

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «КИЄВО-МОГИЛЯНСЬКА
АКАДЕМІЯ»

Факультет соціальних наук та соціальних технологій

Магістерська програма «Політологія»
освітньо-наукова програма "Антикорупційні студії"

КОРУПЦІЯ, СУСПІЛЬНА ДОВІРА ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ ДЕРЖАВИ В
КОНТЕКСТІ ДОВІРИ ДО ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ

дипломна робота
на здобуття академічного звання магістра політології
студентки Іванюти-Гурджидзе Хатуни Автанділовни

Науковий керівник
д. соц. н., проф. Світлана Оксамитна

Робота допущена до захисту в ДЕК рішенням кафедри політології
протокол №__ від _____ 201_ р.

Завідувач кафедри _____

Київ – 2021 р.

ЗМІСТ	
ВСТУП	4
Основна частина	10
1. Розділ. Теоретико-методологічні підходи та концептуалізація визначень: ефективне врядування, корупція, довіра.	10
1.1. Концептуалізація поняття «good governance».	10
1.2. Принципи «good governance» як складової ефективного врядування.	18
1.3. Концептуалізація поняття корупція в контексті поведінки платників податків.	20
1.4. Концептуалізація поняття довіра.	26
2. Розділ. Взаємозв'язок між суспільною довірою, корупцією та ефективністю держави.	30
2.1. Взаємозв'язок понять суспільна довіра, корупція та ефективність держави.	30
2.2. Реформа ефективного врядування в Україні.	34
2.3. Умови ефективної реалізації податкової політики держави.	40
2.4. Поведінкові моделі платників податків в контексті сервісно-орієнтованих підходів податкових органів.	47
2.5. Впровадження ефективного врядування в податковій системі різних країн світу.	50
2.6. Взаємозв'язок суспільної довіри та ефективності врядування в податковій системі різних країн світу.	59
3. Розділ. Довіра до податкових органів в Україні.	76
3.1. Довіра до податкових органів в Україні.	76
3.2. Поширеність корупції в органах Державної податкової служби України.	78
ВИСНОВКИ	84
Список використаних джерел та літератури	87

Список аббревіатур

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
ЄС	Європейський союз
ОЕСР	Організація економічного співробітництва та розвитку
ООН	Організація Об'єднаних Націй
SIGMA	Програма підтримки вдосконалення врядування та менеджменту
ДПС	Державна Податкова Служба України
FTA	Forum on Tax Administration

ВСТУП

За умов посилення та поглиблення процесів глобалізації в світі, особливої актуальності набуває питання забезпечення сталого розвитку та ефективного функціонування держави та суспільства. Вирішення цього питання потребує інноваційних ідей та підходів для зміни старих концепцій управління та пошуку новітніх шляхів взаємодії держави та суспільства. У багатьох країнах, що розвиваються, у тому числі в Україні, застарілі моделі державного управління довели свою неефективність в умовах сьогодення. Тому, одним із найважливіших напрямів стратегії розвитку України є реформа державного управління як чинника, який сприяє подоланню корупції. А одним із основних критеріїв ефективності держави є прозорість, зрозумілість та ефективність податкової системи країни. В цьому контексті, важливо зрозуміти сутність взаємозв'язків між корупцією, суспільством та державними інституціями, яку роль у цих процесах відіграє довіра, і як корупція впливає на державотворення та суспільний лад в країні. Досягнення успіху у цьому процесі це насамперед зміцнення національної безпеки, зростання економічного потенціалу держави та передумови для демократичних перетворень, які не можливо уявити без належної участі та підтримки з боку громадян. Корупція, в свою чергу, безумовно є негативним, багатоаспектним соціально-економічним, правовим, морально-етичним та політичним явищем, яке складається з цілого комплексу протиправних дій і неетичних вчинків, що завдає істотної шкоди нормальному функціонуванню будь-яких відносин у суспільстві і державі.¹ Основу для забезпечення функціонування держави та суспільства, здатність забезпечувати стабільний розвиток держави складає податкова система. На думку Й. Шумпетера «бюджет є скелет держави»², тоді як податкову систему держави можна вважати хребтом, на якому тримається весь скелет. Звичайно лівова частина

¹ Антикорупційна програма Державної фіскальної служби України на 2015-2017 роки. Електронне джерело. Режим доступу:

<http://sfs.gov.ua/baneryi/protidiya-korupsiyi/antikorupsiyna-programa-dfs/print-248131.html>

² Schumpeter J.A. The crisis of the tax state // Joseph A. Schumpeter. The economics and sociology of capitalism (Ed. Swedberg R.). - Princeton, NJ: Princeton University Press, 1991. - P. 99-140. – Режим доступу:

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322348/mod_resource/content/1/Crise%20do%20Estado%20Fiscal.pdf

бюджету складається саме за рахунок податків, тому податкова система держави – важлива складова існування та функціонування держави в цілому, а також, державного регулювання економіки, механізму управління соціально-економічним розвитком держави, ознака суверенітету країни і водночас умова її незалежності. В своїй книзі «Чому нації занепадають. Походження влади, багатства і бідності» Д. Аджемоглу та Д. Робінсон³ досліджують питання умов та причин з яких одні нації є успішними, які спромоглись збудувати ефективні системи державного управління, мають стабільний економічний розвиток та щасливе суспільство, а інші держави перебувають у постійному стані руйнації та занепаду. У пошуках визначальних факторів успіху народів, потрібно розглянути широкий спектр факторів: сукупність цінностей та життєвих установок населення, особливості політичних та суспільних інститутів, структуру економіки та технологічний розвиток країн тощо. Однак, одним із системо утворюючих чинників можна назвати соціальний капітал населення, рівень взаємодії та ступінь взаємної довіри індивідів в системи, що забезпечує самоіндефікацію народу та стратегічну консолідацію суспільства навколо держави. Відповідно до визначення, яке наводить Ф. Фукуяма – довіра являє собою ключову характеристику будь-якого розвиненого суспільства, цінним економічним активом та потенційним джерелом добробуту і стабільності влади. Саме довіра визначає прогрес, має вплив всі рівні суспільного життя.⁴ Численними дослідженнями підтверджено, що саме довіра формує фундамент легітимності державних інститутів, забезпечує готовність індивідів брати активну участь у громадському та державному житті, зменшує рівень корупції та втрати на адміністрування системи. Більше того, в країнах з високим рівнем довіри державних інституцій спостерігається високий рівень добросовісної поведінки платників податків. Це підтверджується

³ Аджемоглу Д., Робінсон Д. Чому нації занепадають. Походження влади, багатства і бідності. /перекл. з англ. О. Дем'янчук. К.: Наш формат. 2016. – 440 с.

⁴ Фукуяма Ф. Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию: Пер. с англ. / Ф. Фукуяма. — М.: ООО «Издательство АСТ»: ЗАО НПП «Ермак», 2004. — 730 с.

статистичним взаємозв'язком, а саме, кореляцією параметрів довіри з ключовими показниками розвитку країни. Оскільки дефіцит суспільної довіри у процесах реформування держави може стати гальмом або стіною, через що будь-які перетворення чи реформи приречені на провал та будуть неефективними. Суспільна довіра є умовою інтеграції соціуму навколо тих чи інших суспільно значущих проблем та успішного розвитку і реформування країни. Безумовно, найяскравішим критерієм довіри суспільства до державних інститутів є готовність громадян добровільно сплачувати податки. Тема сплати податків є доволі чутливою, оскільки ніхто не любить платити податки, не можливо в принципі уявити собі альтруїзм в оподаткуванні. Більшість з нас платять податки з одного боку, через страх перед штрафними санкціями, відповідальністю за несплату чи ухилення від оподаткування, або, з іншого боку, через усвідомлення того, щоб отримати від держави будь-які блага, нам потрібно спочатку заплатити за це. Існують певні морально-етичні та світоглядні передумови, а також соціальна відповідальність за сплату податків. На думку В. Андрущенко «Оподаткування наділено потужним усеосяжним потенціалом дії на соціально-економічні процеси»⁵. Для добровільної сплати громадянами податків, перш за все потрібен великий кредит довіри до держави та її інституцій. Громадяни мають вірити у те, що сплачені кошти будуть справедливо розподілені на благо всього суспільства, що процедури такого розподілу в державі є прозорими та відкритими, і відбуваються без будь-яких проявів корупції чи зловживань, що всі члени цього суспільства поділяють цей тягар оподаткування, і отримують у результаті якісні послуги. Як показують дослідження у багатьох європейських країнах, в яких є високий рівень свідомості громадян до сплати податків, є високий рівень довіри до державних органів, зокрема до податкових, а також низький рівень корупції. Таке явище справедливо заслуговує уваги для детального дослідження і виявлення можливості

⁵ В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Монографія/ Київ : Алерта, 2013. – 6 с.

втілення європейських практик та досвіду в Україні. Існує багато досліджень, які окремо розглядають та досліджують питання корупції, її причин та наслідків, окремо розглядають питання державного управління, або ефективного уряду, а також, є велика кількість досліджень на тему довіри та її впливу на соціально-політичне життя. Проте, поки що немає систематизованого огляду взаємозв'язків між цими поняттями та які впливи і наслідки можуть мати такі взаємозв'язки.

Мета та завдання дослідження. Виявити та охарактеризувати взаємозв'язки між корупцією, суспільною довірою та ефективністю держави через призму державної податкової системи, довіри громадян до податкових органів та рівнем корупції в податковій системі.

Щоб досягти мети цього дослідження, маємо відповісти на наступне питання:
Яким чином взаємозв'язок між корупцією, довірою громадян та ефективністю держави впливає на рівень корупції та довіри до податкових органів?

Досягнення означеної мети передбачає вирішення таких основних дослідницьких завдань:

- проаналізувати та систематизувати основні теоретичні, методологічні та концептуальні підходи до визначень корупція, ефективність держави та довіра;
- узагальнити теоретичні підходи та результати емпіричних досліджень щодо взаємозв'язків між корупцією та ефективним урядом, довірою та корупцією, корупцією та ефективним урядом;
- охарактеризувати міжнародний досвід вирішення проблем з корупцією через підвищення ефективності державних інституцій, запровадження принципів «good governance»;

- розкрити зміст поняття «довіра» і як воно застосовується до ефективного уряду та до корупції через призму поведінкових моделей платників податків;
- узагальнити зміст сервісно-орієнтованого підходу до оподаткування та його вплив на рівень довіри громадян до податкових органів, а також рівень корупції в податковій системі та окреслити перспективні напрями наукових досліджень за цією тематикою.

