

УДК 336.22

DOI: 10.25140/2411-5215-2021-1(25)-143-150

Олена Сушкова, Лілія Мельник

**СИСТЕМАТИЗАЦІЯ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ  
ТА ЗМІСТУ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВА КУЛЬТУРА»**

Olena Sushkova, Liliia Melnyk

**SYSTEMATIZATION OF SCIENTIFIC APPROACHES TO DEFINING  
THE ESSENCE AND CONTENT OF THE CONCEPT "TAX CULTURE"**

У статті досліджено й систематизовано наукові підходи до визначення сутності та змісту поняття «податкова культура». А саме, виділено п'ять підходів до трактування податкової культури: частина загальної культури (морально-етичні норми), складова економічної культури, ступінь відповідальності платника податків, культура платника податків і працівника контролюючих органів, формальні й неформальні інституції (інституціональний аспект). Структуровано і виділено основні ознаки «податкової культури». Сформоване власне визначення податкової культури як інструменту, що дозволяє формувати сприятливе ставлення платників податків до обов'язків щодо їх сплати та підтримувати в суспільстві високий рівень податкової дисципліни.

**Ключові слова:** податок; культура; податкова культура; податкова дисципліна; податкова свідомість.

Рис.: 2. Бібл.: 18.

In the article authors investigated and systematized scientific approaches to definition of the concept tax culture. In particular, five approaches to the interpretation of tax culture are highlighted: a part of the general culture (moral and ethical norms), a component of economic culture, the degree of responsibility of the taxpayer, a culture of the taxpayer and of the control authorities' employee, a formal and an informal institutions (institutional aspect). The main features of the tax culture are structured and highlighted. The authors' definition of tax culture has been formed established and it definite tax culture as a tool that allows to form a favorable attitude of taxpayers to their obligations to pay taxes and maintain a high level of tax discipline in society.

**Keywords:** tax; culture; tax culture; tax discipline; tax consciousness.

Fig.: 2. References: 18.

**JEL Classification:** H20

**Постановка проблеми.** Побудова справедливої і стабільної податкової системи, забезпечення збалансованих фінансових інтересів та соціально-економічних потреб усіх учасників податкового процесу – потреба і мета кожної держави в процесі побудови податкової політики. При цьому посилення заходів правової відповідальності за податкові правопорушення не може розглядатись як єдиний інструмент вирішення цієї проблеми. Світовий досвід доводить, що використання такого інструменту, як «податкова культура» позитивно впливає на розвиток податкових відносин і, як наслідок, прискорює детінізацію діяльності суб'єктів господарювання. Але неоднозначне розуміння змісту поняття «податкова культура» та її ключових складових може звести нанівець ефективність цього інструменту. Саме тому виникає необхідність однозначно визначити трактування базових категорій податкових відносин, а саме поняття «податкова культура», вироблення наукових підходів до формування національної податкової культури з урахуванням особливостей держави в розвитку, зокрема демографічних, фінансових, соціальних та економічних, та вироблення стратегії держави щодо розвитку податкової культури суб'єктів податкової діяльності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У науковій літературі дослідженню поняття «податкова культура» присвячено роботи багатьох українських авторів, а саме: В. Андрущенко, З. Варналія, В. Ручкіної, Л. Тарангул, О. Павленко, В. Капустяна, А. Крисоватого, А. Лаврешова, В. Ткачука, С. Оншинко, О. Ковнір, В. Печуляка та ін. Дослідженню проблемних аспектів взаємозв'язку сплати податків та податкової культури присвячено наукові праці провідних зарубіжних фахівців, зокрема М. Еверест-Філіпса, Е. Кірхлера, Г. Д. Майлс, Б. Нерре, Ф. Ноймарка, Д. Норта, Ф. Пагед, М. Д. Раблен, Р. Сандаля та ін. У цих роботах увага науковців переважно зосереджена на питаннях специфіки та природи податкової культури з характерними її особливостями. При цьому науковці, залежно від завдань досліджень, розглядають потребу підвищення рівня податкової культури або в посадових осіб контролюючого органу, або переконують про необхідність зростання її у платників податків.

