадян щодо формування в суспільстві ідеології добровільної сплати податків.

Для цього потрібне вирішення таких взаємопов'язаних завдань:

- податкової освіти;
- дошкільної, шкільної та позашкільної податкової освіти;
- професійної перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників і фахівців, відповідальних за підготовку та ухвалення рішень у сфері податкової політики, оподаткування та забезпечення податкових надходжень до бюджетів;
- неперервної і цілеспрямованої роботи на всіх рівнях і структурах виконавчої та законодавчої влади з вироблення економічного механізму та нормативно-правової бази в галузі державного регулювання економіки, оподаткування та забезпечення податкової безпеки суспільства;
- поширення податкових знань;
- залучення засобів масової інформації до консолідації громадян навколо проблеми ухилення, неповної та несвоєчасної сплати податкових зобов'язань.

Активна життєва громадянська позиція у формуванні податкової культури відбиває інтереси і запити всього населення.

З погляду інтересів громадян формування податкової культури має сприяти:

- поліпшенню економічних умов проживання нинішнього і майбутнього поколінь за рахунок усвідомленого ставлення до виконання свого податкового обов'язку, що в результаті призведе до повного й ритмічного наповнення бюджетів усіх рівнів;
- спокою і впевненості за економічне майбутнє української дітей та молоді;

- консолідації зусиль громадян суспільства на вирішення проблеми несплати податків та мінімізації доходів, що обкладаються податками та зборами;

З погляду інтересів суспільства та скорочення витрат коштів з бюджетів усіх рівнів формування податкової культури має сприяти:

- підвищенню почуття особистої відповідальності в осіб, які ухвалюють рішення в податковій сфері;

- формуванню активної та небайдужої позиції політиків, депутатів, міністрів, державних службовців, що впливають на розвиток податкової політики держави та забезпечення економічної безпеки і незалежності українського суспільства і населення;

- економії державних коштів і ресурсів, їх раціональному і ощадливому використанню.

Об'єктом формування податкової культури є населення, що досліджується і як єдине ціле, і як сукупність соціальних груп, що поділяються за віком, місцем проживання, соціально-професійною приналежністю, освітнім рівнем, рівнем доходів, видами трудової діяльності, а в підсумку – за менталітетом, рівнем свідомості, громадянської відповідальності.

Предметом формування податкової культури населення є сукупність освітніх, світоглядних, моральних, етичних та культурних якостей населення.

Формування податкової культури базується на таких принципах:

- урахування інтересів не лише нинішнього, а й майбутніх поколінь;
- підхід до вирішення завдань податкової культури як складової державної податкової політики;

- застосування концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику;

- зв'язок державних програм з практикою вирішення проблемних аспектів у сфері оподаткування;

- культивування дбайливого ставлення до всіх форм власності та ощадливого використання наявних ресурсів;

- відкритість і доступність податкової інформації для населення;
- залучення ФОП, громадських організацій до вирішення завдань з формування високої податкової культури населення;
- використання досвіду вирішення завдань податкового законодавства й економічного виховання розвинутих країн світу;
- дотримання податкового законодавства та невідворотність відповідальності у разі скоєння злочину або правопорушення.

Реалізація державної податкової політики у напрямку формування податкової культури населення повинна здійснюватися з урахуванням зазначених принципів.

У процесі формування податкової культури населення важлива роль належить поглядам, уявленням, настановам, почуттям, звичкам людей. Залежно від того, якими цінностями та ідеалами керуються люди, багато в чому залежить характер їхньої податкової поведінки. У зв'язку з цим особливого значення набуває неперервна цілеспрямована робота всіх структур навчання, виховання та освіти, передусім молодого покоління, щоб сумлінне та відповідальне виконання свого податкового обов'язку, дбайливе відношення до всіх форм власності та ощадливе використання ресурсів ставало органічною частиною світогляду, настановою, звичкою громадян України.

Формування податкової культури залежить від загального духовно-морального і соціально-психологічного клімату суспільства, від цінностей і норм, що переважають серед представників влади, великого бізнесу, культури та транслуються населенню за допомогою ЗМІ та соціальних мереж.

Виховання сумлінного платника податків – це тривалий і складний процес, що здійснюється з дитинства впродовж усього життя людини і, насамперед, у школі, закладах передфахової та вищої освіти, а також за місцем трудової діяльності. Важливими соціальними інститутами виховання податкової культури є засоби масової інформації та реклама.