Об’єктом дослідження є суспільні відносини, які складаються у процесі здійснення трансформаційних змін та підвищення ефективності державі в контексті здійснення податкової політики у взаємозв’язку між рівнем суспільної довіри до податкових органів і рівнем сприйняття громадянами поширеності корупції в податковій системі.

Предметом дослідження є суспільна довіра у взаємозв’язку з сервісно-орієнтованим підходом податкової служби та рівнем сприйняття громадянами поширеності корупції в податковій системі.

Методи дослідження. Методологічною базою дослідження є науково-теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених та емпіричні дослідження з питань державного управління «good governance» та вплив суспільної довіри на поведінкові моделі платників податків. У даний дослідницькій роботі застосовано системний підхід, який дозволяє дослідити особливості концептуальних підходів до визначень та сутності таких явищ як довіра і корупція, принципи та засади ефективного врядування в контексті податкової політики. До роботи застосовано критично-аналітичний, системний, соціологічний, міждисциплінарний, інституціональний підходи, а також, використані такі загальнонаукові принципи аналізу, синтезу, узагальнення, об’єктивності та історизму. Застосовані наступні дослідницькі методи:

– метод герменевтики – вияснення напрямку теоретичних поглядів і смислу наукових положень або історіографія (огляд літератури) щодо питання або явища, яке досліджується.

– антропоцентричний метод – дослідження поведінкових моделей учасників фіскально-бюджетних процесів, розкриває характер мотивацій, способи дій тощо.

– компаративний метод – дослідження порівняльно-країнознавчих характеристик ефективності податкових систем, рівня корупції та довіри, висвітлення та оцінка зарубіжного досвіду.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці методологічних пропозицій та рекомендацій та практичних положень, які можуть бути реалізованими і становити основу для удосконалення системи оподаткування в контексті імплементації реформи державного управління та підвищення ефективності державних інституцій, зокрема, в державній податковій службі України.

Структура й обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та літератури:

Розділ 1. Теоретико-методологічні підходи та концептуалізація визначень: ефективне врядування, корупція, довіра; Розділ 2. Взаємозв'язок між суспільною довірою, корупцією та ефективністю держави. Розділ 3. Довіра до податкових органів в Україні. Загальний обсяг магістерської роботи становить 94 сторінки.

ОСНОВНА ЧАСТИНА

Розділ. 1 Теоретико-методологічні підходи та концептуалізація визначень: ефективне врядування, корупція, довіра.

1.1. Концептуалізація поняття «good governance».

Концепція «good governance» або ефективного врядування сформувалася на початку ХХІ ст. на основі таких основоположних принципів побудови правових систем провідних західноєвропейських країн як демократія та верховенство права. Найбільш відомими та розповсюдженими в світі є три концепції публічного управління: класична (бюрократична) модель управління (Old Public Management), новий публічний менеджмент (New Public Management) та ефективне врядування (Good Governance)⁶.

Класична модель (Old Public Management) управління оснований на доктрині М. Вебера, яка ґрунтується на таких постулатах: управління відбувається зверху вниз у формі монократичної ієрархії, тобто в замкнутій системі управління, в якій політика домінує і здійснюється через низку офісів; установлюється система прямого підпорядкування, для кожного службовця існує лише один начальник; бюрократична система функціонує на основі набору правил, ці правила виходять з норм публічного права; система управління раціональна і підпорядкована закону; бюрократ строго підпорядкований політичному начальнику ⁷.

Новий державний менеджмент (New Public Management) – визначається упровадженням у діяльність органів влади принципів бізнесу і характеризувалася зміною як організаційних структур влади (зменшувалась кількість управлінських ланок), так і відношенням працівників владних органів до клієнтів (клієнт-орієнтована діяльність), що дозволило підвищити

⁶ Козлов К.І. Політична модернізація: імплементація принципів Good Governance / К.І. Козлов // Теорія та практика державного управління. 2010. № 4. С. 135-140. Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Trpu_2010_4_22.pdf

⁷ Вебер М. Избранные произведения / М. Вебер; пер. с нем.; сост., общ. ред. и послесл. Ю.Н. Давыдова, – М.: Прогресс, 1990. С. 155–162.

ефективність і результативність процесу вироблення політики. У той же час результативність діяльності не давала якості.⁸

Вже на початку XXI ст. суспільство розуміє проблему владних відносин, а саме, що існуючі моделі політики та управління не задовольняють суспільство, яке зазнає швидких трансформацій в умовах глобалізації та розвитку інформаційних технологій.

Це призвело до появи третьої концепції – ефективного врядування (good governance), яка характеризується використанням влади – політичної, економічної, адміністративної тощо – для управління державними ресурсами і справами та включає механізми, процеси та інституції, за допомогою яких органи влади, громадяни і соціальні групи координують свої інтереси. Змістовні положення цього підходу стосувались: зміцнення керівної функції в центральній владі; передача повноважень має забезпечувати гнучкість системи; забезпечення виконання, контролю, звітності; вдосконалення управління людськими ресурсами; оптимізація інформаційних технологій; розвиток конкуренції; підвищення якості регулювання; надання якісних послуг⁹. У загальному вигляді сучасний підхід до взаємовідносин влади і людини можна охарактеризувати як впровадження ідей партнерських взаємин між державою та громадянами.

На сьогодні немає загальноприйнятого перекладу українською мовою назви концепції «good governance». Застосовуються такі назви, як «ефективне» врядування, «добре» урядування, «належне» урядування, «відповідне» урядування, «справедливе» урядування або «відкритий» уряд. Відсутність чітких індикаторів, та єдиного концептуального підходу до визначення «good governance» призводить до ряду дискусій та до

⁸ New Public Management: Emergence and Principles/ Nazmul Ahsan Kalimullah, Kabir M. Ashraf Alam, M. M. Ashaduzzaman Nour.- BUP JOURNAL, Volume 1, Issue 1, September 2012. – Режим доступу : <https://scsr.pravo.unizg.hr/download/repository/1-22.pdf>

⁹ Гук А.С. Зарубіжні моделі публічного врядування: політико-адміністративні виміри / А.С. Гук // Теорія та практика державного управління. – 2013. – Вип. 1. – С. 501–506. Режим доступу : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=Tpdu_2013_1_68

неоднозначності тлумачення визначення, принципів та функцій, а отже до різних критеріїв та підходів до розуміння концепції.

Вивчення проблематики, пов'язаної з «good governance» та дослідженнями питання змісту концепції ефективного врядування в Україні здійснюються вітчизняними науковцями, зокрема, В. Авер'яновим, Є. Болотіною, Г. Шаульською, А. Колодієм, М. Міненко, С. Серьогіним, М. Пасечником, О. Гус та ін. Так, А. Колодій, вказує на диференційованість інтерпретацій понять «врядування» щодо розвинутих і транзитивних країн. У першому випадку «врядування» є усталеним елементом суспільного життя та предметом подальших наукових досліджень. У другому випадку поняття «врядування» застосовується у контексті практичних рекомендацій кредитуючих міжнародних структур своїм країнам-адресатам.¹⁰ Г. Шаульська розглядає концепцію «good governance» як багаторівневу управлінську модель, з комплексом ефективних механізмів зворотного зв'язку між різними рівнями влади, між владою і суспільством, владою і людиною.¹¹

Є. Болотіна, говорить про так звану, модель рецептивного управління або «керівного менеджменту» та визнає істотну різницю між громадським управлінням та управлінням у сфері підприємництва. Для виживання бюрократії необхідний потужний громадський контроль, заснований на принципах контролю, підзвітності та відповідальності. Бюрократія, з притаманною їй моделлю самоорганізації, є одним з найважливіших інструментів демократичної держави, який гарантує рівність і зменшує асиметрію, що вноситься ринком.¹²

На думку М. Пасічника, новий публічний менеджмент (New Public Management) – це модель державного управління, в основу якої покладено

¹⁰ Колодій А. Концепція публічного (нового) врядування в її застосуванні до демократичних і перехідних систем / Колодій А. // Демократичне врядування: Науковий вісник. – 2012. – Вип.10. – С.1–22. – Режим доступу: http://lvivacademy.com/vidavnistvo_1/visnik10/fail/Kolodij.pdf

¹¹ Шаульська Г. М. Принципи «належного врядування»: перспективи впровадження в Україні/ Серія: Державне управління, 2019 р., № 2 (66). – С. 140. – Режим доступу: http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/2_2019/26.pdf

¹² Болотіна ЄВ., Радковська Г.І. Публічне адміністрування і менталітет Українців/ Вісник економічної науки України, 2016 №2. – С.-29. Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/113901>

запозичення методів корпоративного управління, які застосовують у бізнесі та некомерційних організаціях.¹³

В своїй монографії М. Міненко «Публічне управління: теорія та методологія» приділяє увагу співвідношенню понять «державне управління», «публічне адміністрування» та «публічне управління». Він зазначає, що термін «державне управління» не є точним відповідником терміну «публічне управління», крім того, за значенням є близьким до терміну «публічне адміністрування», оскільки, ключовим аспектом державного управління становить держава, а публічного управління – народ.¹⁴

У доповіді 1992 року «Управління і Розвиток» Світовий банк виклав визначення «good governance» або доброго урядування. Цей термін визначається як «спосіб здійснення влади управління економічними та соціальними ресурсами країни для розвитку – «the manner in which power is exercised in the management of a country's economic and social resources for development»¹⁵. Вважається, що початок дискусії про добре урядування, яка точиться й досі, поклало опубліковане 1989 року дослідження Світового банку. Це дослідження містить такий висновок: економічна допомога є марною, якщо нею не керують і її не контролюють публічні інституції, що працюють належним чином¹⁶.

