

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-37>

УДК 336.22

НАПРЯМИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ DIRECTIONS OF FORMATION OF TAX CULTURE

Мельник Лілія Олександрівна

аспірантка,

Університет Державної фіскальної служби України

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4544-3561>

Melnyk Liliia

University of the State Fiscal Service of Ukraine

У статті розглянуто стан податкової культури в Україні. Визначено напрями формування податкової культури, а саме: підвищення рівня суспільної довіри; вдосконалення процесів інформування та консультування громадян з питань чинного податкового законодавства; підвищення якості підготовки кадрів для податкових та митних органів; розробка та прийняття Стратегії податкової грамотності населення; організація системи податкової освіти в освітніх установах усіх рівнів. Наведено пропозиції комплексу заходів, які підходять для реалізації запропонованих напрямів формування податкової культури в Україні.

Ключові слова: податкова культура, податкова освіта, податкова грамотність, платники податків, податкові органи.

В статье рассмотрено состояние налоговой культуры в Украине. Определены направления формирования налоговой культуры, а именно: повышение уровня общественного доверия; совершенствование процессов информирования и консультирования граждан по вопросам действующего налогового законодательства; повышение качества подготовки кадров для налоговых и таможенных органов; разработка и принятие Стратегии налоговой грамотности населения; организация системы налогового образования в образовательных учреждениях всех уровней. Приведен комплекс мер, которые подходят для реализации предложенных направлений формирования налоговой культуры в Украине.

Ключевые слова: налоговая культура, налоговое образование, налоговая грамотность, налогоплательщики, налоговые органы.

The article considers the state of tax culture in Ukraine. A high level of tax culture is one of the indicators of a mature society, the predominance of democratic values and universal ideals. The countries of the European Union, to which Ukraine aspires to join, are also characterized by a high level of tax culture, which in this case is a certain European standard of development of the country, an indicator of its readiness to join the EU. Tax culture is seen as a certain level of tax self-awareness in society, in which the state is aware of and implements a tax policy that takes into account the interests of society, and taxpayers are aware of the need to fully and timely pay statutory taxes, fees (mandatory payments) to the budget. In the course of the analysis we have identified two global directions for raising the level of tax culture: the work of the state on the general level of tax culture of ordinary citizens – taxpayers; work of the state with state bodies and officials of these bodies, which are related to the administration of various taxes, fees (mandatory payments). Approaches to the formation of tax culture are highlighted: cost, as a process directly related to the formation of the price of public goods, which are taxes, and educational, as an educational process that involves the formation of the population of the country tax literacy. The formation of tax culture is presented in the form of a constant process of interaction between the state (represented by state institutions, civil servants, etc.) and society (represented by all its other members), the purpose of which is to effectively influence the country's tax policy. The directions of formation of tax culture are determined, namely: increase of the level of public trust; improving the processes of informing and advising citizens on current tax legislation; improving the quality of training for tax and customs authorities; development and adoption of the Tax Literacy Strategy; organization of the tax education system in educational institutions of all levels. There are proposals for a set of measures that are suitable for the implementation of the proposed areas of tax culture in Ukraine.

Keywords: tax culture, tax education, tax literacy, taxpayers, tax authorities.

Постановка проблеми. Високий рівень податкової культури є одним із показників зрілого суспільства, переважання в ньому демократичних цінностей і загальногуманних ідеалів. Країни Європейського Союзу, до яких прагне долучитися Україна, також характеризуються високим рівнем податкової культури, яка є в даному випадку і певним європейським стандартом розвитку країни, показником її готовності вступити в ЄС. Що стосується населення України на сьогоднішній день, на жаль, воно характеризується низькою податковою культурою, що в цілому можна пояснити радянським минулим, де податковій освіті населення не приділялося уваги. В зазначених умовах податкова самоосвіта теж перебуває у населення не в пріоритеті. Більш того, порушення прийнятих у розвинених країнах норм податкової культури в Україні вважається буденною справою, яка не засуджується суспільством.