Податкова культурно-просвітницька діяльність

З метою формування податкової культури населення здійснюється податкова культурно-просвітницька діяльність за допомогою поширення інформації про податки і збори, стан податкової системи, джерела надходжень і напрямки використання податкових платежів. Ця діяльність передбачає інформування громадян про зміни в законодавстві і роз'яснення його норм у податковій сфері громадськими організаціями платників податків, засобами масової інформації, установами освіти і закладами культури та координується органами державної податкової служби України.

Податкове виховання починається з дитинства, коли формуються поведінка і моральна свідомість дитини. При цьому особливо важливе значення має виховання у сім'ї, дитячих установах і школі. Основні напрями формування податкової культури не можуть бути ефективно реалізовані, якщо податкові принципи не буде впроваджено в свідомість суспільства шляхом масового виховання і пропаганди повної і своєчасної сплати податків з усіх отриманих доходів. В Україні в цьому відношенні позитивно зарекомендувала себе виховна робота у вигляді проведення навчальних, пізнавально-ігрових та публічних заходів з податкової тематики: навчальних програм, тематичних семінарів та лекцій на податкову тематику, ділових ігор, конкурсів, тренінгів, брейн-рингів, КВК. Вирішення завдань з податкової просвіти пов'язане з потребою централізації, контролю та координації з боку органів державної податкової служби України.

Основні пріоритети культурно-просвітницької роботи:

- залучення органів місцевої влади, промисловців і профспілок, громадських організацій, засобів масової інформації, освітніх установ та закладів культури до організації та проведення загальноміських заходів з податкової тематики;
- повне та об'єктивне інформування населення про стан реформування податкової системи, останні зміни податкового законодавства та роз'яснення органів контролю щодо оподаткування доходів, отриманих у різних видах економічної діяльності;

- залучення до податкової проблематики закладів освіти, культури, бібліотек, правоохоронних органів, інших установ та громадських організацій.

З метою підвищення податкової свідомості громадян потрібно:

- привертати увагу населення до проблемних аспектів формування податкової культури на загальнодержавному та регіональному рівні;
- пропагувати позитивний досвід економічно розвинутих зарубіжних країн щодо підвищення податкової культури своїх громадян;
- проводити роз'яснювальну роботу з громадянами навколо проблем прихованої зайнятості, ухилення від сплати податків, мінімізації отриманих доходів, виплат заробітної плати в «конвертах»;
- підвищувати кваліфікацію фахівців у галузі економіки, фінансів та оподаткування;
- проводити спеціальні інформаційні компанії, виготовляти та розміщувати у засобах масової інформації відео та аудіо контент на податкову тематику;
- створювати інформаційні матеріали та засоби наочної агітації для розповсюдження серед населення.

З метою залучення засобів масової інформації до податкової просвіти та формування податкової культури населення слід:

- організовувати щорічні конкурси на кращу публікацію, теле- і радіопередачу з податкової проблематики;
- залучати відомих вчених і журналістів до створення популярних статей та репортажів з актуальних податкових проблем;
- удосконалювати професійну майстерність журналістів шляхом організації спільно з представниками органів ДПС України семінарів, круглих столів, екскурсій.

У справі формування податкової культури особливої ваги набуває дошкільна, шкільна та позашкільна податкова освіта.

Податкова освіта – це неперервний процес успадкування та розширеного відтворення людиною податкової культури, спрямований на формування

системи наукових і практичних знань і умінь з питань оподаткування, ціннісних орієнтацій щодо добровільності сплати податків.

Створення умов для підвищення результативності податкової освіти молоді включає:

- наявність кваліфікованих педагогічних кадрів;
- удосконалення предметної галузі «Основи податкових знань» у межах освітнього стандарту;
- видання навчально-методичного комплексу з предметної галузі «Основи податкових знань»;
- включення курсів податкового профілю до навчальних дисциплін відповідних спеціальностей;
- формування переліку економічних спеціальностей, у межах яких заклади вищої освіти готують фахівців-податківців;
- проведення податкової олімпіади та інших конкурсів з податкової тематики.

У цьому зв'язку пріоритетними для України є такі напрямки:

- розроблення стандарту на кваліфікацію педагога-податківця на основі державного освітнього стандарту;
- підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації працівників освіти;
- підготовка та розповсюдження засобів наочної агітації та поширення інформаційної підтримки податкової освіти в установах загальної, середньої, професійно-технічної, передфахової, додаткової, вищої освіти, освіти дорослих;
- поширення в освітніх та соціальних закладах літератури та організація випуску періодичного видання для населення на податкову тематику;
- об'єднання шкільних та студентських колективів навколо соціально значущих економічних проблем села, селища, району, міста;
- удосконалення системи та якості податкової освіти;
- організація системи інформаційної підтримки податкової освіти, залучення уваги громадськості до цієї тематики;

- створення інформаційного банку з податкової освіти, що включає реєстри навчально-методичної літератури, нормативних документів.