Дослідники, залучені до Світового банку, такі як Д. Кауфман (Kaufmann, 2000) розглядають управління з трьох перспектив: спроможність урядів ефективно управляти ресурсами та формулювати і впроваджувати

¹³ Пасічник М.В. Механізми впровадження нового публічного менеджменту: досвід США. Електронний ресурс / М.В. Пасічник // Держ. управління: теорія та практика. – 2009. – № 1. – Режим доступу : http://www.academy.gov.ua/ej/ej9/doc_pdf/Pasichnyk_MV.pdf

¹⁴ Міненко М.А. Публічне управління: теорія та методологія : монографія /М.А. Міненко. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 404 с. – Режим доступу : <https://knute.edu.ua/file/MjA=/2054f02c9d248ffda32ebf60b2002f68.pdf>

¹⁵ IFAD INTERNATIONAL FUND FOR AGRICULTURAL DEVELOPMENT Executive Board – Sixty-Seventh Session Rome, 8-9 September 1999. С.-1. Режим доступу : https://www.ipa.government.bg/sites/default/files/pregled-dobro_upravlenie.pdf

¹⁶ Рональд Чада. Good Governance: Рамки для впорядкування доброго урядування. Європейська Академія Берліна, Серпень, 2016. С- 3. Режим доступу : http://agree-europe.de/images/Expertenbeitraege/Expertenbeitrag_Czada_UKR.pdf

належну політику та правила, а також сферу участі людей у справах держави та доступ до адміністрації¹⁷.

Критики цієї теорії В. Rothstein та J. Teorell (2008) говорять, що проблема полягає в тому, що таке визначення дуже широке, та воно не розрізняє питання що стосуються доступу до влади та тих, хто не пов'язані зі здійсненням влади. Більш того, воно не розрізняє зміст конкретних програм політики, з одного боку, і процедур управління з іншого¹⁸.

Дослідження М. Asaduzzaman and P. Virtanen «Governance Theories and Models» (2016) розкриває широкий аналіз існуючих теоретичних та концептуальних підходів до визначення концепції управління, та зазначає, що це динамічна концепція, яку варто аналізувати аналітично і систематично. Оскільки, управління включає дуже довгою історією управління, структури влади та домінування. В даний час вона не тільки займає центральну сцену дискурсу розвитку, але й розглядається як фундаментальний компонент, який слід включати в політику розвитку як розвинених, так і країн, що розвиваються¹⁹.

Дослідження J. Kooiman (1993) визначає управління як форми, в яких державний або приватний сектор беруть участь у вирішенні проблем не окремо, а разом з іншими учасниками суспільства. Таким чином, цей підхід розглядає форми управління як систему багатоорганізаційних заходів, а не лише державні установи. Фактично, така дефініція переосмислює роль держави в традиційному розумінні, та являє собою відправною точкою для виникнення нової парадигми управління державним сектором.²⁰ У цьому ж сенсі James G. March and Johan P. Olsen (1995) визначають, що посилення

¹⁷ Aggregating governance indicators. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://econpapers.repec.org/paper/wbkwbrwps/2195.htm>

¹⁸ B. ROTHSTEIN, J. TEORELL. What Is Quality of Government? A Theory of Impartial Government Institutions. Електронний ресурс. Режим доступу:

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.455.9533&rep=rep1&type=pdf>

¹⁹ М. Asaduzzaman and P. Virtanen. Governance Theories and Models. Електронний ресурс. Режим доступу: https://www.researchgate.net/publication/308911311_Governance_Theories_and_Models

²⁰ J. Kooiman Modern Governance: New Government-Society Interactions. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://ua1lib.org/book/815486/1f3633?id=815486&secret=1f3633&dsource=recommend>

демократії покращує політичне управління через розвиток демократичної ідентичності, спроможності до відповідних політичних дій серед громадян, прозорості та підзвітності політичних дій, а також, адаптивності політичної системи до змін і викликів навколишнього середовища²¹.

G. Hyden (2006) звертає увагу на політичну легітимність управління. Управління, згідно з ним, - це свідоме управління структурою режимів з метою посилення легітимності державної сфери.²²

Відповідно до J. N. Rosenau (1992), урядування є більш всеохоплюючим явищем, ніж уряд. Урядування включає в себе неурядові інститути та неформальні, неурядові механізми, які являють собою сукупність механізмів управління, керованих різними цілями, структурами і процесами.²³

R. A. W. Rhodes (1997) виявив різні тлумачення для управління, хоча його інтерпретація не є далекою від інших. Він використовував управління як: (1) мінімальна держава; (2) корпоративне управління (3) нове державне управління; (4) хороше керівництво; (5) соціокібернетична система і (6) самоорганізуюча мережа.²⁴

Зазвичай, в офіційних джерелах та у широкому розумінні термін «good governance», характеризується як управління, яке здійснюється відповідно принципів демократії, відповідальності, ефективності, прозорості та підзвітності²⁵.

В українській науковій літературі наприклад зазначається, що термін «good governance» краще сприймати як «високу здатність забезпечувати

²¹ J.G. March, J.P.Oslen. Democratic governance. Free Press, 1995.New York. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.gsb.stanford.edu/faculty-research/books/democratic-governance>

²² G. Hyden. African Politics in Comparative Perspective. Електронний ресурс. Режим доступу: https://www.researchgate.net/publication/233756417_African_Politics_in_Comparative_Perspective

²³ J. N. Rosenau. Governance without Government. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.cambridge.org/core/books/governance-without-government/14F06093AAAB137871A0493755279104>

²⁴ R. A. W. Rhodes. Understanding governance: Policy networks, governance, reflexivity and accountability.1997. Електронний ресурс. Режим доступу: https://scholar.google.com.au/citations?user=Yu1_AiUAAAAJ&hl=en

²⁵ What is Good Governance? // United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific. Режим доступу: <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>

адекватне політичне керування, політичне управління, вироблення адекватних політичних рішень», тобто як гармонійне поєднання політичної та адміністративної складових в управлінні суспільним життям²⁶. Також, О. Гус та О. Кудель в книзі «Відкритий уряд в освіті: уточнення понять та картографічні ініціативи» зокрема, при розгляді підходів New Public Management зосереджують увагу на важливості залучення та консультацій з громадянами для того щоб дізнатись їхні потреби, парадигма партнерства має велике значення далі, уряд та державне управління покладаються на досвід громадян та їх участь у формуванні політики.²⁷

Р. Czada визначає, що зміст «доброго урядування» полягає не лише в доброму управлінні, але й у створенні для політичного керівництва рамок для запобігання безвідповідальним діям, правопорушенням і корупції. Отже, поняття стосується насамперед не кваліфікації політичного керівництва, а радше якості політичного устрою²⁸. Автор наголошує, що урядування (governance) являє собою взаємодію різних сил з різним ступенем самостійності – у межах окремої країни, а також на піднаціональному та глобальному рівнях. Коли ця взаємодія відповідає загальновизнаним правилам і характеризується взаємною відповідальністю, можна говорити про «добре урядування» (good governance). Сюди належать дотримання законів і підзаконних актів, свобода думки й участі в політичних рухах, повага до прав людини, боротьба з корупцією та, що найважливіше, відповідальна далекоглядна політика.²⁸

²⁶ Солових В.П. Good Governance як одна із сучасних моделей державного управління. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Nvamu_upravl_2010_1_17.pdf

²⁷ O. Huss, O. Keudel. Open government in education: Clarifying concepts and mapping initiatives. Paris, 2020. С.29. – Режим доступу : https://www.researchgate.net/profile/Oksana-Huss/publication/348063243_Open_government_in_education_Clarifying_concepts_and_mapping_initiatives/links/5fee060292851c13fedb3968/Open-government-in-education-Clarifying-concepts-and-mapping-initiatives.pdf

²⁸ Р. Чада. Good Governance: Рамки для впорядкування доброго урядування. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://agree-europe.de/images/Expertenbeitraege/Expertenbeitrag_Czada_UKR.pdf

У 2005 році глави держав та урядів держав – членів Ради Європи під час свого Третього саміту, який відбувся у Варшаві, декларували, що «ефективна демократія та добре врядування на всіх рівнях є необхідними передумовами для попередження конфліктів, сприяння стабільності, прискорення економічного та соціального прогресу і, відповідно, для створення стабільних громад, де люди бажають жити і працювати сьогодні та у майбутньому».²⁹

Таким чином, в наукових колах існують багато різних підходів та тлумачень визначень державного управління та ефективного врядування. З огляду на це, нами були узагальнені та концептуалізовані підходи до понять «управління» та «врядування» для цілей цього дослідження.

Державне управління VS. Ефективне врядування*

Державне управління	Ефективне врядування
Державоцентризм	Людиноцентризм або сервісноорієнтована держава
Непрозора система органів публічного управління	Відкритість та прозорість є ключовою функцією публічного управління
Наявність чіткої «закостенілої» ієрархії управління, яка підтримує корупційні механізми	Децентралізація управління (багаторівневе управління та самокеровані мережі)
Показники ефективності визначаються алгоритмом «мета-процес»	Показники ефективності визначаються алгоритмом «мета-результат»
Домінують інтереси держави	Домінує спільний інтерес
Відсутня морально-етична складова	Суспільна довіра, мораль та цінності лягають в основу взаємодії

* Джерело: сформовано автором

З огляду на наведене вище, можна зробити наступну операціоналізацію визначення «good governance»:

- 1) це стан відносин держави і громадян;
- 2) з метою участі останніх у виробленні політичних рішень;

²⁹ Бенчмаркінг доброго врядування: практичний посібник/ За заг.ред. А.Гука.-Київ, ТОВ «Видавництво «Юстіон»», 2018.- С. - 9. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.slg-coe.org.ua/wp-content/uploads/2018/11/Book_BenchmarkingDV-2_148x210_web.pdf

3) визначення «державне управління» можна порівняти із підходом «ефективного управління», яке є значно ширшим, завдяки обов'язковій участі громадян у виробленні політичних питань.

Звичайно, індикаторами запропонованої операціоналізації може слугувати рівень довіри громадян до державних інституцій, а також готовність громадян добровільно сплачувати податки. Ці індикатори можуть бути об'єднані по типам: доступ до влади (суспільний консенсус); стратегічне планування (стратегічне бачення та планування); результативність (зворотний зв'язок та ефективність); відповідальність (підзвітність та прозорість); справедливість (рівність перед законом, недискримінація); інституційна спроможність.

Отже, нами було охарактеризовані та узагальнені теоретико-методологічні підходи до визначення «good governance», а також були концептуалізовані підходи до понять «державне управління» та «ефективне врядування».

1.2. Принципи «good governance» як складові ефективного врядування.

