УДК 32.019.51 336.025 336.221.4
JEL E62, H20, H30, H87, J31
DOI 10.32782/2786-8273/2024-4-8

Прокопенко І.А.
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри адміністрування податків,
Державний податковий університет
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-1606-6816

Iryna Prokopenko
State Tax University

Іванишина О.С.
кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри адміністрування податків,
Державний податковий університет
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-4495-7475

Olga Ivanyshyna
State Tax University

МОРАЛЬНО-ЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВЗАЄМОВІДНОСИН ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ТА КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ: ДОСВІД КРАЇН ЄС[1]

MORAL AND ETHICAL ASPECTS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN TAXPAYERS AND CONTROLLING AUTHORITIES: EXPERIENCE OF THE EU COUNTRIES

Анотація. *Стаття присвячена аналізу питань формування взаємовідносин платників податків та працівників податкових служб в країнах ЄС та Україні під морально-етичним кутом зору. Досліджено способи формування податкової культури в державах ЄС та встановлено, що в цілому податкові взаємовідносини характеризуються високим рівнем взаєморозуміння та професіоналізму. З'ясовано причини низького рівня податкової культури в Україні через постійні зміни податкового законодавства, несправедливе ставлення контролюючих органів до платників; негативний імідж податкової служби. Вказано на неналежний рівень оплати праці податкових інспекторів, що позначається на їх низькому професіоналізмі. Визначено способи забезпечення балансу інтересів платників податків та органів влади шляхом надання якісних податково-консультативних послуг, підвищення мотивації висококваліфікованих фахівців щодо працевлаштування в податкові органи, шанобливого ставлення контролюючих органів до платників та зменшення контролю доброчесних платників податків.*

Ключові слова: *податкова культура, податкові взаємовідносини, євроінтеграція, Європейський Союз, податкова служба, платники податків, податкові інспектори, податкове законодавство.*

Abstract. Introduction. *Ukraine has chosen integration into the European Union as a strategic direction of development and is committed to harmonizing its tax system with EU standards and best practices. Despite ongoing reforms, the Ukrainian tax system is complicated for taxpayers to understand and fulfill their tax obligations. In such circumstances, it is important to study the moral and ethical aspects of building mutually beneficial partnerships between taxpayers and regulatory authorities in the EU, which are characterized by a high level of mutual understanding, professionalism and trust, in order to implement successful European practices of such relations in Ukraine.* ***Purpose.*** *Assessment of the current state of moral and ethical aspects of the taxation culture in Ukraine and identification of areas for establishing partnerships between participants in the tax process in the context of studying the experience of European countries.* ***Methods.*** *In the course of the research, the authors used a dialectical approach as the main scientific principle of studying tax relations, the method of observation, economic analysis, statistical, comparison and generalization, deduction and induction.* ***Results.*** *In order to ensure a high level of tax culture and tax discipline in the EU countries, various methods are used, including the use of enhanced control and persuasion methods. It has been found that a higher level of tax culture and tax discipline is observed in those countries where the partnership model of tax relations is applied. In Ukraine, despite the efforts of the State Tax Service, the moral and ethical side of tax relations with taxpayers is not improving. The reasons for this are: constant changes in tax legislation, excessive control by tax authori-*

[1] Стаття підготовлена в межах проєкту: Модуль «Формування стійкого інтересу до податкової культури ЄС шляхом запровадження освітніх, наукових та комунікативних просвітницьких заходів, орієнтованих на українське суспільство» програми Європейського Союзу «Еразмус+: Жан Моне», 101125984 – TIEU – ERASMUS-JMO-2023-HEI-TCH-RSCH. За фінансової підтримки Європейського Союзу. Погляди та думки, висловлені в публікації, належать виключно авторам і не обов'язково відображають позицію Європейського Союзу або Європейського агентства з питань освіти і культури (EACEA). Ані Європейський Союз, ані EACEA не несуть за них відповідальності.