Професійна перепідготовка та підвищення кваліфікації керівників і фахівців, відповідальних за ухвалення рішень в галузі застосування податкового законодавства та забезпечення економічної безпеки.

Керівники організацій та фахівці, відповідальні за ухвалення рішень при здійсненні діяльності, пов'язаної зі сплатою податків, повинні мати підготовку в галузі податкового законодавства. Організація професійної перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників і фахівців, відповідальних за підготовку ухвалення рішень у галузі оподаткування, вимагає координації з боку центрального органу виконавчої влади, що здійснює державне управління в галузі податкової політики України.

З метою підвищення дієвості цієї роботи слід:

- активізувати увагу населення до ухвалених керівниками і відповідними фахівцями рішень, пов'язаних із проведенням податкової політики;

- посилити заходи відповідальності керівників і спеціалістів за дії або бездіяльність, наслідком яких стало порушення вимог податкового законодавства;

- формувати громадську думку з приводу потреби та престижності перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників і фахівців, відповідальних за ухвалення рішень у галузі оподаткування;

- підвищувати інформованість ділових кіл з питань законодавства у сфері оподаткування; видавати спеціальну літературу для забезпечення процесу підготовки та перепідготовки керівників і фахівців, відповідальних за ухвалення рішень в галузі формування державної податкової політики.

У контексті формування високої податкової культури суттєвого значення набуває розроблення її економічного механізму та нормативно-правової бази.

Економічний механізм у сфері формування податкової культури має бути спрямовано на стимулювання податкової поведінки платників податків у всіх сферах життя.

У процесі діяльності стимулювання податкової поведінки повинно включати:

- пільгове оподаткування доходів, отриманих унаслідок збільшення або розширення податкової бази порівняно з аналогічним періодом минулого звітного періоду;
- організацію конкурсів з присудженням премій кращим юридичним особам та фізичним особам-підприємцям за створення додаткових робочих місць;
- запровадження та диференціацію податкових пільг залежно від розміру інвестицій для інвесторів та підприємств, у яких створено максимально сприятливі умови для залучення внутрішніх і зовнішніх інвестицій.
- пільгове оподаткування та інші форми стимулювання для підприємств і організацій, що займаються спонсорською діяльністю, а також фінансують роботи з розширення виробництва та збільшення робочих місць;
- матеріальне стимулювання ініціативної діяльності громадян, спрямованої на пропаганду податкових знань, а також важливості для суспільства повної та своєчасної сплати податків.

У частині вдосконалення нормативно-правового забезпечення може бути ухвалено нормативно-правові акти, спрямовані на зменшення податкового навантаження на бізнес та відповідно – на посилення відповідальності за податкові правопорушення, у тому числі за виплату та отримання неофіційної заробітної плати.

Для формування високої податкової культури особливої ваги набуває поширення податкових знань.

Так, з ініціативи Державної податкової служби України – центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, державну

політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, *нині організовано*:

- щомісячне видання журналу «Вісник. Офіційно про податки» – інформаційних матеріалів з податкової та митної тематики;
- запровадження щорічного конкурсу «Податки очима дітей», «Кращий декларант року», «Сумлінні платники податків», функціонування спеціалізованих податкових класів по всій Україні;
- запровадження спільно з Міністерством освіти і науки України спецкурсу майбутнього платника податків – нової дисципліни для дев'ятикласників, яку вивчатимуть за новим підручником «Основи податкових знань»;
- проведення нарад, семінарів та круглих столів з актуальних питань оподаткування, роз'яснення та практичного застосування податкового і митного законодавства.

Основними напрямками поширення податкових знань мають бути:

- створення комплексної системи податкової освіти для українських школярів в 10-х та 11-х класах, а також для учнів початкових класів;
- забезпечення відкритості інформації про стан сплати до бюджету та відшкодування з бюджету податків і зборів у розрізі регіонів і категорій платників;
- розроблення інформаційно-аналітичного комплексу «Податковий паспорт України»;
- забезпечення доступу громадян до інформації щодо обсягів надходжень та напрямків використання коштів, що надходять до бюджетів від сплати податків та зборів;
- збільшення обсягів видаваної податкової літератури, включаючи випуск навчальних посібників, масових видань з питань роз'яснення та застосування податкового законодавства, збірників нормативно-правових документів та інформаційних матеріалів;

- збільшення кількості роз'яснень з питань оподаткування на офіційному вебпорталі ДПС та його територіальних органів;
- інформаційна підтримка всіх засобів масової інформації;
- прагнення публічно обговорювати актуальні питання оподаткування та проблеми наповнення бюджету на нарадах, семінарах і круглих столах.