Стратегія інновацій та доброго врядування на місцевому рівні, рекомендована до впровадження 15-ю сесією Конференції європейських міністрів, відповідальних за місцеве і регіональне управління, (м. Валенсія, 15-16 жовтня 2007 р.)³⁰ та схвалені в рішенні Комітету міністрів Ради Європи в 2008 році впроваджує наступні принципи доброго врядування:³¹

- 1) чесне проведення виборів, представництво та участь - забезпечення рівних та реальних можливостей всіх людей мати право голосу;
- 2) зворотний зв'язок - забезпечення та задоволення прав та законних інтересів людей;

³⁰ Стратегія інновацій та доброго врядування на місцевому рівні. Електронне джерело : рекомендована до впровадження 15-ю сесією Конференції європейських міністрів, відповідальних за місцеве і регіональне управління, (м. Валенсія, 15-16 жовтня 2007 р.). – Режим доступу: http://www.slg-coe.org.ua/wp-content/uploads/2015/05/Strategy_for_Innovation.pdf

³¹ 12 Principles of Good Governance. Електронне джерело. - Режим доступу: [https://www.coe.int/en/web/good-governance/12-principles#{%2225565951%22:\[9\]}](https://www.coe.int/en/web/good-governance/12-principles#{%2225565951%22:[9]})

- 3) ефективність та результативність - досягнення цілей з оптимальним використанням ресурсів;
- 4) відкритість і прозорість - забезпечення публічного доступу громадян до інформації та контроль за реалізацією публічної політики;
- 5) верховенство права - забезпечення справедливості, неупередженості та передбачуваності у реалізації державної політики;
- 6) доброчесність - забезпечення того, щоб публічні інтереси переважали над приватними;
- 7) компетентність і спроможність - забезпечення того, щоб державні інституції ефективно виконувати свої обов'язки;
- 8) інноваційність та відкритість до змін - забезпечення отримання переваг від нових рішень та кращих практик;
- 9) сталий розвиток та стратегічне планування - врахування інтересів майбутніх поколінь;
- 10) раціональне управління публічними фінансами - забезпечення ефективного та використання ресурсів держави;
- 11) права людини, культурне різноманіття та соціальна згуртованість - забезпечення принципів недискримінації;
- 12) підзвітність - забезпечення того, щоб державні інституції та посадові особи брали відповідальність та були відповідальними за свою діяльність.

В Білій книзі «Європейське врядування»³² виділяються п'ять принципів ефективного врядування: відкритість, участь, підзвітність, ефективність та злагодженість. Кожен принцип є важливим для імплементації країнами задля

³² Комісія Європейських Співтовариств. Біла книга. Європейське врядування. Брюссель, 2001. С. – 11-12. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://brdo.com.ua/wp-content/uploads/2016/01/Bila-knyga-YEvropey-ske-vryaduvannya.pdf>

демократичного врядування та підтримання принципів верховенства права на всіх рівнях влади, як на національному, так і на регіональному і місцевому.³²

Звичайно, що кожен наведених принципів є важливим сам по собі. Але ці принципи не можуть бути застосовані шляхом виконання окремих розрізнених дії. Тому, політика має бути узгодженою, відповідальною та доповнюваною, та такою, що підготовлена та впроваджена у найбільш інклюзивний спосіб. Це говорить про новітні тенденції зміни парадигми вертикальної моделі управління на горизонтальну модель, яка базується на зворотному зв'язку, мережах та залученні широкого кола осіб та організацій до процесу творення політики - починаючи від її створення до імплементації на всіх рівнях.³² Важливу роль у цих процесах відіграє зворотній зв'язок суспільства, залученість громадян у процеси створення та імплементації політик, а також суспільна довіра.

Отже, нами були розглянуті основні принципи «good governance» та ключові складові ефективного врядування.

1.3. Концептуалізація поняття корупція в контексті поведінки платників податків

Корупцію можна порівняти з раковою пухлиною, яка роз'їдає тіло держави, деформує всі суспільні та соціальні процеси, проникає у всі сфери життєдіяльності і заважає нормальному функціонуванню державних інституцій. Чим слабший суспільний організм, чим поширенішою є недовіра, тим глибшою та фундаментальною є руйнація соціально-політичних інститутів держави. Політичні еліти та державний апарат живуть відірвано від суспільства, за своїми неписаними правилами, що призводить до дезорієнтації та деморалізації суспільства, і як, наслідок, призводить до дискредитації права та державних інституцій, до падіння престижу й авторитету державної влади всіх рівнів, деформації морально-етичні основи суспільства.

Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає “корупцію” у декількох значеннях, а саме: 1. корупція – це діяльність осіб, уповноважених на виконання функцій держави, спрямована на протиправне використання наданих їм повноважень для одержання матеріальних благ, послуг та інших переваг; 2. корупція – це пряме використання посадою особою свого службового становища з метою особистого збагачення; 3. корупція – підкупність, продажність урядовців і громадських діячів.³³

Слово “корупція” (лат. *corruptio*) – “підкуп, продажність; псування, розкладання; розтління”, “корумпованість” (лат. *corrupture*) – “розтлівати”. У римському праві визначення “*corrupture*” трактувалося так: “ушкоджувати, ламати, руйнувати, підкуповувати” та означало протиправні дії, зокрема у процесі управління справами суспільства. В основі корупції лежать такі традиції взаємодії в суспільстві, як “послуга за послугу”, “*do ut des*” (“даю, щоб ти дав”).³⁴

Часто поряд з поняттям корупція визначають поняття доброчесність або доброчесна поведінка. В контексті етично моральних норм, доброчесність – поєднання слів «добро» і «чесність».³⁵ Відповідно до відкритих джерел, доброчесність характеризується як вчинки на користь інших людей або на користь суспільства. Доброчесною вважають людину керовану такими цінностями як: гуманність, порядність та справедливість. Розглядаючи доброчесність у сенсі боротьби з корупцією - це найважливіша морально-етична складова, яка визначає межу і спосіб поведінки посадових осіб, що базується на принципах чесності та підзвітності публічних осіб,

³³ Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. та голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2009. – 1736 с. Режим доступу: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR0000989>

³⁴ Виховання доброчесності та зниження ризиків корупції: навч. посіб. За заг. ред. І. С. Руснака – К.: НУОУ ім. Івана Черняхівського, 2018 – 252 с. . Режим доступу: http://bitec.nuou.org.ua/wp-content/uploads/2019/07/nuou_ebook-1.pdf

³⁵ Поняття доброчесності в етиці. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.etica.in.ua/ponyattya-dobrochesnosti-v-etitsi/>

щодо способу власного життя, виконанні своїх обов'язків та розпорядженні державними ресурсами.³⁶

Професор М. Мельник надає наступне визначення корупції: «Корупція - це не стільки юридична, скільки соціальна та економічна проблема. Як правова категорія корупція – збірне правове поняття, яке охоплює сукупність взаємопов'язаних правопорушень»³⁷.

Вітчизняні науковці С. Серьогін, О. Петренко, С. Соколовський, визначають корупційну поведінку як девіантну поведінку, яка обумовлює сприйняття обов'язків публічної служби як можливість отримання задоволення від перспективи ймовірного отримання неправомірної вигоди та пільг за порушення офіційних морально-етичних вимог.³⁸

М. Хавронюк говорить, що хабарництво та непотизм знищують конкуренцію як пружину розвитку бізнесу, а регуляторні дисфункції – гальмують інноваційний економічний поступ. «Загальна підкупність і продажність створюють обстановку підозри і ворожості кожного до усіх, усіх до кожного і заважають громадській злагоді в країні. Корупція щодня і щогодини витискує на периферію світового прогресу і просто викрадає наше майбутнє».³⁹

Розглядаючи вплив корупції на ефективність держави О. Сахань (2015), зазначає, що корупція як постійне джерело деструктивності влади є симптомом того, що в системі державного управління існують серйозні

³⁶ Доброчесність. Електронний ресурс. Режим доступу:

<https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%BE%D0%B1%D1%80%D0%BE%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C>

³⁷ Мельник М.І. Корупція - корозія влади (соціальна сутність, тенденції та наслідки, заходи протидії).

К.: Юридична думка, 2004.- 400 с. Електронне джерело. Режим доступу:

<https://www.twirpx.com/file/726480/>

³⁸ Серьогін С. М., Петренко О.С., Соколовський С.І. Психологічна залежність публічних службовців як фактор корупційної поведінки. Аспекти публічного правління Том 6 № 11-12 2018. DOI: 10.15421/151879. Режим доступу:

http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=aplup_2018_6_11-12_14

³⁹ Хавронюк М.І. Запобігання корупції: методичні рекомендації для місцевих активістів. За заг. ред. М.І. Хавронюка. К.: ФОП Москаленко, 2017.- С.33.

дефекти. Відірвана від потреб суспільства та нездатна проводити зрілу й відповідальну політику, яка б виходила насамперед з національних інтересів країни корумпована влада призводить до занепаду суспільства.⁴⁰

З іншого боку, О. Гус (Oksana Huss) розглядаючи поєднання конструктивіського та емпірико-аналітичного підходів до корупції, зазначає, що конструктивіські підходи головним чином зосереджуються на значенні, яке приписується порожньому означникові «корупція». Корупція як порожній означник означає, що значення корупції може змінюватись залежно від часу й контексту, можна стверджувати, що основна риса порожнього означника полягає у тому, що він завжди є оборотним, а значення його фіксується тільки тимчасово. Порожній означник – це символічна вузлова точка для конструювання дискурсу та визначення проблематики.⁴¹ О. Гус стверджує, що термін «корупція» не має фіксованого змісту. Деякі науковці визначають корупцію як «парасольковий термін» для багатьох інших пов'язаних практик, як-от клієнтизм, покровительство, захоплення держави (Rothstein, Varraich, 2017)⁴², або шахрайство, хабарництво, визискування (Langseth, 2002)⁴³. Мікропідхід соціального світу, зосереджений на індивідуальній поведінці і діях, виходить із припущення, що корупція являє собою девіантну поведінку або вона пов'язана з патологією актора (Rimke, 2011)⁴⁴.

Р. Клітгард (Robert Klitgaard) вказує, що для аналізу корупції корисно взяти модель патрон-агент-клієнт. Патрон, як-от суддя Плана, наймає агента – збирача податків. Агент взаємодіє від імені патрона з клієнтом,

⁴⁰ О. М. Сахань. Корупція в сучасній Україні як джерело деструктивності влади. Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого» Яв 4 (27) 2015. С. – 121. Режим доступу: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=ExJyA2EAAAAJ&hl=ru>

⁴¹ О. Гус. Поєднання конструктивіського та емпірико-аналітичного підходів до корупції. Дослідження корупції. Теоретичні та концептуальні засади. Антологія. Дух і Літера, 2021. С.-183.