**Виділення недосліджених частин загальної проблеми.** Високо оцінюючи вклад вищезгаданих науковців у розвиток теоретичних та практичних аспектів формування податкової культури, слід зазначити, що залишаються нерозглянутими чи вивченими фрагментарно ціла низка питань у цій сфері. Зокрема, необхідним є виділення узагальненого комплексного підходу до поняття «податкова культура» та визначення її основних ознак як інструменту державного управління, що дозволяє підвищити рівень податкової дисципліни економічних суб'єктів та тим самим зменшити рівень тінізації економіки країни.

**Мета статті** – дослідити й узагальнити науково-теоретичні підходи до розкриття змісту поняття «податкова культура» та надати авторське визначення цього поняття.

**Виклад основного матеріалу.** У науковій літературі досі немає однозначного трактування поняття «податкова культура». Тому доцільним є розглянути підходи до трактування поняття та сформувати узагальнене та систематизоване тлумачення податкової культури. Насамперед потрібно розмежувати й розглянути такі поняття, як «податок» і «культура».

Найпоширенішим із філософських понять є термін «культура». Він вживається в різних сферах людського життя, зокрема в політиці та публіцистиці, у галузях духовного життя, у побутовій, художній сфері, у філософських дослідженнях тощо. Щодо визначення змісту цього терміна фахівці мають різні, інколи протилежні позиції, саме тому існує понад 400 визначень цього питання. Наведемо деякі з них: «культура – це сукупність людських знань, переконань і стандартів поведінки, які ми приймаємо, а потім передаємо майбутньому поколінню» [1]; «культура – це основний фактор соціалізації, що виступає регулятором сфер людської взаємодії – від щоденного спілкування до глобальних питань економіки» [1]. У Законі України (далі – ЗУ) «Про культуру» термін культура трактується таким чином: «сукупність матеріального і духовного надбання певної людської спільноти (етносу, нації), нагромадженого, закріпленого і збагаченого протягом тривалого періоду, що передається від покоління до покоління, включає всі види мистецтва, культурну спадщину, культурні цінності, науку, освіту і відображає рівень розвитку цієї спільноти» [2]. Можна зауважити, що це поняття використовується для опису духовного і матеріального розвитку людини, а отже, культура – це є виховна складова кожної людини, а також ставлення до її обов'язків, наприклад, щодо сплати податків.

Далі розглянемо таку категорію, як «податок». Відповідно до статті 6 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) «податок – обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПКУ» [3]. Але, на нашу думку, податок – це не лише інструмент наповнення бюджету, що має фінансовий ефект, а ще й інститут, що допомагає задоволенню визначених соціально-економічних потреб та формує певну матеріальну базу правопорядку в суспільстві. Надходження податків значно залежать від менталітету населення, яка з цього погляду втілюється в рівні податкової культури. Як поєднання двох окремих та кардинально різних понять «податок» і «культура», «податкова культура» через свою багатоаспектність та неоднозначність має безліч визначень. Провівши змістовний аналіз наукових праць українських та закордонних фахівців та практиків із дослідження цього питання, автори дійшли висновку, що можна виділити п'ять основних підходів до визначення сутності та змісту поняття «податкова культура».

Перший, один із найбільш поширених підходів до визначення податкової культури – це розгляд «податкової культури» як частини культури та з погляду морально-етичних норм поведінки індивіда. За думкою В. Андрущенко, «податкова культура – різновид культури грошових відносин, форма прикладної, утилітарної етики, що передбачає конкретні процедури і правила, які відрізняють правильне від неправильного, моральне від аморального» [4]. Т. Богославець зазначає, що це не унікальна частина культури, а виступає як проектування загальнонаціональної культури на соціально-економічні відно-

## ФІНАНСОВІ РЕСУРСИ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ

сини [5]. А. Василенко стверджує, що «податкова культура – рівень розвиненості податкових відносин», що спирається на професіоналізм, відповідальність, правові знання законодавця та виконавчих представників, що забезпечує соціально-активну, культурну та етичну поведінку платників податків [6]. Такий підхід поєднує роботи вищеперелічених науковців та є одним із базових, що формує підґрунтя для наступних напрямів.