А.О. Головащенко [7], О.Ю. Сидорович [18], О.І. Степанюк [20] та ін. вітчизняні дослідники, з якими ми повністю погоджуємось, відстоювали позицію згідно якої, низький рівень податкової культури сприяє зростанню податкових правопорушень. Недоотримання бюджетом податків, зборів (обов'язкових платежів) спричиняє різноманітні негативні соціально-економічні наслідки для держави (порушення правил чесної конкуренції, зростання корупції, зміна податкової політики в напрямі підвищення податкового тиску, зменшення фінансування суспільного сектора економіки, відтік капіталів за кордон та ін.). Тому, ця проблема є актуальною і нагальною для багатьох країн і потребує постійного контролю та вирішення. Саме тому поліпшення податкової культури є однією з важливих проблем, від вирішення яких залежить розвиток економіки всієї країни. Зазначене й обумовлює необхідність визначення та поглибленого вивчення напрямів формування податкової культури серед платників податків і в суспільстві загалом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування і розвитку податкової культури досліджено в роботах В. Андрущенко, І. Башинського, З. Варналія, А. Василенко В. Калустяна, О. Крилова, П. Мельника, Л. Тарангул, В. Ткачук та ін. Роботи З. Варналія, В. Калустяна, П. Мельника та Л. Тарангул [8; 10] присвячені дослідженню дискусійних питань щодо ролі податкової культури в складі податкового потенціалу. В них розкриваються особливості

взаємозв'язку між процесами оподаткування й економічного зростання та впливу на ці процеси рівня податкової культури населення. А. Василенко [4] розглядає сутність податкової культури, її значення, умови формування та перспективи зростання. У роботах В. Андрущенко, О. Крилова та В. Ткачук [1] досліджуються питання змісту податкової культури з точки зору моральних та етичних норм поведінки, її взаємозв'язку з іншими соціокультурними категоріями. І. Башинський [3] розкриває сутність податкової культури як економічної категорії, визначає та аналізує проблематику формування податкової культури в Україні.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз основних досліджень свідчить, що відносно податкової культури розглядаються окремі її аспекти, які більшою мірою стосуються поняття терміну «податкова культура», її змістовної і структурної складових та ін. Залишаються недостатньо висвітленими та потребують подальшого опрацювання напрями формування податкової культури та комплекс заходів для їх реалізації в умовах зростаючої недовіри населення України до державних інституцій.

Метою статті є встановити перспективних шляхів формування податкової культури та комплексу заходів, які ідеально підходять для їх реалізації на практиці в Україні.

Виклад основного матеріалу. Податкова культура являє собою комплексне поняття з багаторівневою структурою, яка включає безліч зв'язків, відносин і факторів впливу на процес оподаткування. Вона виступає складовою частиною загальної культури як окремої людини, так і суспільства в цілому. Податкова культура – це певний рівень податкової самосвідомості в суспільстві, при якому держава усвідомлює та втілює податкову політику, що враховує інтереси суспільства, а платники податків усвідомлюють необхідність виконання обов'язку щодо повної і своєчасної сплати законодавчо визначених податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету. Податкова культура виступає найважливішим елементом удосконалення економічних відносин між державою і населенням.

У профільній літературі процес формування податкової культури розглядають із двох позицій:

1) *вартісний підхід* – як процес, безпосередньо пов'язаний з формуванням ціни суспільних благ, якою виступають податки. В цьому випадку потрібно говорити про подат-

кову культуру не лише платників податків, а й держави [2, с. 98].

2) *виховний підхід* – як виховний процес, який передбачає формування у населення країни податкової грамотності [12, с. 378].

Другий підхід в наукових джерелах пов'язує податкову грамотність з виконанням громадянами України обов'язку сплачувати податки. Проте, на наш погляд, податкова культура впливає на ширший зріз суспільних відносин, ніж податкові відносини, тобто виходить за рамки лише податкової грамотності. Так, рівень податкової культури безпосередньо впливає на рівень сплати комунальних платежів (незважаючи на те, що даний вид платежів не відноситься до податків) – чим він вищий у країні, тим відповідальніше її громадяни ставляться до даного обов'язку.

Формування податкової культури необхідно уявляти у вигляді постійного процесу взаємодії держави (в особі державних інституцій, державних службовців тощо) і суспільства (в особі всіх його інших членів), метою якого є ефективний вплив на податкову політику країни. Побудова партнерських, взаємовигідних відносин між державою і суспільством – складне завдання, в основу якого має бути покладено позитивний вітчизняний та зарубіжний досвід. Лише спираючись на нього можна буде розробити конкретні заходи щодо реалізації механізмів підвищення податкової культури.