⁴² B. Rothstein, A. Varraich. Making sense of corruption. 2017. Електронне джерело. – Режим доступу: https://scholar.google.com/citations?user=LmrTO_YAAAAJ&hl=ru

⁴³ Global Dynamics of Corruption, The Role of the United Nations Helping Member States Build Integrity to Curb Corruption/ Prepared by Petter Langseth. 2002. Електронне джерело. – Режим доступу: <https://www.unodc.org/pdf/crime/gpacpublications/cicp3.pdf>

⁴⁴ Н. Rimke. The Pathological Approach to Crime: Individually Based Theories. 2011. Електронне джерело. – Режим доступу: <https://scholar.google.ca/citations?user=oteZ3Y8AAAAJ&hl=en>.

таким як платник податків. Модель патрон-агент-клієнт пропонує використати економічний підхід до корупції. Агент буде корумпований, коли, за його розумінням, його ймовірна вигода від таких дій перевищить можливі затрати. Подібним чином, клієнт вдасться до підкупу чи інших форм незаконної поведінки, коли вигода для нього переважить його затрати. Формула корупції за Р. Клітгардом це: корупція дорівнює монополія плюс довільна підзвітність.⁴⁵ Тобто, за умови відсутності підзвітності та при наявності будь-якої зосередженості чи монополії, зростають ризики і можливості для корупції та корупційних зловживань.

Дослідники А. Персон, Б. Ротштайн та Я. Теорелл розглядають корупцію як проблему колективних дій.⁴⁶

Виходячи з наведеного вище, а також керуючись визначенням, що корупція є «порожній означник» в рамках цього дослідження буде визначено поняття корупції та корупційної поведінки через призму поведінки платників податків до відносин пов'язаних із сплатою податків. Для цих цілей вводиться нове визначення корупційної поведінки платників податків - як девіантна, недоброчесна поведінка та дії індивідів, чи груп осіб, пов'язаних із ухиленням від сплати своїх податкових зобов'язань. Також, в цьому контексті ухилення від оподаткування чи свідомий обман у податковій звітності, з метою ухилення від податків, через призму морально-етичних норм, також можна вважати корупцією. Суб'єктом тут виступає особа – платник податків, а предмет – поведінка цього суб'єкта по відношенню до сплати податків. Враховуючи те, що сплата податків є суспільно значуще явище, то ухилення від податків несе значну шкоду як державі, так і суспільству.

⁴⁵ Р. Клітгард. До питання про патронів, агентів і клієнтів. Дослідження корупції. Теоретичні та концептуальні засади. Антологія. Дух і Літера, 2021. С.-112.

⁴⁶ Анна Персон, Бу Ротштайн та Ян Теорелл. Чому антикорупційні реформи провалюються: системна корупція як проблема колективних дій. Дослідження корупції. Теоретичні та концептуальні засади. Антологія. Дух і Літера, 2021. С.-138.

В науковій літературі виділяють сім категорій платників податків⁴⁷:

- (1) *Ното есопотісис* – людина економічна, тобто раціональна, своєкорислива істота, націлена на власні вигоди та інтереси, задоволення котрих до певної міри обмежують податки, а тому типова *ното есопотісис* буде робити все можливе щоб позбавитись податків.
- (2) Особи, які вірять у вартісну рівновагу, баланс між тягарем податку і вигодами від забезпечуваних державою суспільних благ.
- (3) Особи, незадоволені владою взагалі.
- (4) Особи, які вважають, що оподаткування обмежує їхню свободу.
- (5) Ті, хто допускає лише легальні способи ухилення від податків.
- (6) Рядові платники, не обізнані з податковим кодексом.
- (7) Люди з надто розвиненим почуттям справедливості.

Крім того, українські вчені виділяють основні підходи до інтерпретації поняття корупції:⁴⁸

- раціоналістичний підхід (економіка злочинності), згідно цього підходу визначальними є поведінкові моделі індивіда, який зважує свої ризики та можливі блага від злочинної діяльності, і приймає раціональне рішення вчинити злочин, якщо очікувана корисність буде вищою за можливі негативні наслідки.
- теорія рентоорієнтованої поведінки (економічна рента) – це зусилля посадових осіб, спрямовані на здійснення втручання у розподіл публічних ресурсів, з метою привласнення чи отримання будь-якої незаконної вигоди для себе, чи на користь третіх осіб у вигляді ренти.

⁴⁷ В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Монографія/ Київ : Алерта, 2013. – С. 180.

<http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/moral-etichn-imperativ.pdf>

⁴⁸ П'ясецька-Устич С.В. Теоретичні аспекти аналізу корупції як системного явища у сучасній українській економіці. ЕКОНОМІЧНА ТЕОРІЯ ТА ІСТОРІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ДУМКИ. Випуск 28-1. 2018. С. – 21. Режим доступу: http://bses.in.ua/journals/2018/28_1_2018/6.pdf

- інституціональний підхід, згідно цього підходу корупція є взаємодією між економічними агентами, з метою зловживання позицією заради приватної вигоди (принципал – агент), і можлива за умови наявності будь-якої монополії та відсутності підзвітності.
- теорія опортуністичної поведінки, згідно цього підходу корупція характеризується опортуністичною поведінкою індивідів.
- класичний лібералізм, згідно цього підходу корупція визначається як «провал держави» і як «провал ринку», як «суспільне анти-благо», яке приносить шкоду всім членам суспільства.⁴⁸

Отже, нами були узагальнені та охарактеризовані основні підходи до визначення корупції. Також, було концептуалізовано та визначено поняття корупції та корупційної поведінки через призму поведінки платників податків до відносин пов'язаних із сплатою податків. Для цих цілей введено нове визначення корупційної поведінки платників податків - як девіантна, недоброчесна поведінка та дії індивідів, чи груп осіб, пов'язаних із ухиленням від сплати своїх податкових зобов'язань.

1.4. Концептуалізація поняття довіри.

Зазвичай в процесі імплементації будь-яких трансформаційних змін та реформ основна увага приділяється стратегічному плануванню, розробці відповідних політик та інструментів, а також, ресурсному та фінансовому забезпеченню таких змін. Однак, не менш важливим ресурсом при проведенні реформ є соціальна підтримка і суспільна довіра. Суспільна довіра є таким самим важливим ресурсом при проведенні реформ, як політична воля чи фінанси. З іншого боку, дефіцит суспільної довіри може унеможливити впровадження та нівелювати ефективність реформ. На думку Г. Зеленко (2018), суспільна довіра – не абстрактне поняття, саме вона є умовою інтеграції соціуму навколо тих чи інших суспільно значущих

проблем, успішного реформування країни.⁴⁹ На думку М. Чабанна (2014) «пояснення явища довіри в традиційному та сучасному (або демократичному) суспільстві суттєво відрізняється. Переважання емоційного чинника, звички або традиції, ролі особистих відносин як передумови довіри до влади в традиційному суспільстві може спиратися на некритичність об'єкта управління. Натомість, в умовах високого рівня формальної інституціоналізації сфери політики, підставами для довіри до відповідних політичних інститутів є ефективність їх функціонування та насамперед відповідність їх діяльності очікуванням громадян. Політична довіра до інститутів є важливою, оскільки демократія спирається на інституційні механізми, які гарантують чесну поведінку політиків або спричиняють санкції за порушення правил взаємодії».⁵⁰

Н. Луман (Luhmann, 2017) у праці «Влада і довіра»⁵¹ зазначає, що довіра є необхідною умовою для розвитку сучасних суспільств. Науковець наголошує, що поняття «довіра» є важливим елементом міжособистісних відносин, які виникають при функціонуванні будь-яких систем, зокрема, таких як політика чи економіка. А. Маслоу (Maslow, 2001) аналізуючи суспільство, пов'язує довіру з проблемою самоактуалізації та стверджує, що «у хворому суспільстві, яке заражене страхом, недовірою, підозрами і ворожістю, люди не мають можливості в повній мірі задовольняти свої потреби в безпеці, любові, повазі, довірі та правді»⁵²

⁴⁹ Зеленко Г. Довіра до суспільно-політичних інститутів в Україні і наслідки її дефіциту для України. *Studia Politologica Ucraino-Polona*. 2018. Вип.8. Режим доступу:

<http://journals.urau.ua/spup/article/view/164041>

⁵⁰ Чабанна М. Довіра до політичних інститутів: передумови та наслідки для демократії. Електронне джерело. Режим доступу: <https://core.ac.uk/download/pdf/149240914.pdf>

⁵¹ N. Luhmann. *Trust and Power*. Cambridge: Polity Press, 2017, Електронне джерело. Режим доступу: <https://journals.library.ualberta.ca/cjs/index.php/CJS/article/view/29553/21450>

⁵² Маслоу А.Г. *Мотивация и личность*. – СПб.: Евразия, 2001. С.- 217 Режим доступу: http://www.bim-bad.ru/docs/maslow_motivation_and_personality.pdf

П. Штомпка (Sztompka, 2005) у книзі «Довіра: соціологічна теорія»⁵³ визначає проблему довіри як відсутність впевненості у майбутньому, пов'язує її з невизначеністю. Досліджуючи феномен довіри, П. Штомпка дійшов висновків, що усі посткомуністичні країни переживають стан «синдрому недовіри», дія якого зменшується у міру поступової стабілізації соціальних відносин, починаючи від середини 1990-х років. П. Штомпка, також, наголошує на визначній ролі довіри для позитивного функціонування та побудови відносин у суспільстві.

В роботі А. Селігмена (Seligman, 2002) «Проблема довіри»⁵⁴ зазначено, що наявність довіри є суттєвим компонентом для стійких суспільних систем. Автор зазначає, що довіра має надзвичайне значення для сучасних демократій, оскільки, в сучасних суспільствах будь яка ефективна взаємодія базується на принципах дотримання консенсусу, поваги та рівності, а також, ідеології прагматизму, знаходження шляхів мирного рішення проблем та управління конфліктами.