Co-funded by The European Union

ERASMUS+ Jean Monnet Modules

© Прокопенко І.А., Іванишина О.С., 2024

ties, which has only intensified in the war; low qualification level of tax inspectors due to low salaries and heavy workload, etc. ***Conclusion.*** *Taking into account the experience of European countries, the priority areas for improving the level of tax culture and tax discipline in Ukraine should be, first of all, improvement of tax legislation by introducing balanced and effective amendments and additions; improvement of the quality of tax consulting; ensuring compliance of tax authorities' employees with the established ethical standards and increasing the prestige of work in the controlling bodies, including by establishing an appropriate level of remuneration; establishing partnerships with business.*

Keywords: *tax culture, tax relations, European integration, European Union, tax service, taxpayers, tax inspectors, tax legislation.*

Постановка проблеми. Україна обрала інтеграцію в Європейський Союз (далі – ЄС) своїм стратегічним напрямком розвитку та отримала 23 червня 2022 року статус кандидата на членство в ЄС. Для вступу в ЄС Україні необхідно виконати ряд завдань, щоб відповідати європейським цінностям в політичній, суспільній та економічній сферах. Серед цих завдань є зобов'язання щодо імплементації стандартів та кращих практик ЄС у сфері оподаткування [12]. Україна вже виконала ряд вимог в рамках виконання Угоди про асоціацію між Євросоюзом і Україною та досягла значного прогресу в частині наближення законодавства у сфері непрямого оподаткування до вимог ЄС. Однак в цілому система оподаткування в Україні, яка постійно змінюється та реформується, продовжує бути недосконалою. Ситуація ускладнюється війною з країною-агресором росією, адже податкова система потребує адаптації до умов війни. За таких обставин особливого значення набуває підвищення рівня податкової дисципліни та податкової культури. Перед урядом стоїть непросте завдання забезпечити баланс інтересів платників податків та органів влади. Так, з одного боку уряд повинен підвищувати відповідальність платників податків щодо виконання ними податкових зобов'язань, а з іншого, він має створити сприятливі умови для їх виконання та не підвищувати податковий тиск на платників податків, який може спонукати їх до ухилення від оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Роль та значення податкової культури в демократизації взаємовідносин між платниками податків та органами державної влади, а також фактори формування податкової культури досліджували такі європейські дослідники, як Ларс Фельд, Бруно Фрей та ін. Питання удосконалення системи оподаткування, ефективність адміністрування податків, підвищення рівня добровільної сплати податків та морально-етичну сторону зазначених питань досліджували вітчизняні науковці Андрущенко В., Давискіба К., Іванишина О., Карпова В., Ревенко О., Прокопенко І., Тучак Т. та ін.

В науковій літературі зарубіжними та вітчизняними вченими приділяється достатньо уваги проблематиці податкової культури. Разом з тим потребують більш поглибленого аналізу питання розвитку партнерських відносин між платниками податків і органами влади в країнах ЄС та Україні під морально-етичним кутом зору.

Саме тому вбачається доцільним вивчення морально-етичних аспектів побудови взаємовигідних податкових відносин між платниками податків та контролюючими органами в країнах ЄС, які характеризуються високим рівнем взаєморозуміння, професіоналізму і довіри для поширення досвіду та імплементації успішної європейської практики таких відносин в Україні.

Метою статті є оцінка сучасного стану морально-етичних аспектів культури оподаткування в Україні та визначення напрямків налагодження партнерських відносин учасників податкового процесу в контексті вивчення досвіду європейських держав.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах євроінтеграційних викликів перед Україною стоїть завдання формування та ефективного здійснення адекватної європейським стандартам податкової політики. Реалізація та внесення на розгляд Міністра фінансів України (далі – МФУ) пропозицій щодо державної податкової політики – це основне завдання Державної податкової служби України (далі – ДПС), яка є центральним органом виконавчої влади у сфері оподаткування. В даний час визначено місію (головну мету діяльності) та стратегічний план ДПС на 2022–2024 роки, в якому однією з основних цілей є «формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві» [9].