У процесі проведеного аналізу нами були виділені два глобальних напрямки підвищення рівня податкової культури: 1) робота держави над загальним рівнем податкової культури звичайних громадян – платників податків; 2) робота держави з державними органами та посадовими особами цих органів, які пов'язані з адмініструванням різноманітних податків, зборів (обов'язкових платежів). Розглянемо запропоновані напрямки підвищення рівня податкової культури більш детально, із встановленням комплексу заходів, які підійдуть для їх реалізації на практиці в умовах сьогодення.

1. Починаючи дослідження першого напрямку підвищення рівня податкової культури, слід акцентувати увагу на необхідності першочергового кроку, який полягає у відновленні рівня суспільної довіри. В Україні досить гостро постає питання довіри громадян до своєї держави. Постійні соціологічні дослідження [13; 15] свідчать, що рівень довіри постійно падає, люди не знають, на які «корисні справи» йдуть сплачені ними податки, не бачать пози-

тивних змін в житті суспільства, існує стійка тенденція до збільшення тієї групи осіб, яка впевнена, що державний бюджет «використовується нераціонально».

Особливо актуальним дане питання є останнім часом, коли по всьому світу почала поширюватися пандемія коронавірусної інфекції, викликані вірусом SARS-CoV-2 (COVID-19). У той час, коли всі країни ведуть цілеспрямовану боротьбу з даною інфекцією, вакцинують мільйони своїх громадян протягом тижнів, виплачують їм компенсації за вимушені простой в роботі, – в Україні вакцинація починає проводитися однією з останніх в Європі, закуплені вакцини не викликають довіри населення, кількість вакцинованих нараховує лише десятки тисяч і в цілому даний захід вже визнано провальним, оскільки такий підхід до вакцинації та боротьби з пандемією в цілому не дозволить запобігти подальшим хвилям захворювання. Згідно звіту Economist Intelligence Unit «Coronavirus vaccines: expect delays» [24], опублікованого в січні 2021 року, Україна на відміну від інших країн Європи, які вакцинують все своє населення до кінця 2021 року, вакцинується не раніше початку 2023 року. Зауважимо, що мова йде про одноразову вакцинацію всього населення. В даному випадку потрібно враховувати те, що після вакцинації антитіла в організмі людини зберігаються протягом лише 6-12 місяців.

До того ж держава, акцентуючи увагу на проблемі захворювання, формує «Фонд боротьби з COVID-19», гроші з якого витрачаються згодом на вирішення інших питань, які не мають відношення до боротьби з пандемією (так, із 66 млрд. грн. 35 млрд. грн. пішло на реконструкцію, ремонт та утримання автомобільних доріг [22] і т.д.). Після незрозумілого для громадян України використання коштів, Кабінет Міністрів України повідомляє про брак коштів на закупівлю вакцин, плануючи в 2021 році здійснити перерозподіл коштів з інших важливих для населення країни джерел. Наприклад, планується забрати 6,5 млрд. грн. з бюджетної програми 2308060 «Реалізація програми держгарантій медичного обслуговування населення» [17], що є неприпустимою дією, оскільки згідно цієї програми ліки отримують важкохворі українці, в тому числі й онкохворі.

Вищенаведені приклади показують неефективність використання бюджетних коштів в складних пандемічних умовах, в яких опинилась Україна. Населення сприймає дані дії

як пряме ігнорування державою її обов'язків по відношенню до них, що і зумовлює ігноруванням населенням свого обов'язку по сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів) в бюджет держави. Повернути довіру до держави можна при дотриманні наступних вимог, які висувуються населенням до держави в будь-якій розвиненій демократичній країні:

- справедливі і прозорі «правила гри», однакові для друзів і опонентів, що неможливо без судово-правової реформи (включаючи приведення поняття «справедливість» у відповідність з нормами і практиками людиноцентричної правової держави);

- підзвітність влади, в тому числі завдяки працюючій і незалежній системі антикорупційних органів;

- рівний доступ до можливостей досягати успіху законотворчим шляхом і будувати кар'єру у бізнесі, на держслужбі чи у політиці на засадах, нехай і жорсткої, але прозорої і меритократичної (merit-based) конкуренції;

- політичне лідерство та дотримання суспільних інтересів представниками влади;

- ефективне врядування (good governance) та якість і доступність державних послуг, які б також посилювали легітимність податкового навантаження [23].