Шляхи та засоби реалізації політики у сфері формування податкової культури.

У сфері державного управління в галузі формування податкової культури, що відповідає ринковій економіці, *слід здійснити:*

- чітке розмежування повноважень і відповідальності між центральними органами виконавчої влади, їх територіальними органами та органами місцевого самоврядування;
- створення Координаційної громадської ради з питань податкової освіти, просвіти та формування податкової культури;
- залучення керівників територіальних органів виконавчої влади, пересічних співробітників до заходів з формування податкової культури в Україні.

У галузі нормативно-правового забезпечення реалізації політики з формування податкової культури слід створити відповідний ефективний правовий механізм, а саме:

- ухвалити постанову Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції формування податкової культури населення»;
- забезпечити врахування основних положень Концепції при розробленні проектів інших нормативно-правових актів;
- розробити проєкт Закону України «Про освітню та культурно-просвітницьку діяльність щодо формування податкової культури в Україні»;
- внести зміни до законодавства України щодо посилення відповідальності юридичних і фізичних осіб за приховування або мінімізацію доходів, що підлягають оподаткуванню та інші умисні «податкові» правопорушення;

- залучати широкі кола населення до активного обговорення проєктів законів, проєктів регуляторних актів Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України, що проводяться в рубриці «Для громадськості / Звернення громадян» на Урядовому порталі.

У частині фінансового забезпечення заходів щодо формування податкової культури треба залучати бюджетні та позабюджетні кошти.

Для цього слід вирішити такі завдання:

- забезпечити адекватне бюджетне фінансування заходів щодо формування податкової культури;
- розробити, ухвалити й реалізувати довгострокову програму: «Формування та розвиток податкової культури в Україні на 2024 - 2028 роки і в перспективі до 2035 року» з урахуванням сучасного економічного стану, прагнення України щодо вступу до Європейського Союзу, ментальності різних груп населення та територіальних особливостей країни;
- створити умови для стимулювання благодійності в галузі пропаганди формування податкової культури;
- активно співпрацювати з бізнесом на основі регулювання податкової політики.

В ідейно-моральній сфері уявляється доцільним використання таких методів і прийомів:

- постійне оновлення на розширення спеціального курсу майбутнього платника податків в установах освіти;
- проведення регіональних конкурсів окремо серед юридичних та фізичних осіб на кращого платника податків у селі, селищі, територіальній громаді, районі, місті, області;
- виховання в населення поваги до податків та пропаганда важливості їх сплати для кожної родини і країни загалом;
- проведення конкурсів на кращий малюнок, плакат, фотографію, літературний твір, фільм, рекламу на податкову тематику серед дітей, школярів, студентів, художників, літераторів, державних службовців, платників податків;

- створення телевізійних програм на регіональному телебаченні, що розкривають роль та місце податків у житті людей і держави; проведення зустрічей з ученими-економістами, керівниками органів державної влади та органів місцевого самоврядування, фахівцями органів доходів і зборів, лідерами громадських організацій, представниками малого та середнього бізнесу, відомими акторами та журналістами, спортсменами та музикантами, керівниками закладів освіти і молоддю;

- проведення масових заходів з патріотичного виховання молоді під гаслом «Сплата податків – запорука національної безпеки України»; популяризація податкових програм, проєктів, заходів, що проводяться громадськими організаціями платників податків, учасниками волонтерського руху, Урядом України та органами ДПС;

- видання регіональних журналів, газет, буклетів, рекламної продукції щодо податкової проблематики та її поширення серед населення країни.

Реалізація основних положень Концепції формування податкової культури має передбачати:

- створення Координаційної громадської ради з питань податкової освіти, просвіти та формування податкової культури;

- розроблення проєкту Закону України «Про освітню та культурно-просвітницьку діяльність щодо формування податкової культури в Україні»;

- унесення змін до законодавства України, що посилює відповідальність за умисні «податкові» правопорушення;

- запровадження відповідальності найманих працівників за порушення трудового законодавства в частині отримання неофіційної заробітної плати від роботодавця, недекларування доходів та несплати з них податків;

- розроблення, ухвалення та реалізацію програми: «Формування та розвиток податкової культури в Україні на 2024 – 2028 роки і в перспективі до 2035 року».

Конкретизація положень цієї Концепції щодо рішення окремих завдань у сфері формування податкової культури буде здійснено при розробленні

названих вище проєктів закону, нормативно-правових актів та цільової комплексної програми.