Другим підходом є трактування податкової культури як складової економічної культури. Зокрема, А. Махоніна визначає, що це окрема структурна одиниця, що пов'язана із загальною і економічною культурою категорійним апаратом: культура мислення, поведінки, комунікації та дії, які розкривають приватний аспект оподаткування людини [7]. У межах цього ж підходу Ю. Іванов та Ю. Бережна характеризують податкову культуру також як частину національної культури країни, доповнюючи тим, що вона відображає рівень знань та дотримання податкових норм, точність розрахунку, повноту та своєчасність платежів податку, зборів та інших обов'язкових платежів, знань своїх прав, здійснення своїх обов'язків платниками податків та контролюючими органами [8]. У цьому підході науковці доповнюють попередній, а основною характерною ознакою визначають трактування «податкової культури» через її економічний зміст.

На нашу думку, значну увагу варто приділити третьому підходу до визначення податкової культури, де ключовим об'єднуючим елементами є податкова дисципліна, податкова свідомість та відповідальність платника податків та безпосередня діяльність. А. Виходець та Є. Кизилова трактують концепцію податкової культури як своєчасний податковий платіж та обов'язкові відрахування для національних цільових фондів з погляду законодавчих та нормативних документів у терміни, що ними встановлені [9]. Воїнова Т. та Павленко О. виділяють те, що це рівень розвитку суспільства, виражений наявними стандартами податкової системи, рівень податкових знань, а одне з головних, це усвідомлення потреби сплати платежів [10]. У своїх роботах А. Крисоватий, Ю. Іванов, А. Кізіма, В. Карпова наголошують на тому, що «податкову культуру» слід визначати через певні категорії, що пронизують майже всі процеси в оподаткуванні, особливості фіскально-правових відносин, як засіб діяльності людини в податковій сфері, та будується із сукупності таких елементів: податкові знання; власні оцінки (емоційно-психологічний аспект) механізмів оподаткування та суспільних настанов, впевненість у необхідності та соціальній корисності законодавчих документів; поведінка суб'єктів, уміння користуватися законами та іншими нормативно-правовими актами на практиці (поведінковий аспект)» [11]. Отже, можна стверджувати, що рівень податкової культури впливає на ступінь дотримання всіма учасниками податкових відносин законодавчо встановлених правил оподаткування, обумовлюючи тим самим рівень податкової дисципліни платників податків [12, с. 129].

Четвертий підхід дозволяє розглядати податкову культуру з інституціонального аспекту. Так, А. Ручкіна стверджує, що податкова культура – це сукупність певних інституцій, таких як переконання, цінності, знання, що передують і передбачають своєчасну сплату платежів, відповідно до чинного законодавства [13]. Біргер Нерре підкреслює, що податкова культура, її формування та розвиток відбуваються за допомогою неформальних і формальних інституцій [14, с. 155]. З цього підходу виділяємо формальні інституції, що формують законодавчу базу, а також неформальні інституції, що є сукупністю переконань, знань, цінностей, що дозволяють збільшувати обізнаність платників податків у сфері оподаткування.

П'ятим підходом, на наше переконання, є дослідження податкової культури через систему відносин усіх учасників податкового процесу. До цього напрямку належать праці таких дослідників, як О. Кирилов, Е. Ткаличева, Д. Касимов, А. Суббот, Н. Зикун, А. Жаров, І. Таранов, І. Цимбалюк та інші. Так, за поглядом О. Кирилова і