Наступний крок, який повинен бути реалізований в аспекті підвищення рівня податкової культури – це вдосконалити процес інформування та консультування громадян з питань чинного податкового законодавства. На сьогоднішній день підвищенню податкової грамотності населення сприяє розміщення в податкових органах інформаційних стендів, у яких міститься інформація про: головні витяги щодо останніх змін у нормативно-правових актах; методичку подання звітності; огляди важливих проблем і т.п. На офіційних сайтах у спеціалізованих розділах подається інформація про: плани та звіти роботи; результати діяльності; взаємодію з громадськістю; публічні заходи; регуляторну політику та ін. Проте цього все ще замало. Практика, соціологічні опитування [21] показують, що і сьогодні багато платників податків недостатньо поінформовані про ті зміни, які вносяться до податкового законодавства, що заважає їм належною мірою усвідомити свої права та обов'язки. У зв'язку з чим даний напрямок роботи податкових органів є затребуваним і перспективним для подальшого вдосконалення та підвищення його ефективності.

На сьогодні дуже важливо й необхідно зробити положення Податкового кодексу України

доступними для розуміння пересічним громадянином України. На нашу думку, виходячи зі світових тенденцій та розвитку людського суспільства, потрібно приділяти особливу увагу інформуванню платників податків не шляхом видання друкованого матеріалу (газет, журналів, буклетів і т.д.) і розміщення текстової інформації на офіційних ресурсах та пресі, а шляхом оприлюднення матеріалів на телебаченні та відеохостингах (YouTube, Dacast, Vimple та ін.). Слід пам'ятати, що головна роль інформування полягає в наданні позитивної інформації, яка буде затребуваною платником податків. Для формування ціннісних орієнтацій і мотивацій до виконання всіх покладених на дану категорію осіб прав та обов'язків, необхідна регулярна трансляція позитивної податкової інформації з урахуванням особливостей аудиторії (малий, середній, великий бізнес, сфера діяльності тощо). Від того, наскільки грамотно, професійно, доступно буде запропонована інформація, залежить ефективність діяльності засобів інформування населення. Випуск відеоматеріалів повинен здійснюватися на постійній основі з метою розгляду положень податкового законодавства, надання відповідей на актуальні питання і т.п. Інформація повинна подаватися в загальнодоступній формі, відповідати на найбільш поширені питання (в якості основи можна взяти податкові консультації), супроводжувати їх прикладами з практики.

Продовжуючи наш аналіз, слід акцентувати увагу на необхідності розробки та прийняття спільної для всіх зацікавлених сторін Стратегії податкової грамотності населення. Така Стратегія повинна уніфікувати, скоординувати та об'єднати зусилля державних органів, бізнесу та громадянського суспільства, спрямовані на підвищення податкової грамотності на національному рівні. В основу Стратегії повинні бути покладені євроінтеграційні прагнення країни, адже повноправне членство в Європейському Союзі – стратегічна мета України, закріплена в Конституції. Стратегія податкової грамотності населення повинна бути спрямована на вирішення наступних основних завдань:

- 1) організація системи податкової освіти та просвіти для всіх категорій населення країни. Для цього необхідно:

- створення навчальних, методичних та освітніх матеріалів;

- проведення в дитячих дошкільних установах ігрових конкурсів та змагань під девізом «Як мені мама пояснила, що таке податки»;

- вбудовування питань, пов'язаних із податковою грамотністю, в якості ілюстраційних мате-

ріалів до суміжних шкільних предметів та використання факультативів «податкова грамотність і культура», «основи оподаткування» та ін.;

– здійснення заходів, спрямованих на внесення до програми обов'язкової вищої освіти предметів, що відносяться до податкової освіти, планування податків та управління ними;

– створення центрів податкової освіти, які проводять регулярні освітні заходи та консультації для населення й організацій. Такі центри можуть створюватися на базі територіальних відділень органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, вищих навчальних закладів, за підтримки громадських та освітніх установ і комерційних організацій.