Такі пріоритетні цілі та завдання стоять перед ДПС саме тому, що рівень податкової культури, податкової грамотності та податкової дисципліни платників податків в Україні є досить низькими. Крім того, оцінка суспільством діяльності контролюючих органів та імідж податкової служби не є позитивним, так як переважна більшість громадян вважають її «каральним органом», в чому зізнаються і самі податківці [4].

Така ситуація, на переконання як вчених, так і фахівців в сфері оподаткування, «супроводжується ухиленням від сплати податків, зловживаннями з боку представників державних органів влади, корупцією та сповільнює й без того низький розвиток економіки України» [10].

Аналіз визначення змісту та сутності поняття «податкова культура» в працях науковців вказує на те, що немає однозначного розуміння способів забезпечення високого рівня культури сплати податків та податкової дисципліни а також самої сутності даного поняття [3]. Досить часто дослідники піднімають питання менталітету, моралі, етики, податкової грамотності та професіоналізму, які передбачають не тільки зобов'язання платників податків сумлінно виконувати свої податкові обов'язки перед державою, але ще й висунення таких же вимог до інших учасників податкових відносин (органів законодавчої та виконавчої влади, працівників податкових органів і т.д.).

Варто зазначити, що рівень та стан податкової культури в кожній державі залежить від цілого ряду факторів, серед яких: особливості національної правосвідомості, національні традиції та звички громадян, репутація державних органів влади та державних і суспільних інституцій, ступінь дотримання податкового законодавства усіма суб'єктами податкового процесу а також рівень корупції та тіньової економіка тощо.

Український вчений В. Андрущенко, який досліджував морально-етичний характер податків та оподаткування, вивчаючи традиції формування взаємовідносин в сфері оподаткування європейських держав в історичній

ретроспективі, стверджує, що «податкова культура – багатофакторне явище. Вона інтегрує воєдино декілька складових, які взаємодіють між собою: (1) власне поведінку платників податків, її мотиви та стереотипи; (2) сприймання з боку платників характеру і напрямів урядової політики щодо витрачання податкових надходжень; (3) відображає ставлення учасників процесу оподаткування до держави і бізнесу» [2, с. 344].

Аналізуючи підходи до формування податкової культури в європейських країнах необхідно зауважити, що вони певним чином відрізняються. В країнах ЄС застосовують різні методи забезпечення високого рівня культури сплати податків та податкової дисципліни, серед яких є і застосування методів примусу (увага податкової служби зосереджується більшою мірою на контрольних заходах та встановленні високих штрафів), так і застосування методів переконань (податкова служба надає перевагу встановленню партнерських відносин з платниками податків, відноситься до них з більшою повагою та меншим контролем).

Якщо розглянути описані підходи у розрізі окремих країн ЄС, то виявляється, що вищий рівень податкової культури та податкової дисципліни присутній в тих державах, де застосовується партнерська модель податкових відносин, яка базується на дотриманні балансу інтересів всіх учасників податкового процесу. Дослідження німецького професора Ларса Фельда та швейцарського професора Бруно Фрей підтверджують дієвість таких підходів. Вони стверджують, що «податкова культура – це обопільно узгоджений «психологічний контракт» (psychological tax contract) між платниками податків та представниками податкової служби» [14]. Для прикладу, в Німеччині, де досить складна система оподаткування і адміністрування податків, велика кількість податків та уряд застосовує більш жорсткі контрольні заходи і високі невідворотні штрафи за порушення податкового законодавства, – рівень податкової культури є дещо нижчим, ніж в Швейцарії, яка демонструє налагодження партнерських відносин між платниками та державою. Дослідники також вказують на те, що заходи примусу й покарання потрібно застосовувати лише у тому випадку, коли не вдається досягти домовленості про взаєморозуміння між платниками і податковою службою.