Е. Ткаличевої, треба виділити, що це відносини між платниками податків та працівниками контролюючих органів щодо сплати податкових платежів, які базуються на професіоналізмі, відповідальності, культурних та етичних принципах [15]. У межах цього підходу податкову культуру розглядають також як сукупність принципів, цілей і цінностей суб'єктів господарської діяльності з метою вибудування тісних партнерських відносин у загальному податковому процесі. А. Суббот, Н. Зикун, А. Жаров стверджують, що на соціальних, економічних, психологічних та педагогічних взаємовідносинах між платниками і контролюючими органами, а також при досконалому знанні податкового законодавства, культури спілкування гарантується безпечна податкова діяльність та в свою чергу наповнення бюджетів [16]. Відповідно до цього підходу, варто розуміти, що існує податкова культура як платників податків, так і представників контролюючих органів, що спільно базуються на загальних морально-етичних нормах та мають спільну мету, дотримання податкового законодавства та наповнення бюджету.

Усі наведені підходи до визначення поняття податкової культури характеризують її з різних аспектів та не взаємовиключають один одного (рис. 1). Так, і науковці бачать податкову культуру по-різному: одні – як відносно вузьке поняття, що поєднує податкову дисципліну, податкову свідомість та відповідальності платника податків. Інші вважають це поняття широким, що поєднує і податкову правосвідомість, і пов'язує між собою інститути держави (офіційні та неофіційні), а також відносини учасників податкового процесу. Отже, це поняття є досить багатозначним і поєднує в собі такі складові, як фінансові, морально-етичні, політичні, правові, психологічні, управлінські, виховні та організаційні.

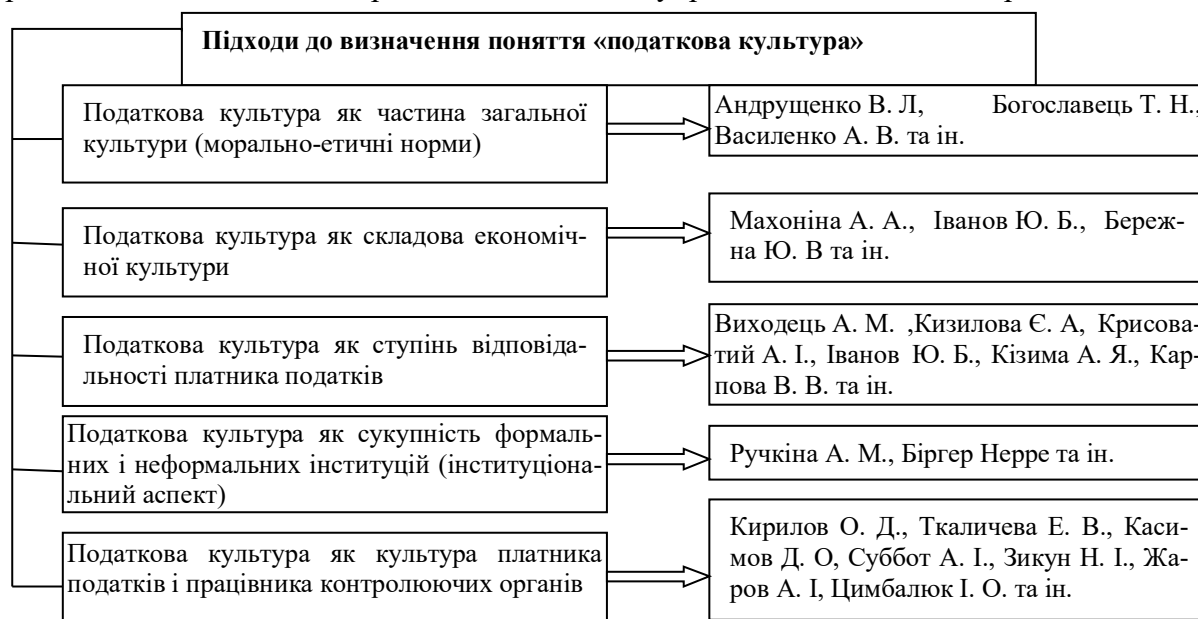


Рис. 1. Наукові підходи до визначення поняття «податкова культура»

Джерело: розроблено авторами.