Слід нагадати, що з 1 вересня 2013 року спецкурс під назвою «Основи податкових знань» почали викладати (за вибором) для учнів 9-х класів загальноосвітніх навчальних закладів. Під нього була розроблена спеціальна програма й посібник. Спецкурс ознайомлював школярів з основами оподаткування, дозволяв практично спрямувати вивчення економіки у загальноосвітніх навчальних закладах. Планувалось поступово вводити предмет «Основи податкових знань», в якості обов'язкового, для учнів 9-11-х класів загальноосвітніх навчальних закладів. Проте в подальші роки ця ініціатива не отримала державної підтримки та розвитку.

Серед позитивних моментів можна також відзначити наявність дисципліни «Основи податкової грамотності», яку студенти обирають для вивчення в окремих ВНЗ економічного спрямування. Проте ця дисципліна навіть в цих закладах є вибірковою, а не обов'язковою.

2) розробка кодексів етики професійної діяльності всіх категорій державних службовців, для яких вони ще не розроблені, та оновлення таких кодексів для всіх інших категорій державних службовців. Так, Кодексу професійної етики працівника Державної податкової служби України [9] вже більше 14 років. При цьому керівництво ДПС України, замість приділення уваги Кодексу, затверджує в 2019 році Правила етичної поведінки в органах Державної податкової служби [16]. При детальнішому ознайомленні з ними, виявляється, що вони поширюють свою дію лише на професійну діяльність співробітників. Норми ж Кодексу поширюють свою дію на поведінку й етику співробітників податкових органів при здійсненні як професійної, так і позаслужбової діяльності. Вважаємо, що розроблення відповідних кодексів повинно бути в пріоритеті у державних органах влади, так як їх норми мають «більш широкий спектр дії».

Організація системи податкової освіти на базі Стратегії податкової грамотності дозволить підвищити податкову грамотність населення України. Податкова грамотність, якнамі було встановлено, має на увазі наявність певних знань у сфері податків і оподаткування. Наявність знань, навичок та умінь, певного мислення допоможе сформувати поведінкові звички. Отримуючи податкові знання, населення буде підвищувати свою податкову грамотність. У свою чергу, при формуванні певного способу мислення і поведінкових звичок, будуть закладатися основи податкової культури окремої людини і суспільства в цілому.

2. Другий напрямок – це робота держави з державними органами та службовими особами цих органів, які пов'язані з адмініструванням різноманітних податків, зборів (обов'язкових платежів). Особлива увага повинна приділятися кадровому складу Державної податкової служби України та Державної митної служби України. Необхідно постійно актуалізувати систему підготовки та перепідготовки високопрофесійних податкових і митних кадрів відповідно до високих світових та європейських стандартів, а також створювати, підтримувати й заохочувати різні форми продовження самоосвіти протягом усієї професійної діяльності співробітників податкових і митних органів.

Що стосується підготовки та перепідготовки, то в даному випадку особливу увагу необхідно приділити рівню професійної майстерності викладачів профільних ВНЗ: Університету державної фіскальної служби України, Університету митної справи та фінансів та ін. По-перше, назріла необхідність: упровадження в даних навчальних закладах освітніх стандартів і навчальних матеріалів найвищої якості; зміни стилю викладання, переходу від лекційно-семінарської моделі до нових освітніх технологій – тренінгів, ділових ігор, податкових та митних проектів, постановки й вирішення ситуаційних завдань і т.п. По-друге, необхідно підвищити рівень взаємодії профільних ВНЗ з тими органами, до роботи в яких вони здійснюють підготовку та перепідготовку фахівців. Залучення практиків в освітній процес дозволить майбутнім фахівцям податкової та митної сфер своєчасно реагувати і збагачуватися знаннями при зміні пріоритетів державної податкової політики, наслідком чого стане і зміна ціннісних засад освіти.