ПРОГРАМА
формування податкової культури в місті Херсоні на 2024 – 2028 роки

I. ПАСПОРТ

Програма
формування податкової культури у місті Херсоні на 2024 - 2028 роки

1.	Ініціатори розроблення програми	Департамент бюджету і фінансів Херсонської міської ради, Головне управління ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі
2	Розробник програми	Департамент бюджету і фінансів Херсонської міської ради
3	Співрозробник програми	Головне управління ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі
4	Замовник (відповідальний виконавець) програми	Головне управління ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі
5	Учасники (співвиконавці) програми	-
6	Термін реалізації програми	2024 - 2028 роки
6.1	Етапи виконання програми (для довгострокових програм)	-
7	Перелік місцевих бюджетів, які беруть участь у виконанні програми (для комплексних програм)	Бюджет м. Херсона
8	Загальний обсяг фінансових ресурсів, потрібних для реалізації програми, всього, у тому числі:	Всього тис. грн, у т. ч. 2024 рік - тис. грн, 2025 рік - тис. грн, 2026 рік - тис. грн, 2027 рік - тис. грн, 2028 рік - тис. грн
8.1	Коштів бюджету міста Херсона	Всього тис. грн, у т. ч. 2024 рік - тис. грн, 2025 рік - тис. грн, 2026 рік - тис. грн, 2027 рік - тис. грн, 2028 рік - тис. грн
	Коштів інших джерел	-

Програму формування податкової культури у місті Херсоні на 2024 - 2028 роки розроблено відповідно до норм Податкового та Бюджетного кодексів України.

II. Визначення проблем, на розв'язання яких спрямовано Програму

Успішне виконання функцій та завдань місцевого самоврядування неможливе без належного фінансового забезпечення. Основним джерелом наповнення місцевих бюджетів є податки, зокрема місцеві податки та збори, що є матеріальною й фінансовою основою місцевого самоврядування.

Серед джерел наповнення бюджету міста Херсона значне місце посідає податок на доходи фізичних осіб (63,2%), єдиний податок (14,9%) та майнові податки: плата за землю (5,8%), акцизний податок з реалізації товарів (6,3%), акцизний податок на пальне (4%), інші податки (4%). У структурі доходів міського бюджету довоєнного 2018 року податкові надходження склали 40,5 % від загальної суми [69].

У свідомості громадян податки – це тягар, громадяни хочуть, щоб податки не били по їх особистому гаманцю, а їх кількість і розміри були якомога меншими. Зі свого боку, для виконання своїх функцій держава зацікавлена в максимальному наповненні бюджету за рахунок цих самих податків. Очевидний конфлікт інтересів між державою та громадянами, у результаті якого податкові органи сприймаються громадськістю переважно негативно, розглядаються здебільшого як органи примусу, а не як інституція, що виконує важливе державне та суспільне завдання. Ці процеси негативно впливають на рівень надходжень до бюджетів, а відповідно – і зменшення ресурсної бази для здійснення видаткових повноважень територіальної громади міста Херсона.

Зарубіжний досвід свідчить, що бюджетні витрати на підвищення податкової культури та розвиток суспільної свідомості в сфері оподаткування, спрямованих на добровільну сплату податків, значно нижчі від витрат на примусове їх адміністрування.

Ураховуючи, що податкова система України проходить етап трансформації та вдосконалення тих процесів, що вдалося впровадити раніше, важливим завданням для місцевих органів влади та податкової служби є своєчасне доведення до громади цілей та завдань податкової реформи і безпосередньо змін у податковому законодавстві. Тобто, підвищення рівня добровільності виконання податкових зобов'язань, розуміння сплати податків як соціальної потреби безпосередньо залежить від обсягів охоплення та якості інформування населення загалом.

Розроблення та затвердження програми проведення інформаційно-роз'яснювальних заходів дозволять забезпечити в подальшому планомірне та доступне широкомасштабне проведення кампанії, спрямованої на формування податкової культури та підвищення рівня переконання населення в потребі сплати податків.

Цільова аудиторія інформаційно-роз'яснювальної кампанії – усе населення міста Херсона. Цільова аудиторія поділяється на 2 підгрупи.

Первинна цільова аудиторія – платники податків, що повинні самостійно ухвалювати рішення про сплату податків (суб'єкти господарської діяльності - фізичні особи). Ця підгрупа цікавить, насамперед, як потенційне джерело підвищення податкових надходжень.

Платник податків повинен усвідомлювати, що податкові надходження до бюджету потрібні для виконання функцій держави (соціальний захист та соціальне забезпечення населення, підтримання правопорядку в місті, забезпечення отримання гідної освіти, надання послуг у сфері охорони здоров'я, утримання та розвиток інфраструктури міста, розвиток культури та мистецтва, спорту тощо).