Варто наголосити, що не дивлячись на те, що рівень податкової культури та морально-етична поведінка платників податків в різних державах ЄС відрізняються, культура сплати податків та рівень податкової дисципліни і свідомого ставлення громадян до виконання своїх податкових зобов'язань в цілому знаходяться на досить високому рівні. Підходи до побудови взаємовідносин платників податків та податкових органів в країнах ЄС характеризується високим рівнем взаєморозуміння та професіоналізму. Крім того, в європейських державах досить поширена практика надання консультацій незалежними податковими консультантами, які знаходяться під пильним контролем органів влади щодо якості надання таких податкових консультацій та фаховості консультантів [9].

В Україні в даний час, не дивлячись на амбітні плати ДПС щодо встановлення партнерських взаємовідносин з платниками шляхом підвищення сервісного обслуговування та транспарентності оподаткування, морально-етична сторона таких відносин не покращується.

Одними із факторів, які вливають на морально-етичний аспект податкових взаємовідносин – це постійні зміни податкового законодавства та надмірний контроль з боку податкової, які в сучасних умовах правового режиму воєнного стану тільки посилились. На це вказують також директор департаменту трансферного ціноутворення ДПС Катерина Риженкова та професор кафедри адміністрування податків Державного податкового Університету (далі – ДПУ) Сергій Лекарь: «регулювання саме податкової сфери в умовах правового режиму воєнного стану …не є системною та послідовною … скасування і введення знову протягом року податкових перевірок не привносять стабільності і так у нестабільну податкову політку та створює додаткове навантаження на суб'єктів господарювання» [5].

В той же час, за результати дослідження, яке проводилося у лютому 2023 року Київським міжнародним інститутом соціології, більша половина опитуваних «українців вважають, що переважна більшість підприємців законослухняні, тому податкова та митниця повинні ловити порушників і не заважати працювати чесним підприємцям» [13].

Міністр фінансів України також вважає, що спостерігається складність побудови взаємодії податкової служби з бізнесом, яка «призводить до того, що інколи податковим органам простіше поставити «знак питання» бізнесу, який працює і до якого немає питань, ніж виявляти злочинців, які мінімізують податкові зобов'язання» [6]. Він звертає увагу на критичну ситуацію з кадровим потенціалом в органах ДПС: «…люди не збираються туди йти, зарплата маленька, та й інтелектуально податкова системно програє бізнесу як роботодавець» [6].

В Україні, за даними Jooble (міжнародний сайт з пошуку роботи) заробітна плата (далі – ЗП) податкового інспектора у 2023 році на місяць становить 6 699 грн [11]. Мінімальна зарплата в Україні не змінювалася з 1 жовтня 2022 року і становить в 2023 році 6 700 гривень, що за курсом НБУ становить близько 185 дол. США [7]. Середня зарплата в Україні у січні 2023 року за даними Пенсійного фонду України становила 12644,98 грн (близько 348 дол. США за курсом НБУ) та зросла до кінця року до 14 518,38 грн. (399,4 дол. США за курсом НБУ) [7]. Отже, заробітна плата податкового інспектора фактично дорівнює мінімальній заробітній платі в Україні та менша за середню заробітну плату у 2 рази.

У податкових інспекторів в країнах ЄС рівень оплати праці в середньому становить 4 000 дол. США на місяць, що відповідає середній заробітній платі деяких країн, а деяких її перевищує. Найвища заробітна плата для цієї категорії працівників у Швеції, Іспанії та Бельгії (від 6,5 до 7 тис. дол. США на місяць); найнижча – у Литві та Естонії (2,5-3 тис. дол. США на місяць). А в Литві, Португалії та Естонії заробітна плата податкових інспекторів перевищує середню оплату праці орієнтовно у 2,5 разів. В таких країнах, як Естонія, Бельгія, Італія, Словенія, Швеція та Іспанія, перевищення становить 70-90% [1, с. 175].

В таблиці 1 наведено показники середньорічної ЗП працівників податкових інспекторів в деяких країнах ЄС та Україні у порівнянні з показниками співвідношення її до ВВП на душу населення (дол. США).