Отже, підвищення рівня податкової культури – витратний і трудомісткий процес. Його ініціатором, у першу чергу, має бути сама держава, оскільки вона і є основним стейкхолде-

ром розвиненої і високої податкової культури своїх громадян. В Україні ж спостерігається зворотний підхід: процес підвищення грамотності населення у сфері оподаткування відбувається завдяки ініціативам знизу, роботі громадських та комерційних організацій, спрямованих на надання допомоги громадянам у справах, пов'язаних зі сплатою податків, або підприємцям у справах ведення бізнесу з точки зору податкового права зокрема, і стосовно фінансових питань – в цілому. Кожна з цих організацій переслідує свої цілі. Так, громадські організації, працюючи з населенням, «відпрацьовують» отримані гранти, «освоюють» виділені гроші, комерційні – підвищуючи грамотність населення, вбачають своєю метою пошук потенційних клієнтів для надання їм оплачуваних послуг з податкового консультування, комплексного юридичного супроводу бізнесу і т.п. Держава повинна взяти під контроль ці ініціативи та скерувати їх, визначити загальні цілі формування податкової культури

населення країни, встановити відносно цілей права, обов'язки та відповідальність громадських та комерційних організацій.

Висновки. Таким чином, в ході проведеного дослідження нами були виділені наступні напрямки вдосконалення податкової культури: підвищення рівня суспільної довіри; вдосконалення процесів інформування та консультування громадян з питань чинного податкового законодавства; підвищення якості підготовки кадрів для податкових та митних органів; розробка та прийняття Стратегії податкової грамотності населення; організація системи податкової освіти в освітніх установах усіх рівнів. Відзначимо, що даний перелік не є вичерпним, але ті напрямки, які включені до нього, можуть бути визначені як першочергові. У подальших дослідженнях доцільним є проведення аналізу зарубіжного досвіду реалізації практичних заходів щодо формування і розвитку податкової культури та можливості їх застосування в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Київ : Алерта, 2013. 384 с.
2. Барулин С. В. Теория и история налогообложения: учебное пособие. Москва : Экономистъ, 2006. 319 с.
3. Башинський І. А. Проблемні аспекти формування податкової культури в Україні. *Science and Education a New Dimension. Humanities and Social Sciences*. 2014. № 31. Р. 61–65.
4. Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/evu/2011_17_1/Vasilenko.pdf (дата звернення: 15.04.2021).
5. Габрелян А. Ю. Поняття та сутність дефініції «податкове консультування». *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. 2013. Вип. 59. С. 270–276.
6. Габрелян А. Ю. Протиправна поведінка: проблеми та шляхи їх вирішення. Актуальные проблемы криминологии и криминальной психологии : сб. науч. статей / под ред. М. Ф. Орзиха, В. Н. Дремина. Одесса : Феникс, 2007. С. 129–133.
7. Головащенко А. О. Налоговая культура как элемент совершенствования налоговых отношений. *Российский внешнеэкономический вестник*. 2015. № 6. С. 96–105.
8. Калустян Я. В. Теоретичні підходи до визначення податкового потенціалу регіону. *Економіка будівництва і міського господарства*. 2011. Т. 7. № 3. С. 183–190.
9. Кодекс професійної етики працівника Державної податкової служби України, затверджений Наказом ДПА України від 07.02.2006 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0059225-06#Text> (дата звернення: 15.04.2021).
10. Мельник П. В., Тарангул Л. Л., Варналій З. С. та ін. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія. Київ : Знання України, 2008. 190 с.
11. Мороз С. С. Актуальные проблемы формирования института частных исполнителей в Украине. *Траектория науки*. 2016. № 7(12). С. 11–19.
12. Налоговая политика: теория и практика : учебник для магистрантов / под ред. И. А. Майбунова. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 519 с.
13. Оцінка громадянами діяльності влади, рівень довіри до соціальних інститутів та політиків, електоральні орієнтації громадян (лютий 2020 р. соціологія). URL: <https://razumkov.org.ua/napriamky/sotsiologichni-doslidzhennia/otsinka-gromadianamy-diialnosti-vlady-riven-doviry-do-sotsialnykh-institutiv-ta-politykiv-elektoralni-orientatsii-gromadian-liutyi-2020r> (дата звернення: 15.04.2021).
14. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13-14. № 15-16. № 17. Ст. 112.