Ф. Фукуяма (Fukuyama, 2004) в своїй роботі «Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию»⁵⁵ прирівнює довіру до цінного економічного активу, і говорить, що довіра є джерелом добробуту, стабільності та легітимності влади. Ф. Фукуяма наводить три основні характеристики довіри: 1. Довіру не можна гарантувати; 2. Довіру не можна вимагати; 3. Довіра реалізує себе щоразу іншими шляхами. Науковець говорить про роль довіри при здійсненні економічних операцій, оскільки, останні стають можливими за умови наявності між людьми довіри. Тобто, основою будь-яких інвестицій, партнерських відносин або ефективної взаємодії є довіра. Суспільства з високим рівнем довіри, і відповідно, країни,

⁵³ П. Штомпка. Довіра: соціологічна теорія. /Перевод с польского СМ. Червонной. М.: Логос. 2005.

Електронне джерело. Режим доступу:

https://www.hse.ru/data/2010/11/01/1223555931/Shtompka_p_sociologiya_analiz_sovremennogo_obshestva.pdf

⁵⁴ А. Селігмен. Проблема доверия. Перевод с англ. И. И. Мюрберг, Л. В. Соболевой. М.: Изд-во Идея-Пресс, 2002. — 200 с. Електронний ресурс. — Режим доступу: <https://documentbase.net/568419/>

⁵⁵ Ф. Фукуяма. Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию: Пер. с англ. / Ф. Фукуяма. — М.: ООО «Издательство АСТ»: ЗАО НПП «Ермак», 2004. — 730 с. Режим доступу: <https://klex.ru/bri>

в яких розвинуті демократичні інститути посередництва - мають значні переваги та є біль успішнішими та розвинутими економічно.

З іншого боку М. Вебер (Weber), вбачав джерелом економічного прогресу і суспільного добробуту західноєвропейських країн протестантську етику.⁵⁶ Професор М. Беренсон (Berenson, 2018) визначав подібну позицію про наявність релігійного фактору, який особливим чином впливає на життєві цінності людей, частково простежується в дослідженнях, який, вивчаючи феномени податків і довіри на емпіричному матеріалі трьох колишніх країн постсоціалістичного табору (Польщі, України і Росії), та показує, що відмінність у релігійних поглядах католиків і православних суттєво впливає на рівень довіри до держави.⁵⁷ На думку вченого К. Швабія, втрата довіри це та проблема, щодо якої Україна зайшла у глухий кут. Для українського правлячого класу ця проблема існує як ризик втрати влади, але для української громади вона є ризиком втрати держави.⁵⁸

Отже, нами були охарактеризовані теоретичні підходи до визначення поняття довіри, яка відіграє значну роль у забезпеченні життєздатності держави, а також, ефективному функціонуванні і взаємодії суспільства та держави.

⁵⁶ Макс Вебер та його соціологічна модель суспільства. Електронне джерело. Режим доступу: <https://osvita.ua/vnz/reports/sociology/12663/>

⁵⁷ Berenson M. P. Taxes and Trust From Coercion to Compliance in Poland, Russia and Ukraine / King's College London, Cambridge University Press, 2018. Режим доступу: [https://kclpure.kcl.ac.uk/portal/en/publications/taxes-and-trust-from-coercion-to-compliance-in-poland-russia-and-ukraine\(7519012f-a0be-4360-992c-5ef59006bcce\)/export.html](https://kclpure.kcl.ac.uk/portal/en/publications/taxes-and-trust-from-coercion-to-compliance-in-poland-russia-and-ukraine(7519012f-a0be-4360-992c-5ef59006bcce)/export.html)

⁵⁸ Швабій К. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс. За заг.ред. професора К. І. Швабія. Ірпінь. 2018. –Режим доступу: http://ndi-fp.nusta.edu.ua/files/doc/2019_TAX_POLICY.pdf.

Розділ 2. Взаємозв'язок між суспільною довірою, корупцією та ефективністю держави.

2.1. Взаємозв'язок понять суспільна довіра, корупція та ефективність держави.

Б. Ротштайн (Rothstein, 2011) в праці «The Quality of Government»⁵⁹, забезпечує теоретичну основу для емпіричного аналізу зв'язку між якістю управління та важливими економічними, політичними та соціальними результатами. Зосереджуючись на наслідках державної політики, він стверджує, що непередбачувані дії становлять серйозну перешкоду для економічного зростання та розвитку - і що основною характеристикою якісного управління є неупередженість та прозорість у здійсненні влади. Він безумовно пов'язує «ефективність уряду» з такими категоріями як політична легітимність, соціальний капітал (або суспільна довіра) та корупція.

В іншій своїй праці «Корупція та суспільну довіру: чому риба гниє з голови» Б. Ротштейн зазначає, що в країнах, в яких люди відчують довіру один до одного, частіше мають більш ефективні демократичні інститути, більш відкриту економіку і високий економічний ріст, а також більш низький рівень злочинності і корупції.⁶⁰ На думку Б. Ротштейна довіру можна розглядати в якості неформального інституту, а отже, і в якості джерела суспільної солідарності, визначальною систему переконань, керуючись якою різні групи соціуму несуть колективну відповідальність за забезпечення суспільними благами і можливостями тих членів суспільства, які по тієї чи іншій причини опинилися в меншому достатку. Б. Ротштейн визначає, що умовні агенти усвідомлюють, що всі вони отримають вигоду, якщо зможуть

⁵⁹ B. Rothstein. The quality of government: Corruption, social trust, and inequality in international perspective
Режим доступу: https://scholar.google.com/citations?user=LmrTO_YAAAAJ&hl=ru

⁶⁰ Б. Ротштейн. Коррупция и общественное доверие: почему рыба гниет с головы // Науч. ежегодник Инта философии и права Урал. отд-ния Рос. акад. наук. Екатеринбург, 2017. Том 17. Вып. 1, с. 37–60.
Режим доступу:
<https://cyberleninka.ru/article/n/korrupsiya-i-obschestvennoe-doverie-pochemu-ryba-gniet-s-golovy/viewer>

співпрацювати. Однак така співпраця не є безкоштовною, а пов'язана з певними економічними витратами або вимагає інших зусиль від усіх, хто в неї залучений. Без участі всіх або більшості агентів благо не буде створено, оскільки окремі агенти вважатимуть безглуздом внесення свого вкладу в його створення, не відчуючи впевненості в тому, що інші, або більшість, вчинять так само. Більш того, вироблене за визначенню буде вважатися суспільним благом і тому їм зможуть користуватися всі, незалежно від особистого внеску. В цьому сенсі завжди існує ризик, що агенти почнуть діяти опортуністично (тобто як безбілетники) в надії скористатися благами, не беручи участь при цьому в їх створенні. Не володіючи упевненістю, що інші не поведуться настільки віроломно, більшість агентів відмовляться від участі в створенні цього блага. Кінцевий результат подібної нестачі довіри полягає в тому, що всі члени групи йдуть до вірного програшу, незважаючи на те що знають: все неодмінно виграли б, якби могли довіряти одне одному. Для ілюстрації проблеми можна навести безліч прикладів. Немає ніякого сенсу бути єдиним, хто переробляє відходи, повністю сплачує податки, правильно користується системою соціального страхування, дотримується законів, уникає участі в корупційних справах, не зловживає загальними природними ресурсами тощо. Б. Ротштейн зауважує, що довіра - це тонка психологічна матерія, яку складно відновити, якщо вона порушена, за краще метафору «соціальні пастки», оскільки у членів групи, які втратили довіру один до одного, не вийде так просто зімітувати або відтворити той рівень довіри, який необхідний, щоб співпраця відбулося, навіть якщо всі вони знають, що отримають вигоду в разі, якщо зможуть це зробити. Б. Ротштейн наголошує, що суспільна довіра, будучи неформальним інститутом, має найважливіше значення, коли групи або суспільства процвітають в створенні ефективних формальних інститутів, таких як верховенство права, чесні державні структури і вільна від корупції система управління. Причина цього полягає в тому, що дані формальні інститути є благами «другого порядку» і тому схильні до відомої «Проблеми безбілетників» в такій же мірі, як

опортуністичного і небезпечній поведінці. Саме в цьому сенсі суспільна довіра слід розглядати як колективний ресурс, або соціальний капітал.

В своєму фундаментальному дослідженні «Корупція, нерівність та верховенство права» (Corruption, Inequality, and the Rule of Law) Ерік М. Усланер (Uslaner, 2008)⁶¹ визначає, що коріння корупції криється в економічній та правовій нерівності, та низькому рівні суспільної довіри (які легко не змінюються) та у поганому виборі політики (що, швидше за все можна змінити). Економічна нерівність забезпечує благодатний ґрунт для корупції, який, у свою чергу, веде за собою до ще більшої недовіри та нерівності. Подібно до того, як корупція зберігається, нерівність та довіра не змінюються. Вчений стверджує, що висока нерівність призводить до низької довіри та високої корупції, що в свою чергу, веде ще більшої нерівності - пастки нерівності - і визначає прямі зв'язки між нерівністю та довірою, що підтверджується численними дослідженнями та опитуваннями громадської думки. Якщо в суспільстві домінуючою є культура загальної недовіри, то корупція стає загальнопоширеною соціальною нормою, вона набуває системного характеру та має значний негативний ефект, який, в свою чергу посилює корупцію. Так, Е. Усланер визначає, пастку нерівність – недовіра – корупція – важко зламати. Для виходу із цієї пастки, автор, наголошує, що потрібен комплексний підхід, за умови правової справедливості та економічного зростання. Основні детермінанти, які визначає Е. Усланер:

- Корупція, як ознака нерівного, не прозорого розподілу загальних благ або будь-якої неправомірної переваги одних над іншими.
- Нерівність, яка охоплює як економічну нерівність та соціальну напругу,
- Правова нерівність, як не справедливість правової системи, або не рівні можливості перед законом.
- Довіра груп та загальна довіра суспільства.

⁶¹Uslaner, E. Corruption, Inequality, and the Rule of Law Cambridge University Press 2008.

Електронний ресурс. С. -23-120. Режим доступу:

http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_1/CORRUPTION%20Corruption,%20Inequality,%20and%20the%20Rule%20of%20Law.pdf

- Режим високої державної зарегульованості також сприяє високому рівню корупції.
- Ефективний уряд (створення законів; забезпечення їх дотримання; надання послуг є справедливим, ефективним і відкритий)
- Правова справедливість.