Забезпечення необхідних надходжень до бюджету міста досягається не тільки завдяки роботі фіскальних органів, а й сумлінності платників податків, які усвідомлюють усю важливість своєчасної, повної, а, головне, – добровільної сплати податків.

Вторинна цільова аудиторія – усі інші мешканці міста Херсона, що мають незадекларовані доходи, а також молодь – майбутні платники податків.

Реалізація Програми формування податкової культури сприятиме поширенню податкових знань та зосередженню уваги на тому, що сплата податків – громадянський обов'язок перед державою і суспільством, та позитивно вплине на свідомість платників податків щодо добровільної сплати податків та зборів, що, своєю чергою, збільшить обсяги надходжень до бюджету міста.

III. Мета та завдання Програми

Кінцева мета проведення заходів, що плануються до виконання Програмою формування податкової культури у місті Херсоні на 2024-2028 роки, – формування в громади податкових знань та свідомості, збільшення рівня добровільних надходжень від сплати місцевих податків та зборів.

Дієвими механізмами, що забезпечать досягнення зазначеної мети, є поширення податкових знань у суспільстві, формування серед громадян відповідального ставлення до сплати податків, створення позитивної суспільної думки щодо сфери оподаткування. При цьому слід акцентувати увагу на правах платника податків та виконанні владою покладених на неї функцій відповідно до чинного законодавства.

Основні завдання Програми:

- доведення до платників нормативно-правових актів з питань оподаткування, у тому числі рішень Херсонської міської ради, та відповідних нововведень в частині адміністрування податків та зборів;
- системне інформування населення про роботу податкових органів, популяризація їх діяльності;
- зміна ставлення населення до податків; проведення роботи з молоддю щодо виховання сумлінного платника;
- залучення і поширення практики Європейського Союзу в питаннях фіскальної політики на місцевому рівні; акцентування на індивідуальних вигодах від добросовісного ставлення до виконання конституційного обов'язку.

Спільні заходи Головного управління ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі та міської влади, що передбачені Програмою формування податкової культури у місті Херсоні на 2024-2028 роки, – ефективний механізм співпраці, що сприятиме підвищенню рівня обізнаності платників (насамперед фізичних осіб) у частині адміністрування та сплати податків та формування суспільної свідомості щодо потреби добровільної сплати податків до бюджету.

IV. Обґрунтування шляхів і засобів розв’язання проблеми, обсягів та джерел фінансування Програми

Формування фінансової основи територіальної громади міста Херсона залежить від стабільної дохідної бази, яка складається з податків, зборів та внесків, що зараховуються, відповідно до законодавства, до бюджету міста Херсона.

Потенційним джерелом збільшення надходжень до бюджету міста Херсона є розширення бази оподаткування місцевих податків та зборів за рахунок податку на майно, до складу якого входить плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та транспортний податок.

Нерухоме майно є особливим об’єктом оподаткування, що можливо чітко ідентифікувати як за власником, так і за базою оподаткування. Цей податок існує в багатьох країнах світу і є суттєвим джерелом надходжень місцевих бюджетів. Він забезпечує до 95 % надходжень до місцевих бюджетів у Нідерландах, 81 % – у Канаді, 52 % – у Франції. У структурі доходів бюджету міста Херсона податок на майно складає менше 10 %.

Проблемною в адмініструванні майнових податків є відсутність достовірного та повного державного реєстру об’єктів майна. Крім цього, коло платників цих податків є досить широке, включаючи фізичних та юридичних осіб, які до цього не стикалися з питаннями оподаткування.

Податок на майно є потенційним джерелом збільшення надходжень до бюджету міста Херсона, тому основним завданням міської влади та податкових

органів є проведення інформаційно-роз'яснювальної роботи серед фізичних та юридичних осіб у частині адміністрування цього податку з метою створення реальної бази для оподаткування.

Крім того, значним ресурсом для наповнення бюджету є розширення кола платників податків, а саме: за рахунок громадян, які отримують, але не декларують, доходи від ведення певних видів діяльності:

- ✓ від здавання в оренду нерухомого майна;
- ✓ від надання освітніх послуг (репетиторство);
- ✓ від торгівлі товарами через мережу Інтернет;
- ✓ від надання послуг перевезення пасажирів та вантажів;
- ✓ від надання будівельно-ремонтних послуг;
- ✓ від надання фото-відеопослуг та послуг музичного супроводу урочистих заходів тощо.

Тобто, урахуваючи відсутність достатніх важелів контролю та складність виявлення й залучення таких категорій громадян до декларування, постійна інформаційно-роз'яснювальна робота є найбільш ефективним засобом впливу на їхню свідомість, яка може здійснюватися шляхом розміщення відеоматеріалів у ЗМІ, поширення інформаційних матеріалів (у т. ч. рішень Херсонської міської ради, якими регулюються питання місцевих податків і зборів), проведенням форумів, круглих столів, зустрічей, інших роз'яснювальних заходів.