15. Політична ситуація в Україні: до Майдана ще далеко, а феодалізм вже наступив. URL: https://drive.google.com/file/d/1HhMFmldwfof57PjcsQOoTuejMabb8_PBV/view (дата звернення: 15.04.2021).
16. Правила етичної поведінки в органах Державної податкової служби, затверджені Наказом ДПС України від 02.09.2019 р. № 52. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0052872-19#Text> (дата звернення: 15.04.2021)
17. Сітнікова І. МОЗ пропонує тимчасово «позичити» 6,5 млрд. грн. на закупівлю вакцини проти COVID-19 з програми медичних гарантій. URL: <https://hromadske.ua/posts/moz-proponuye-timchasovo-pozichiti-65-mlrd-grn-na-zakupivlyu-pfizer-z-programi-medichnih-garantij> (дата звернення: 15.04.2021).
18. Сидорович О. Ю. Сутнісні характеристики податкової культури: інституціональний контекст. *Наукові праці НДФІ*. 2017. Вип. 1. С. 144–158.
19. Статистика кримінальних проваджень з податків за 2020 рік: прощай, міліціє! Привіт, БЕБУ! URL: <http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/statistics-of-criminal-proceedings-on-taxes-for-2020-goodbye-the-tax-police-hello-the-bureau-of-economic-security-of-ukraine/> (дата звернення: 15.04.2021).
20. Степанюк О. І. Податкове право : навчальний посібник. Тернопіль, 2003. 245 с.
21. Українці мають вкрай низьку обізнаність у питаннях податків – результати опитування. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2020/11/25/668443/> (дата звернення: 15.04.2021).
22. Уряд розподілив 66 млрд. грн. з Фонду боротьби з COVID-19. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/uriad_rozpodiliv_66_mlrd_grn_z_fondu_borotbi_z_covid-19-2299 (дата звернення: 15.04.2021).
23. Шинкарук К. Довіра та безпека. Чому українцям важливий досвід спільних перемог. URL: <https://nv.ua/ukr/opinion/ukrajina-yak-povernuti-doviru-gromadyanam-novini-ukrajini-50155428.html> (дата звернення: 15.04.2021).
24. Coronavirus vaccines: expect delays. *A report by The Economist Intelligence Unit*. 2021. 10 p.

REFERENCES:

1. Andrushchenko, V. L., Tuchak, T. V. (2013). *Moralno-etychni imperatyvy podatkiv ta opodatkuvannia (zakhidna tradytsiia)* [Moral and ethical imperatives of taxes and taxation (Western tradition)]. Kyiv.
2. Barulin, S. V. (2006). *Teoriya i istoriya nalogooblozheniya* [Theory and history of taxation]. Moscow: Ekonomist'.
3. Bashynskiy, I. A. (2014). Problemni aspekty formuvannia podatkovoi kultury v Ukraini [Problematic aspects of tax culture formation in Ukraine]. *Science and Education a New Dimension. Humanities and Social Sciences*, (31), 61–65.
4. Vasylenko, A. V. (2011). Formuvannia podatkovoi kultury v Ukraini [Formation of tax culture in Ukraine]. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/evu/2011_17_1/Vasilenko.pdf (accessed 15 April 2021).
5. Habrelian, A. Yu. (2013). Poniattia ta sutnist definitsii «podatkove konsultuvannia» [The concept and essence of the definition of «tax consulting»]. *Derzhava i pravo. Yurydychni i politychni nauky*, (59), 270–276.
6. Habrelian, A. Yu. (2007). Protpravna povedinka: problemy ta shliakhy yikh vyrishennia [Illegal behavior: problems and ways to solve them]. *Aktualnyie problemyi kriminologii i kriminalnoy psihologii*, 129–133.
7. Golovashchenko, A. O. (2015). Nalogovaya kul'tura kak element sovershenstvovaniya nalogovykh otnoshenij [Tax culture as an element of improving tax relations]. *Rossiiskij vneshneekonomicheskij vestnik*, (6), 96–105.
8. Kalustian, Ya. V. (2011). Teoretychni pidkhody do vyznachennia podatkovoho potentsialu rehionu [Theoretical approaches to determining the tax potential of the region]. *Ekonomika budivnytstva i miskoho hospodarstva*, (3), 183–190.
9. Kodeks profesiinoi etyky pratsivnyka Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy [Code of professional ethics of the employee of the State Tax Service of Ukraine], no. 59 (2021). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0059225-06#Text>
10. Melnyk, P. V., Taranhul, L. L., Varnalii, Z. S. (2008). *Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy ta perspektyvy* [Tax policy of Ukraine: state, problems and prospects]. Kyiv.
11. Moroz, S. S. (2016). Aktualnyie problemyi formirovaniya instituta chastnyih ispolniteley v Ukraine [Actual problems of the formation of the institution of private performers in Ukraine]. *Traektoriya nauki*, (7(12)), 11–19.
12. Mayburova, I. A. (2010). *Nalogovaya politika: teoriya i praktika [Tax policy: theory and practice]*. Moscow: YUNITI-DANA.
13. Otsinka hromadianamy diialnosti vlady, riven doviry do sotsialnykh instytutiv ta politykiv, elektoralni orientatsii hromadian [Citizens' assessment of government activities, the level of trust in social institutions and politicians, electoral orientations of citizens] (2020). Available at: <https://razumkov.org.ua/napriamky/sotsiologichni-doslidzhennia/otsinka-gromadianamy-diialnosti-vlady-riven-doviry-do-sotsialnykh-instytutiv-ta-politykiv-elektoralni-orientatsii-gromadian-liutyi-2020r>
14. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine], no. 13-14, no. 15-16, no. 17 (2021). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