Також, ключовими елементами моделі Е. Усланера є: зарегульованість держави, загальні економічні ризики та ефективність уряду. Автор дійшов висновку, що сильно зарегульована економіка веде до корупції двома шляхами: по-перше, коли уряд грає домінуючу роль в економіці, воно створює багато точок доступу для підприємців, щоб «захопити державу». Бізнесмени та чиновники працюють разом, щоб отримувати прибуток за рахунок інших в суспільстві (шляхом зниження темпів зростання). По-друге, високий рівень неефективності уряду та зарегульованості, призводить лідерів бізнесу до ухилення від сплати податків.

Таким чином, Е. Усланер робить висновки, що нерівність веде до послаблення довіри, що, в свою чергу, пов'язано з більшою корупцією. Правова несправедливість також формує корупцію, прямо або побічно через режим зарегульованості в державі або неефективного врядування. Соціальні зв'язки - розподіл багатства – правова справедливість грають ключову роль у визначенні того, чи буде країна корумпованою або прозорою. Інституціональні фактори, демократія, виборча система не так важливі, як соціальні зв'язки та суспільна довіра. Не тільки нерівність веде до зростання корупції (хоча і побічно), але і корупція веде до ще більшої нерівності. Ця пастка нерівності працює як прямо - від корупції до нерівності - і побічно, через несправедливу правову систему, зарегульованість держави, ризикову економіку та неефективний уряд. Ця модель показує, що не тільки соціальні фактори формують пастку нерівності. Неправильний вибір політики - економічна політика, яка веде до високих ризиків та високого регулювання - частина цього ж синдрому.

Отже, нами були охарактеризовані основні чинники, які впливають на взаємозв'язок між суспільною довірою, корупцією та ефективністю держави. Так, сильно зарегульована економіка веде до корупції двома шляхами: по-перше, коли уряд грає домінуючу роль в економіці, воно створює багато точок доступу для підприємців, щоб «захопити державу». Бізнесмени та чиновники працюють разом, щоб отримувати прибуток за рахунок інших в суспільстві (шляхом зниження темпів зростання). По-друге, високий рівень неефективності уряду та зарегульованості, призводить лідерів бізнесу до ухилення від сплати податків. Також, нерівність веде до зростання корупції, а корупція веде до ще більшої нерівності, що негативно впливає на рівень довіри у суспільстві. Ця пастка нерівності працює як прямо - від корупції до нерівності - і побічно, через несправедливу правову систему, зарегульованість держави, ризикову економіку та неефективність уряду.

2.2. Реформа ефективного врядування в Україні.

Новітня історія реформи державного управління розпочалися в Україні після Революції гідності в 2014 році. Фактично початком реформи державної служби можна вважати прийняття Закону України «Про державну службу» у 2015 р.⁶² Початком впровадження реформи є прийняття у 2016 року Стратегії реформування державного управління до 2020-го року.⁶³

Відповідно до інформації з офіційної сторінки Кабінету Міністрів України впровадження ефективного врядування в Україні включає наступні завдання:⁶⁴

- формування ефективної системи державного управління, що здатна реалізовувати цілісну та послідовну політику, спрямовану на адекватне

⁶² Закон України «Про державну службу». – Режим доступу:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>

⁶³ Розпорядження КМУ від 24.06.2016 р. № 474-р « Деякі питання реформування державного управління України». – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-%D1%80#Text>

⁶⁴ Урядовий портал. Електронне джерело. - Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/efektivne-vryaduvannya>

реагування на внутрішні й зовнішні виклики та сталий суспільний розвиток.

- створення сучасної системи місцевого самоврядування, яка сприяє динамічному розвитку регіонів та передає максимально можливу кількість повноважень на найближчий до громадян рівень – громадам.
- зміну підходів до управління державними фінансами задля прозорого та ефективного використання бюджетних коштів.
- запровадження елементів електронного урядування задля підвищення ефективності та якості державних послуг, мінімізації побутової корупції.

Основною метою реформи державного управління в Україні є «побудова сучасної, цифрової та сервісно-орієнтованої держави. Реформа передбачає формування ефективної системи державного управління, що здатна виробляти і реалізовувати цілісну державну політику, спрямовану на потреби громадян, сталий суспільний розвиток та адекватне реагування на внутрішні і зовнішні виклики».⁶⁵ У фокусі реформи державного управління три ключові елементи трансформації виконавчої влади це структури, процедури та люди.

Тобто, фокус реформаторів державного управління зосереджений на виконання наступних завдань:

- розбудова сильних та підзвітних державних інституцій;
- підготовка якісних урядових рішень;
- формування професійної державної служби;
- запровадження електронного врядування;
- надання зручних послуг громадянам.

В Україні впроваджуються наступні принципи ефективного врядування, а саме:⁶⁶

⁶⁵ Урядовий портал. Електронне джерело. – Режим доступу:

<https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/efektivne-vryaduvannya/reforma-derzhavnogo-upravlinnya>

⁶⁶ Електронне джерело. – Режим доступу: <https://par.in.ua/good-governance/principles-of-good-governance>

- **Залученість та врахування інтересів** - усі громадяни мають право голосу та їх позиція буде врахована.
- **Орієнтація на консенсус** - у процесі ухвалення рішень дотримується баланс інтересів.
- **Підзвітність** - діють збалансовані механізми захисту і прав людини на належну адміністрацію, і громадські інтереси в цілому.
- **Відповідальність** - органи державної влади приймають на себе відповідальність та гарантують виправлення ситуації у випадках правопорушень.
- **Прозорість** - рішення ухвалюються згідно із законодавством, а інформація про діяльність публічної адміністрації повна і доступна громадянам.
- **Належне реагування** - державні інститути й процедури максимально задовольняють інтереси громадян за розумний проміжок часу.
- **Ефективність та результативність** - ресурси для задоволення потреб суспільства використовуються ефективно.
- **Відповідність принципу верховенства права** - правова система має бути справедливою й діяти однаково для всіх.

На думку Г. Віранта, голови міжнародної Дорадчої групи ЄС з питань реформи державного управління в Україні *“Державне управління можна порівняти з піаніно. Якщо ви хочете заграти на цьому інструменті гарну мелодію, то спочатку його необхідно добре налагодити.”*⁶⁷ Звичайно, реформа державного управління має «парасольковий» ефект, тобто покриває всі сфери функціонування держави, з одного боку прямо впливає на впровадження реформ в усіх інших сферах, а з іншого боку забезпечує відповідну імплементацію цих реформ та функціонування системи загалом. Крім того, надання доступних та якісних публічних послуг, відкритість та підзвітність державних органів є ключовими елементами для побудові довіри громадян до державних інституцій.

⁶⁷ Електронне джерело. – Режим доступу:

<https://www.ukrinform.ua/rubric-world/2440802-evropejskij-poglad-na-reformu-derzavnogo-upravlinna-v-ukraini.html>

За даними Індексу світової конкурентоспроможності Світового економічного форуму (за 2020 рік) Україна посідає 85 місце серед 140 країн світу.⁶⁸ При цьому за ефективністю державних інституцій Україна посіла 117 місце, а за критерієм «етика та корупція» - 106 в категорії.⁶⁹ Покращити позиції держави здатні такі фактори, як зниження адміністративного навантаження державного регулювання, підвищення якості надання адміністративних послуг, забезпечення законності та передбачуваності адміністративних дій.⁷⁰

Експерти Програми підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (SIGMA) у 2018 році провели оцінку стану державного управління, яка виявила, що система державного управління частково відповідає європейським принципам, а її реформа повинна продовжуватись. У Звіті про базові вимірювання «Принципи державного управління» (2018)⁷¹ серед інших, зазначено наступні значення індикаторів для України за ключовими вимогами:

Аналіз за ключовими вимогами ефективності врядування згідно даних звіту про базові вимірювання «Принципи державного управління» (2018)⁷²

Ключові вимоги**	Індикатори*	0	1	2	3	4	5	6
------------------	-------------	---	---	---	---	---	---	---

⁶⁸ Електронне джерело. – Режим доступу:

<https://tradingeconomics.com/ukraine/competitiveness-rank#:~:text=Competitiveness%20Rank%20in%20Ukraine%20is,according%20to%20our%20econometric%20models>.

⁶⁹ Електронне джерело. – Режим доступу:

<http://edclub.com.ua/analitika/pozyciya-ukrayiny-v-reytingu-krayin-svitu-za-indeksom-globalnoyi-konkurentospro-mozhnosti-2>

⁷⁰ Урядовий портал. Електронне джерело. – Режим доступу:

<https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/efektivne-vryaduvannya/reforma-derzhavnogo-upravlinnya>

⁷¹ Звіт про базові вимірювання. Принципи державного управління. Україна. Червень. 2018. Електронне джерело. – Режим доступу:

<http://sigmaweb.org/publications/Baseline-Measurement-Report-2018-Ukraine.pdf>

⁷² Звіт про базові вимірювання. Принципи державного управління. Україна. Червень. 2018. Електронне джерело. – Режим доступу:

<http://sigmaweb.org/publications/Baseline-Measurement-Report-2018-Ukraine.pdf>

Запроваджено заходи зі сприяння доброчесності, запобігання корупції та забезпечення дисципліни на державній службі	Доброчесність державних службовців			◆				
Запроваджено механізми гарантування підзвітності органів державного управління, включаючи їх відповідальність та прозорість	Підзвітність та організація центральних органів влади				◆			
	Доступність публічної інформації					◆		
	Ефективність нагляду за державними органами з боку незалежних органів нагляду						◆	
Державне управління є орієнтованим на громадян, якість і доступність державних послуг забезпечується	Надання послуг, орієнтоване на громадян					◆		
	Справедливість та ефективність адміністративних процедур	◆						
	Механізм забезпечення надання публічних послуг		◆					
	Доступність публічних послуг			◆				

*умовна позначка ◆ - значення індикатора (від 0 до 5, де 0 найнижчий, а 5 найвищий показник)⁷³

**Джерело: систематизовано та узагальнено автором

Як видно з результатів звіту Програми підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (SIGMA) залишаються на задовільному рівні, однак на досить низькому рівні є механізми забезпечення надання та

⁷³ OECD (2017), SIGMA, Methodological Framework for the Principles of Public Administration, OECD, Paris. Режим доступу: <http://sigmaweb.org/publications/Methodological-Framework-for-the-Principles-of-Public-Administration-November2017.pdf>.