Таблиця 1

Показники середньорічної ЗП податкових інспекторів та співвідношення ЗП до ВВП на душу населення в окремих країнах ЄС та Україні

Країни ЄС та Україна / Показники	Бельгія	Іспанія	Швеція	Італія	Словенія	Фінляндія	Португалія	Австрія	Ісландія	Естонія	Литва	Україна
Рівень середньорічної оплати праці податкових інспекторів, дол. США	85 837	82 320	79 578	67 915	62 569	61 843	60 908	60 357	57 080	36 846	28 907	1416*
Рівень співвідношення заробітної плати податкових інспекторів до ВВП на душу населення, коефіцієнт	1,64	2,14	1,29	1,57	1,83	1,2	2,09	1,14	1,1	1,19	0,97	0,54

*дані визначено опосередковано на підставі мінімальної зарплати в Україні в період з 01.01.2017 р. по 31.12.2017 р.

Джерело: складено автором за матеріалами [1, с. 174–175, 178; 7; 11]

Як видно з таблиці 1, спостерігається перевищення заробітної плати податкових інспекторів над показником ВВП на душу населення майже у всіх країнах ЄС, які зазначені в таблиці, окрім Литви, де цей показник становить 0,97. Якщо припустити (за відсутності офіційних даних), що в Україні в 2017 році ЗП податкового інспектора була також на рівні мінімальної, то коефіцієнт співвідношення середньорічної оплати праці податкового інспектора до ВВП на душу населення становив 0,54.

Як показав аналіз вищезазначених показників рівня оплати праці, уряди європейських держав оцінюють працю податкових інспекторів належним чином, що підтверджується високим професіоналізмом та компетентністю і добросовісним ставленням до виконання ними посадових обов'язків.

Варто зазначити, що зважаючи на низький рівень іміджу податкової служби суспільством та відсутність мотивації висококваліфікованих фахівців працевлаштовуватись на державну службу в податкові органи у зв'язку з низькою оплатою праці, у Верховній Раді 26.04.2023 року зареєстрували законопроект № 9243 про перезавантаження податкової служби [8].

Даним Законом, у разі його прийняття, буде встановлено вищий розмір заробітної плати для податківців, ніж є тепер, щоб можна було набрати нових якісних і доброчесних працівників. Крім того, законопроєкт містить новації, які мають на меті знизити корупційні прояви поведінки працівників податкової, насамперед керівного складу, тим самим підвищити рівень довіри громадян до діяльності ДПС. Так, планується змінити процедуру конкурсного відбору керівника податкової служби на основі кращих практик конкурсів до антикорупційних органів (САП, НАБУ, НАЗК).

Також важливою новацією законопроєкту є запровадження щорічного зовнішнього аудиту ефективності діяльності податкової. Негативний висновок такого аудиту буде ключовою підставою для звільнення Голови ДПС, що не дасть можливість змінювати керівника податкової, як це було раніше за рішенням КМУ. А після обрання нового керівника буде здійснена переатестація всіх працівників податкової, в тому числі щодо доброчесності. Неуспішне проходження переатестації означатиме звільнення такого працівника.

Висновки. Вивчення особливостей формування партнерських взаємовідносин між платниками податків та органами влади в країнах ЄС вказує на те, що процес формування податкової культури базується на морально-етичних аспектах, які полягають у шанобливому ставленні держави до своїх громадян-платників податків та довірі до державних інституцій з боку платників. Уряди країн ЄС забезпечують дотримання ключових принципів оподаткування, таких як справедливість (рівність всіх платників перед законом, недопущення будь-якої форми податкової дискримінації), транспарентність (податкова служба є відкритою та зрозумілою для всіх – як для суспільства, так і для бізнесу), принцип співробітництва (податкові служби надають якісні послуги платникам податків та працюють в тісній співпраці з кожним підприємством та з кожним платником податків). В Україні податкова культура та морально-етична сторона відносин між платниками та контролюючими органами не є позитивними. Зважаючи на досвід європейських держав, пріоритетними напрямками підвищення рівня податкової культури і податкової дисципліни в Україні мають бути, насамперед удосконалення податкового законодавства шляхом внесення виважених та дієвих змін та доповнень; підвищення якості податково-консультаційних послуг; забезпечити дотримання працівниками податкових органів встановлених етичних правил та підвищення престижу роботи в контролюючих органах в тому числі і шляхом встановлення належного рівня оплати праці; встановлення партнерських взаємовідносин, що підвищить довіру до уряду та податкову дисципліну.