Відповідно до вимог Податкового кодексу України органи Державної фіскальної служби міста Херсона до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року) мають направляти платнику податку повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити.

З урахуванням змін у Податковому кодексі України в частині розширення бази оподаткування податком на майно кількість платників збільшилась, а відповідно й обсяг інформаційних матеріалів також. Ця робота проводиться кожного року після отримання органами контролю відомостей, потрібних для розрахунку податку.

Головне управління ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі постійно здійснює листування з платниками, у тому числі щодо залучення до декларування. Обсяг фінансування уточняється щороку під час підготовки бюджету міста Херсона на відповідний рік у межах видатків, передбачених головному розпоряднику бюджетних коштів, відповідальному за виконання завдань і заходів Програми.

Очікуваними результатами від виконання Програми є:

Збільшення бази оподаткування місцевими податками і зборами та, як наслідок, збільшення надходжень до бюджету міста Херсона. Підвищення рівня податкової культури в суспільстві та формування відповідального ставлення до сплати податків. Створення позитивної думки щодо сфери оподаткування.

VI. Напрями діяльності та перелік завдань і заходів Програми

Інформаційно-роз'яснювальна робота проводиться на підставі погоджених з виконавчим органом Херсонської міської ради програм та заходів проведення (вид, формат, зміст тощо) та інших документів.

Перелік завдань і заходів Програми наведено в додатку.

VI. Координація та контроль за ходом виконання Програми

Координацію та контроль за виконанням Програми здійснює відповідальний виконавець – Головне управління у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі.

Відповідальний виконавець Програми щороку до 25 лютого, що настає за звітним роком, подає Департаменту бюджету та фінансів Херсонської міської ради інформацію про стан її виконання.

Начальник Херсонської міської
військової адміністрації

Роман МРОЧКО

Додаток
до Програми формування
податкової культури в місті
Херсоні на 2024 - 2028 роки

**Напрямки діяльності та заходи Програми формування податкової
культури в місті Херсоні на 2024-2028 роки**

№.№ з/п	Назва напрямку діяльності (пріоритетні завдання)	Перелік заходів Програми	Строк виконання заходу	Виконавці	Джерела фінансування	Орієнтовні обсяги фінансування, тис. грн., у т.ч. за роками	Очікуваний результат
1	Взаємодія представників фіскальних органів з платниками податків та громадськістю	- проведення форумів, круглих столів, зустрічей тощо; - виготовлення та поширення інформаційних матеріалів	2024-2028 роки	Головне управління ДПС у Херсонській області, АРК та м. Севастополі	Бюджет м. Херсона	<i>згідно з бюджетом міста</i>	Збільшення рівня добровільних надходжень від сплати податків
2	Виготовлення та розміщення інформації в засобах масової інформації	- виготовлення інформаційних матеріалів; - розміщення інформації	2024-2028 роки	Головне управління ДПС у Херсонській області, АРК та м. Севастополі	Бюджет м. Херсона		Збільшення рівня добровільних надходжень від сплати податків
3	Інформування платників податків	- виготовлення та розміщення інформаційних матеріалів, у т.ч. через житлово-експлуатаційні організації; - виготовлення та відправлення інформаційних поштових повідомлень; - оброблення інформації за контингентом платників; - виготовлення податкових повідомлень-рішень; - відправлення поштових повідомлень	2024-2028 роки	Головне управління ДПС у Херсонській області, АРК та м. Севастополі Департамент бюджету і фінансів Херсонської міської ради	Бюджет м. Херсона		Збільшення надходжень до бюджету міста Херсона
4	Робота з молоддю	Роз'яснювальні заходи, у т.ч. через ЗМІ	2024-2028 роки	Головне управління ДПС у Херсонській області, АРК та м. Севастополі	Бюджет м. Херсона		Формування податкової культури
5	Вивчення	Навчальні заходи з	2024-2028	Головне	Бюджет		Вивчення

	практики з питань фіскальної політики на місцевому рівні	вивчення практики країн Європейського Союзу з питань фіскальної політики на місцевому рівні	роки	управління ДПС у Херсонській області, АРК та м. Севастополі	м. Херсона		практики Європейського Союзу з питань фіскальної політики на місцевому рівні
--	--	---	------	---	------------	--	--

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Праці, які відображають основні наукові результати дисертації

1. Башинський І. А. Формування податкової культури в Україні. *Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології* : зб. наук. пр. Херсонського НТУ. Вип. 2 (5). Херсон, 2011. С. 9-14.