Узагальнення всього вищезазначеного дозволяє виділити основні характерні ознаки, що розкривають сутність податкової культури. Податкова культура – це організаційно-правове середовище, у якому здійснюється взаємодія суб'єктів у сфері оподаткування, що охоплює податкову культуру особи (працівників контролюючого органу та платників податків); корпоративну культуру (контролюючого органу всередині його структури та взаємодія з платниками податків); податкову культуру суспільства (культура правовідносин у сфері оподаткування органів державної влади і місцевих органів, платників податків та громадських організацій) (рис. 2).



Рис. 2. Зміст поняття «податкова культура»

Джерело: розроблено авторами.

Також погоджуємось з думкою С. Буряка, що податкова культура є однією з головних рис громадянського суспільства та входить до складу національної культури, зокрема юридичної (правової), політичної, організаційної, фінансової, економічної [17]. Погоджуючись з думкою З. Іліманжанової [18], до основних критеріїв, що також характеризують рівень податкової культури, слід віднести такі її складові:

- податкова свідомість – це ставлення громадян до податкового законодавства, податкових подій, яке ґрунтується на почуттях і знаннях законів (суб'єктивний рівень);
- податкова дисципліна – це постійне та комплексне навчання, розвиток, контроль фінансових можливостей та моральних здібностей платника податків своєчасно та в повному обсязі виконувати свої обов'язки щодо сплати податків та обов'язкових платежів у бюджет;
- податковий менталітет – це характерні ознаки та особливості податкової свідомості та поведінки певної спільноти людей.

Отже, саме податкова культура є загальною проєкцією культури в соціально-економічній сфері та представляє соціальний інститут податкової системи і важелі її розвитку, що впливають на економічне середовище та формують його.

**Висновки та пропозиції.** Результати дослідження наявних у науковій та практичній літературі підходів до визначення поняття «податкова культура» підтверджують, що податкова культура – це складний феномен, що охоплює економічний, соціальний, правовий, етичний аспекти суспільних відносин. На підставі аналізу та узагальнення зазначених підходів авторами запропоноване уточнене визначення податкової культури як різновиду загальної культури суспільства та складової економічної культури, що є сукупністю стереотипів поведінки, цінностей та традицій, звичок і економічних знань суспільства, та відображає рівень податкової дисципліни платників податків і представни-

ків контролюючих органів, що формує та відтворює еталони моделі правомірної фіскальної поведінки платника податків, виступаючи тим самим державним інструментом розвитку та легалізації господарської діяльності і сприяючи усуненню загроз економічній безпеці держави. Такий підхід до визначення відображає сутність податкової культури як одного з дієвих інструментів протидії схемам мінімізації сплати податків та зменшення рівня тінізації економіки країни. При цьому вважаємо, що в умовах трансформаційних змін соціально-економічних відносин в Україні перспективними та потенційно актуальним будуть дослідження поняття податкової культури в галузі економічних наук з метою розвитку економіки, формування ринкового середовища, детінізації капіталу, подальшого розвитку демократичної економіки і суспільства, а також підвищення рівня конкурентоспроможності економіки та рівня економічної безпеки держави.