Бібліографічний список:

1. Волошина О.В., Іванов О.В., Іващенко А.І., Мазярчук В.М., Усар М.І. Аналіз оплати праці державних службовців у контексті реформування системи державного управління : збірка досліджень / за заг. ред. В.М. Мазярчука. Київ, 2019. 210 с.

2. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія. 2013. 384 с.

3. Давискіба К.В., Карпова В.В., Ревенко О.В. Податкова культура і проблеми її формування в сучасних умовах. *Інфраструктура ринку. Гроші, фінанси і кредит.* 2018. Випуск 19. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/19_2018_ukr/76.pdf (дата звернення: 18.10.2023).

4. Державна податкова служба України. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/387448.htm (дата звернення: 21.11.2023).

5. Лекарь С.І., Риженкова К.В. Адмінінстративно-правове регулювання податкової сфери під час дії правового режиму воєнного стану. *Український економічний часопис*. 2023. № 2. URL: https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/261/248 (дата звернення: 10.11.2023).

6. Міністр фінансів Сергій Марченко розповів про інтелектуальний потенціал податкової служби. *Судово-юридична газета.* URL: https://sud.ua/uk/news/publication/276340 (дата звернення: 10.12.2023).

7. Мінфін. Індекси. URL: https://index.minfin.com.ua (дата звернення: 10.12.2023).

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо встановлення особливостей проходження служби в податкових органах та проведення атестації посадових осіб податкових органів : Проект Закону від 26.04.2023 р. № 9243. URL: https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41831 (дата звернення: 15.12.2023).

9. Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки : Наказ ДПС України від 22.11.2021 № 965. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#Text (дата звернення: 15.09.2023).

10. Прокопенко І.А. Податкова культура та її вплив на підвищення рівня податкових надходжень. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія : «Економічні науки».* 2023. № 4. URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-4-8820 (дата звернення: 21.11.2023).

11. Робота. Державний податковий інспектор: середня зарплата в Україні. URL: https://ua.jooble.org/desc/-5855261853119211112?ckey= (дата звернення: 23.12.2023).

12. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. 984_011. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (дата звернення: 29.09.2023).

13. Ціна держави. Опитування CASE Україна. URL: https://cost.ua/bilshist-ukrayintsiv-doviryayut-pidpryyemtsyam-i-proty-nadmirnogo-kontrolyu-fiskaliv-opytuvannya-case-ukrayina/ (дата звернення: 23.12.2023).

14. Feld, L. & Frey, B. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Centre for Tax System Integrity. Research School of Social Sciences. Australian National University Canberra, ACT, 0200. Working paper 76.* June 2005. URL: https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/154894/1/76.pdf (дата звернення: 08.11.2023).

References:

1. Voloshyna O. V., Ivanov O. V., Ivashchenko A. I., Maziarchuk V. M., Usar M. I. (2019) *Analiz oplaty pratsi derzhavnykh sluzhbovtsiv u konteksti reformuvannia systemy derzhavnoho* upravlinnia: zbirka doslidzhen [Analysis of Civil Servants' Remuneration in the Context of Public Administration Reform: A Collection of Studies] / za zah. red. V.M. Maziarchuka. Kyiv. (in Ukrainian)

2. Andrushchenko V. L., Tuchak T. V. (2013) *Moralno-etichni imperative podatkiv ta opadatkuvannya (zakhidna tradiciya): monohrafiia* [Moral and ethical imperatives of taxes and taxation (Western tradition): monograph]. Kyiv: Alerta. (in Ukrainian)

3. Davyskiba K. V., Karpova V. V., Revenko O. V. (*2018)* Podatkova kultura i problemy yii formuvannia v suchasnykh umovakh [Tax culture and problems of its formation in modern conditions]. *Infrastruktura rynku. Hroshi, finansy i kredyt,* vol. 19. Available at: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/19_2018_ukr/76.pdf (accessed October 18, 2023).

4. Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy [State Tax Service of Ukraine]. Available at: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/387448.htm (accessed November 21, 2023).

5. Lekar S. I., Ryzhenkova K. V. (2023) Admininstratyvno-pravove rehuliuvannia podatkovoi sfery pid chas dii pravovoho rezhymu voiennoho stanu. [Administrative and legal regulation of the tax sphere during the legal regime of martial law]. *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys,* no. 2. Available at: https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/economy/article/view/261/248 (accessed November 10, 2023).

6. Ministr finansiv Serhii Marchenko rozpoviv pro intelektualnyi potentsial podatkovoi sluzhby. *Judicial and legal newspaper* [Minister of Finance Sergiy Marchenko spoke about the intellectual potential of the tax service. Judicial and Legal Newspaper]. Available at: https://sud.ua/uk/news/publication/276340 (accessed November 10, 2023).

7. Minfin. Indeksy [Ministry of Finance. Indices]. Available at: https://index.minfin.com.ua (accessed December 10, 2023).

8. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo vstanovlennia osoblyvostei prokhodzhennia sluzhby v podatkovykh orhanakh ta provedennia atestatsii posadovykh osib podatkovykh orhaniv: Proekt Zakonu vid 26.04.2023 r. № 9243 [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine on Establishing Peculiarities of Service in Tax Authorities and Certification of Tax Authorities' Officials: Draft Law of 26.04.2023 No. 9243]. Available at: https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/41831 (accessed December 15, 2023).

9. Pro zatverdzhennia misii ta Stratehichnoho planu Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy na 2022–2024 roky: Nakaz DPS Ukrainy vid 22.11.2021 № 965 [On approval of the Mission and Strategic Plan of the State Tax Service of Ukraine for 2022–2024: Order of the State Tax Service of Ukraine of 22.11.2021 No. 965]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#Text (accessed September 15, 2023).

10. Prokopenko I. A. (2023) Podatkova kultura ta yii vplyv na pidvyshchennia rivnia podatkovykh nadkhodzhen [Tax culture and its impact on increasing tax revenues]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal "Internauka". Seriia: "Ekonomichni nauky"*, no. 4. DOI: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-4-8820 (accessed November 21, 2023).

11. Robota. Derzhavnyi podatkovyi inspektor: serednia zarplata v Ukraini. [Jobs. State tax inspector: average salary in Ukraine]. Available at: https://ua.jooble.orghttps://ua.jooble.org/SearchResult?ukw (accessed December 20, 2023).

12. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnimy derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony vid 27.06.2014 r. 984_011. Verkhovna Rada Ukrainy [Association Agreement between Ukraine, on the one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand, dated 27.06.2014, 984_011. Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (accessed September 29, 2023).

13. Tsina derzhavy. Opytuvannia CASE Ukraina [The price of the state. CASE Ukraine survey]. Available at: https://cost.ua/bilshist-ukrayintsiv-doviryayut-pidpryyemtsyam-i-proty-nadmirnogo-kontrolyu-fiskaliv-opytuvannya-case-ukrayina/ (accessed December 23, 2023).

14. Feld L. & Frey B. (2005) Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Centre for Tax System Integrity. Research School of Social Sciences. Australian National University Canberra, ACT, 0200. Working paper 76.* Available at: https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/154894/1/76.pdf (accessed November 8, 2023).

Стаття надійшла до редакції 29.12.2023