15. Politychna sytuatsiia v Ukraini: do Maidana shche daleko, a feodalizm vzhe nastupyv [The political situation in Ukraine: the Maidan is still far away, and feudalism has already come] (2021). Available at: https://drive.google.com/file/d/1HhMFmldwfof57PjcqOoruejMabb8_PBv/view

16. Pravyla etychnoi povedinky v orhanakh Derzhavnoi podatkovoi sluzhby [Rules of ethical conduct in the bodies of the State Tax Service], no. 52 (2021). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0052872-19#Text>

17. Sitnikova, I. (2021). MOZ proponuie tymchasovo «pozychyty» 6,5 mlrd. hrn. na zakupivliu vaktsyny proty COVID-19 z prohramy medychnykh harantii [The Ministry of Health offers to temporarily «borrow» UAH 6.5 billion, for the purchase of a vaccine against COVID-19 from the program of medical guarantees]. Available at: <https://hromadske.ua/posts/moz-proponuye-timchasovo-pozichiti-65-mlrd-grn-na-zakupivlyu-pfizer-z-programi-medichnih-garantij>

18. Sydorovych, O. Yu. (2017). Sutnisni kharakterystyky podatkovoi kultury: instytutsionalnyi kontekst [Essential characteristics of tax culture: institutional context]. *Naukovi pratsi*, (1), 144–158.

19. Statystyka kryminalnykh provadzhen z podatkov za 2020 rik: proshchavai, militsiie! Pryvit, BEBU! [Statistics of criminal proceedings on taxes for 2020: goodbye, police! Hello, BESU!] (2021). Available at: <http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/statistics-of-criminal-proceedings-on-taxes-for-2020-goodbye-the-tax-police-hello-the-bureau-of-economic-security-of-ukraine/>

20. Stepaniuk, O. I. (2003). Podatkove pravo: navchalnyi posibnyk [Tax law: textbook]. Ternopil.

21. Ukraintsi maiut vkrai nyzku obiznanist u pytanniakh podatkov – rezultaty opytuvannia [Ukrainians have extremely low awareness of tax issues – the results of the survey] (2020). Available at: <https://www.epravda.com.ua/news/2020/11/25/668443/>

22. Uriad rozpodilyv 66 mlrd. hrn. z Fondu borotby z COVID-19 [The government has distributed UAH 66 billion. from the Fund for Combating COVID-19] (2021). Available at: https://mof.gov.ua/uk/news/uriad_rozpodiliv_66_mlrd_grn_z_fondu_borotbi_z_covid-19-2299

23. Shynkaruk, K. (2021). Dovira ta bezpeka. Chomu ukraintsiam vazhlyvyi dosvid spilnykh peremoh [Trust and security. Why the experience of joint victories is important for Ukrainians]. Available at: <https://nv.ua/ukr/opinion/ukrajina-yak-povernuti-doviru-gromadyanam-novini-ukrajini-50155428.html>

24. Coronavirus vaccines: expect delays. *A report by The Economist Intelligence Unit* (2021).