### Список використаних джерел

1. Культура і креативність. Лекція 1: вебсайт. URL: <https://www.culturepartnership.eu/ua/publishing/course/lecture-1>.
2. Про культуру: Закон України від 14 грудня 2010 р. № 2778-VI. URL: <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
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 України, 2006. С. 13–17.
5. Богославец Т. Н. Налоговая культура в условиях социальных трансформаций. *Вестник Омского университета*. Сер. Экономика. 2011. № 1. С. 193–196.
6. Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні. *Економічний вісник університету*. 2011. № 17/1. URL: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_1/Vasilenko.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Vasilenko.pdf).
7. Махонина А. А. Формирование налоговой культуры старших подростков в системе экономического воспитания учреждений дополнительного образования: дис. ... канд. пед. наук: спец. 13.00.01 / ВГПУ. Волгоград, 2002. 216 с.
8. Иванов Ю. Б., Бережна Ю. В. Сутність та ключові аспекти податкової культури як чинника національної економічної безпеки. *Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи*: матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції. Донецьк, 2009. С. 34–37.
9. Выходец А. М., Кизилова Э. А. Культура и этика взаимоотношений налоговых инспекторов с налогоплательщиками. *ВНСУ*. 1999. 32 с.
10. Воїнова Т., Павленко О. Деякі питання формування податкової культури в сучасних умовах. *Вісник податкової служби України*. 2000. № 37. С. 55–59.
11. Иванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: навчальний посібник. Київ: Знання, 2008. 525 с.
12. Сушкова Е. Е. Налоговая дисциплина как фактор налоговой безопасности региона. *Молодий вчений*. 2014. № 4 (07). С. 128–131.
13. Ручкіна В. М. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин. *Економіка промисловості*. 2013. № 1–2 (61–62). С. 194–200.
14. Nerré, Birger (2006). *The concept of tax culture, Intereconomics*. Springer, Heidelberg. Vol. 41, Iss. 4. Pp. 189–194. DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s10272-006-0188-1>.
15. Кирилов О. Д., Ткаличева Е. В. Проблеми формування податкової культури в Україні. *Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля*, 2008. URL: [http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69](http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69).
16. Суббот А., Зикун Н., Жарова А. Формування податкової культури як завдання процесу модернізації ДПС України. *Науковий вісник ДПА України*. 2003. № 4. С. 62–69.
17. Трофімова Л. В., Доманський О. В., Войтенко В. Г., Шашенков Я. О. Податки: юридична практика: [у 4 т.] / редкол.: С. В. Буряк [та ін.]. Київ: ІВЦ ДПА України, 2009. 527 с.
18. Илимжанова З. Налоговая культура и налоговые отношения. Каржы Каражат. *Финансы Казахстана*. 1999. № 2. С. 58–60.