2. Башинський І. А. Співпраця податкових органів та громадських організацій платників податків щодо підвищення податкової культури в Україні. *Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології* : Збірник наукових праць Херсонського НТУ. Вип. 2 (7). Херсон, 2012. С. 11-15.

3. Башинський І.А. Податкова культура – генезис та сталі погляди на зміст поняття. *Вісник АМСУ. Серія: Державне управління. №1(10)*. Дніпропетровськ, 2014. С. 7-14.

4. Башинський І. А. Шляхи та засоби реалізації державної політики у сфері формування податкової культури населення. *Наукові праці* : Науково-методичний журнал. Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2014. Вип. 230. Т. 242. Державне управління. С. 11-14.

5. Башинський І. А. Аналіз причин низького рівня податкової культури в Україні. *Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування*. 2019. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ttpdu_2019_2_8.

Статті в зарубіжних виданнях

6. Башинський І. А. Проблемні аспекти формування податкової культури в Україні. *Science and education a new dimension. Humanities and Social Sciences*. Budapest, II(5), Issue: 31, 2014. P. 61-65.

7. Башинський І. А. Податкова культура населення в Україні: рекомендації щодо вдосконалення. *Science and education a new dimension. Humanities and Social Sciences*. Budapest, VII(35), Issue: 213, 2019. P. 7-10.

Праці, які додатково відображають наукові результати дисертації

8. Башинський І. А. Пріоритетні напрямки формування податкової культури як складової державної політики модернізації та реформування українського суспільства. *Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи* : зб. мат. 3-ї Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Херсон, 7 грудня 2012 р.) / за заг. ред. Ю. М. Бардачова, І.П. Лопушинського, С. В. Малікова, О. А. Тертишної. К.: Державний фонд сприяння місцевому самоврядуванню в Україні, 2012. С. 114-115.

9. Башинський І. А. Державно-управлінські механізми забезпечення розвитку податкової культури. *Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика* : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя 14 листопада 2014 р. / за ред. В. М. Огаренка, А. О. Монаєнка та ін. Запоріжжя : КПУ, 2014. С. 31-32.

10. Башинський І. А. Механізм формування податкової культури. *Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи*: зб. мат. 5-ї Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Херсон, 24 жовтня 2014 р.) / за наук. ред. Ю. М. Бардачова, І. П. Лопушинського, О. А. Тертишної. Херсон: Грінь Д.С., 2014. С. 9-11.

11. Башинський І. А. Баланс інтересів у відносинах між фіскальною службою та платниками податків як необхідна умова формування податкової культури. *Актуальні проблеми державного управління на сучасному етапі державотворення* : мат. VIII Всеукр. наук.-практ. конф. (27 листопада 2014 р., м. Луцьк) / за наук. ред. Т.М. Литвиненко, В.Я. Малиновського. Луцьк: СПД Гадяк Жанна Володимирівна, 2014. С.48 - 50.

12. Башинський І. А. Європейський досвід формування податкової культури і перспективи його впровадження в Україні. *Публічне управління:*

шляхи розвитку : мат. наук.-практ. конф. за міжнар. участю (м. Київ, 26 листопада 2014 р.) у 2 т./ за наук. ред. Ю.В. Ковбасюка, С.А. Романюка, О.Ю. Оболенського. К. : НАДУ, 2014. Т.2. С.99-101.

13. Башинський І. А. Податкова культура як чинник впливу на фіскальну поведінку платника податків. *I Весняні наукові читання* : мат. міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ: збірник статей. К.: Центр наукових публікацій, 2015. С.102 - 105.

14. Башинський І. А. Виховання майбутніх платників податків. *Державна політика щодо місцевого самоврядування: стан, проблеми та перспективи* : зб. мат. 7-ї Всеукр. наук.-практ. конф. / за наук. ред. проф. Ю.М. Бардачова, І. П. Лопушинського, Р.М. Плюща. Херсон : ХНТУ, 2016. С.15-18.

15. Башинський І. А. Детінізація та добровільне декларування доходів населення як чинник підвищення податкової культури. *XX Міжнародна науково-практична конференція «Perspective directions for the development of science and practice»*, 08-09 червня 2020 р., Афіни, Греція 2020. С. 128-133.: URL: <http://isg-konf.com>

16. Башинський І. А. Чинники впливу на формування податкової культури в Україні. *XXII Міжнародна науково-практична конференція «Theoretical foundations for the implementation and adaptation of scientific achievements in practice»*, 22-23 червня 2020 р., Гельсінкі, Фінляндія 2020. Р. 123-127.: URL: <http://isg-konf.com>