## References

1. *Kultura i kreatyvnist. Lektsiia 1: vebсайт [Culture and creativity. Lecture 1: website]*. <https://www.culturepartnership.eu/ua/publishing/course/lecture-1>.
2. Pro kulturu [On Culture], Law of Ukraine № 2778-VI (on December 14, 2010). <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>.
3. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine], Code of Ukraine № 2755-VI (on December 2, 2010). <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Andrushchenko, V. L. (2006). Umovy ta idealy podatkovoï kultury [Conditions and ideals of tax culture]. *Profesiina etyka pratsivnyka derzhavnoi podatkovoï sluzhby yak skladova etyky derzhavnoho sluzhbovtisia Ukrainy: mater. nauk.-prakt. konf. – Professional ethics of the employee of the state tax service as a component of ethics of the civil servant of Ukraine: materials of scientific-practical conference*. (pp. 13-17). Natsionalnyi universytet DPS Ukrainy.
5. Bohoslavets, T. N. (2011). Nalohovaia kultura v uslovyakh sotsyalnykh transformatsii [Tax culture in the conditions of social transformations]. *Vestnik Omskogo universiteta. Ser. Ekonomika – Bulletin of Omsk University. Series Economics*, (1), pp. 193–196.
6. Vasylenko, A. V. (2011). Formuvannia podatkovoï kultury v Ukraini [Formation of tax culture in Ukraine]. *Ekonomichnyi visnyk universytetu – Economic Bulletin of the University*, 17/1. [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_1/Vasilenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Vasilenko.pdf).
7. Makhonina, A. A. (2002). *Formirovanie nalohovoi kultury starshykh podrostkiv v systeme ekonomicheskogo vospitaniia uchrezhdenii dopolnytnogo obrazovaniia [Formation of tax culture of senior teenagers in the system of economic education of institutions of additional education]* [PhD dissertation, VGPU].
8. Ivanov, Yu. B., Berezhna, Yu. V. (2009). Sutnist ta kliuchovi aspekty podatkovoï kultury yak chynnyka natsionalnoi ekonomichnoi bezpeky [The essence and key aspects of tax culture as a factor of national economic security]. *Stan i problemy opodatkuvannia v umovakh svitovoi finansovoi kryzy: materialy IX Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii – The state and problems of taxation in the global financial crisis: materials of the IX International Scientific and Practical Conference* (pp. 34–37).
9. Vykhodets, A. M., Kyzylova, E. A. (1999). Kultura i etika vzaimootnoshenii nalohovykh inspektorov s nalogoplatelshchikami [Culture and ethics of tax inspectors' relations with taxpayers]. *VNSU*.
10. Voinova, T., Pavlenko, O. (2000). Deiaki pytannia formuvannia podatkovoï kultury v suchasnykh umovakh [Some issues of tax culture formation in modern conditions]. *Visnyk podatkovoï sluzhby Ukrainy – Bulletin of the Tax Service of Ukraine*, (37), pp. 55–59.
11. Ivanov, Yu. B., Krysovati, A. I., Kizyma, A. Ya., Karpova, V. V. (2008). *Podatkovyi menedzhment [Tax management]*. Znannia.
12. Sushkova, E. E. (2014). Nalohovaia dystsyplina kak faktor nalohovoi bezopasnosti rehyona [Tax discipline as a factor of tax security of the region]. *Molodyi vchenyi – A young scientist*, (4(07)0), pp. 128–131.
13. Ruchkina, V. M. (2013). Formuvannia podatkovoï kultury v Ukraini ta analiz yii skladovykh chastyn [Formation of tax culture in Ukraine and analysis of its components]. *Ekonomika promyslovosti – Industrial economics*, (1–2(61–62)), pp. 194–200.
14. Nerré, Birger (2006). *The concept of tax culture, Intereconomics*. Springer, Heidelberg, 41(4), pp. 189–194. <http://dx.doi.org/10.1007/s10272-006-0188-1>.
15. Kyrylov, O. D., Tkalycheva, E. V. (2008). Problemy formuvannia podatkovoï kultury v Ukraini [Problems of the tax culture formation in Ukraine]. *Skhidnoukrainskyi natsionalnyi universytet im. V. Dalia – East Ukrainian National University named after V. Dal.* [http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3AScientific-conference&Itemid=69](http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3AScientific-conference&Itemid=69).
16. Subbot, A., Zykun, N., Zharova, A. (2003). Formuvannia podatkovoï kultury yak zavdannia protsesu modernizatsii DPS Ukrainy [Formation of tax culture as a task of the modernization process of the State Tax Service of Ukraine]. *Naukovyi visnyk DPA Ukrainy – Scientific Bulletin of the STA of Ukraine*, (4), pp. 62–69.

17. Trofimova, L. V., Domanskyi, O. V., Voitenko, V. H., Shashenkov, Ya. O., Buriak S. V. (Ed.). (2009). *Podatky: yurydychna praktyka [Taxes: legal practice]*. IVTs DPA Ukrainy.

18. Ilimzhanova, Z. (1999). Nalogovaia kultura i nalogovye otnosheniia. Karzhi Karazhat [Tax culture and tax relations. Karzhi Karazhat]. *Fynansy Kazakhstana – Finances of Kazakhstan*, (2), pp. 58–60.

**Сушкова Олена Євгеніївна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри митної справи, Університет ДФС України (вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, 08201, Україна).

**Sushkova Olena** – PhD in Economics, Associate professor, Associate Professor of the Department of Customs, University of the State Fiscal Service of Ukraine (31 Universitetska Street, Irpin, 08201, Ukraine).

**E-mail:** elenasushkova@ukr.net

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-8748-7864>

**ResearcherID:** <https://publons.com/researcher/2927906/elena-sushkova/>

**Scopus Author ID:** <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57221960142>

**Мельник Лілія Олександрівна** – аспірантка кафедри економіки підприємства, Університет ДФС України (вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, 08201, Україна).

**Melnyk Liliia** – PhD student of the Department of Enterprise Economics, University of the State Fiscal Service of Ukraine (31 Universitetska Street, Irpin, 08201, Ukraine).

**E-mail:** lilimelnyk@ukr.net

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