доступність публічних послуг, а також сервісно-орієнтований підхід до публічних послуг. Слід також звернути увагу на низький показник доброчесності серед державних службовців.

Згідно досліджень Центру Розумкова щодо довіри до державних та суспільних інститутів (лютий 2020р. соціологія) ⁷⁴ рівень довіри громадян до Уряду - у вересні 2019 р. довіряли 57% респондентів, не довіряли - 22%, у лютому 2020 року - відповідно 28% і 64,5%.

Слід зазначити, що незважаючи на досить низькі оцінки Програми підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (SIGMA) щодо сервісно-орієнтованого підходу до публічних послуг, та за іншими критеріями, довіра громадян до державних інституцій є досить високою, на рівні 57 %. Це є результатом втілення реформи державного управління та про її успіхи, з одного боку, а з іншого, це говорить про те, що громадяни готові надати «кредит довіри» державним інституціям, які реформуються.

Отже, нами були охарактеризовані основні напрями реформи ефективного врядування в Україні, та визначено, що ефективна система державного управління можлива лише за наявності професійної, результативної та підзвітної системи виконавчої влади. Ефективність системи врядування забезпечується професійною державною службою, зручними та ефективними послугами громадянам та бізнесу, ефективними процедурами розробки політик та законодавства, надійною системою управління державними фінансами, та чітко визначеними механізмами підзвітності. За умови досягнення цих складових є прозора, передбачувана та клієнторієнтована державна політика, спрямована на стаке економічне зростання та розвиток.

2.3. Умови ефективної реалізації податкової політики держави.

⁷⁴ Оцінка громадянами діяльності влади, рівень довіри до соціальних інститутів та політиків, електоральні орієнтації громадян (лютий 2020р. соціологія). Електронне джерело. – Режим доступу : <https://razumkov.org.ua/napriamky/sotsiologichni-doslidzhennia/otsinka-gromadianamy-diialnosti-vlady-riven-dovi-ry-do-sotsialnykh-instytutiv-ta-politykiv-elektoralni-orientatsii-gromadian-liutyi-2020r>

Починаючи з 2018 року Урядом України розпочато реформування податкової системи. Основними завданнями податкової реформи є підвищення ефективності адміністрування податків та перетворення Державної податкової служби (ДПС) на сервісну службу, яка матиме довіру платників податків, посилення якості сервісів, що надаються платникам податків, підвищення прозорості та підзвітності роботи податкових органів, шляхом вдосконалення її організаційного структури за функціональним принципом, а також забезпечення належної координації її роботи.⁷²

Ключовими завданнями реформи є покращити якість сервісів, що надаються платникам податків та підвищити прозорість та підзвітність роботи податкових органів.⁷⁵ Ці ключові критерії відповідають основоположним принципам «good governance» і направлені на підтримання загальної системи державного управління, оскільки податкова система є однією з найважливіших ланок у системі функціонування держави і відповідає за фінансово-бюджетну сферу.

Одним із основних пріоритетів Міністерства фінансів України є забезпечення справедливості та рівності податкової системи, а також її адаптація до норм та правил Європейського Союзу, з цією метою в Україні з 2016 року активно запроваджуються кращі світові практики боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS), впроваджуються принципи щодо вдосконалення умов конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.⁷⁶ Поняття «розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування» (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).⁷⁶ Практика BEPS зачіпає всі країни, проте особливо великий вплив вона справляє на економіки, що розвиваються, у зв'язку з їх високою залежністю від податку на прибуток підприємств, зокрема, мультинаціональних корпорацій. План дій BEPS складається з

⁷⁵ Урядовий портал. Електронне джерело. – Режим Доступу : <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/efektivne-vryaduvannya/reformuvannya-fiskalnyh-organiv>

⁷⁶ Урядовий портал. Електронне джерело. – Режим Доступу: <https://mof.gov.ua/uk/beeps-440>

доповідей стосовно 15 заходів, якими визначені дії, починаючи з нових мінімальних стандартів, перегляду чинних стандартів, а також спільні підходи, що сприятимуть зближенню національних практик, та настанови, розроблені на основі найкращої практики. З метою запровадження пакету BEPS в Україні, Міністерством фінансів України спільно з Національним банком України, була розроблена Дорожня карта реалізації плану дій BEPS, а також відповідний Законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподатковування та виведенню прибутку з-під оподаткування».⁷⁶

Крім того, основна увага реформування ДПС приділяється розвитку електронних сервісів податкової служби, що має забезпечити клієнто-орієнтовний підхід, відкритість та доступність оподаткування. Ці та інші напрями та ініціативи в реформуванні повинні підвищити ефективність діяльності податкової системи як наслідок підвищити рівень довіри до податкових органів.

Основне питання ефективності державної політики залежить від того, за яких умов та обставин вона функціонує найбільш ефективно. Формування політики складається з багаторівневих механізмів виявлення проблематики, акумуляції і врахування усіх інтересів у готових рішеннях, а також залежить від внутрішнього та зовнішнього політичного середовища. В умовах представницьких демократій «передбачається, що в демократичній політичній системі метою політичної взаємодії буде досягнення оптимального співвідношення інтересів різних політичних сил, що адекватно відбивають потреби суспільства загалом»⁷⁷

В своїй книзі «Податкова політика держави. Ще один великий компроміс» К. Швабій визначає, що податкова політика держави складається

⁷⁷ Шульман Е. Законотворчество как политический процесс. Москва: Московская школа гражданского просвещения, 2014. С. 43.

як баланс приватного і державного інтересу.⁷⁸ Інтерес у сфері оподаткування проявляється у прагненні суб'єктів податкових відносин забезпечити їх законну реалізацію, здійснити дії, спрямовані на задоволення потреб та захист прав, отримання різноманітних благ, а також виконання обов'язків, визначених нормами права. Проблема поєднання у податковій політиці держави інтересу особистого та соціального, приватного та публічного, досягнення компромісу та встановлення балансу постала перед цивілізацією з виникненням оподаткування. Однак, фіскальні платежі і досі зумовлюють суперечливість відносин платників податків та компетентних органів. Зіткнення інтересів індивідів, суспільства та держави у сфері оподаткування є неминучим, завдання держави при цьому – максимально задовольняючи публічний інтерес, мінімізувати втрати у реалізації приватного інтересу.⁷⁷ К. Швабій також зазначає, що етика податкової політики має ґрунтуватися на таких постулатах: кожна держава зобов'язана створити справедливую та спроможную податкову систему; обмеження майнових прав та інтересів мають бути адекватними, пропорційними, необхідними; кожний індивід зобов'язаний оплачувати відповідну частину видатків на утримання держави. Крім того, конфлікт, викликаний суперечностями між приватним і публічним інтересом, зумовлює наявність такої тенденції податкового регулювання, як його політичний компроміс. Оскільки податки є потужним інструментом впливу на людей, більш потужний, ніж це можуть собі уявити правителі та уряди.

Згідно міркувань Ч. Адамса, коли держава визначає великі податкові зобов'язання, може у відповідь отримати бунт (порушення правопорядку), втечу (еміграцію) або ухилення від сплати податків. Із суспільством може статися ще гірше – його очікує низька продуктивність, повільне економічне зростання, обмеження свободи та послаблення самостійності, каральна та

⁷⁸ Швабій К. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс. За заг.ред. професора К. І. Швабія. Ірпінь. 2018. – С. 1-61.

конфіскаційна податкова система⁷⁹. Невдоволення податковою політикою держави посилює протистояння влади та населення, за якого адекватне співвідношення приватного та публічного інтересу стає неможливим. Звичайний аргумент того, що в обмін на сплачені податки суб'єкт податкових відносин отримує цивілізаційні блага, стає непереконливим в міру того, що окремі переваги цивілізації ставляться під сумнів. Таким чином, щодо співвідношення приватного та публічного інтересу, то оподаткування є однією з найбільш конфліктних сфер, унаслідок чого досягнення балансу є безкінечним процесом. Справедлива рівновага між потребами публічного інтересу та вимогами захисту основних прав людини у демократичній державі має бути врахована як під час нормотворення, так і у процесі правозастосування.⁸⁰ У пошуках відповіді на питання про умови ефективного функціонування механізму податкової політики держави дослідник К. Швабій ставить питання - за яких умов у сфері податкової політики держави виникає стійка кооперація між різними акторами, що підвищує податковий комплайанс? Відповідь на це питання надає теорія ігор, яка вивчає стратегії поведінки економічних агентів з різними інтересами. Слідуючи теорії ігор⁸¹, коли індивід зважає на рішення наших опонентів і робить те саме у відповідь, що роблять інші, це може привести до виникнення кооперації на основі довіри. Отже, довіра – це інша основна умова ефективного функціонування механізму податкової політики держави.

Зазвичай платники податків не хочуть сплачувати податки, через низький рівень послуг держави і, навпаки, держава не надає належні суспільні послуги тому, що платники податків не сплачують податки. Виникає унікальна ситуація негативної рівноваги, вихід з цієї ситуації

⁷⁹ Адамс Ч. Влияние налогов на становление цивилизации. Челябинск: Социум. Мысль. 2018. С. 557. – Режим доступу.- https://sotsium.ru/uploads/files/demo-sotsium/adams_p1-43%2Bindex.pdf

⁸⁰ Швабій К. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс. За заг.ред. професора К. І. Швабія. Ірпінь. 2018. – С. 46.

⁸¹ Кооперативна гра (теорія ігор).Електронне джерело.- Режим доступу: [https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BE%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%B0_%D0%B3%D1%80%D0%B0_\(%D1%82%D0%B5%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%8F_%D1%96%D0%B3%D0%BE%D1%80\)](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BE%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%B0_%D0%B3%D1%80%D0%B0_(%D1%82%D0%B5%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%8F_%D1%96%D0%B3%D0%BE%D1%80))

лежить в площині визначення причин і наслідків, а також у соціологічних та моральних аспектах оподаткування. Нобелівський лауреат Джеймс Б'юкенен (1919-2013) визначає податки як вартісний еквівалент спожитих благ і послуг, які забезпечуються державою. При цьому, саме через демократичні процедури та політичні механізми суспільного вибору визначаються обсяг та структура таких суспільних благ і послуг.⁸² Інший підхід до оподаткування як «необхідного зла» опирається на логіку вчення про оподаткування класика політичної економії Адама Сміта (1723-1790).⁸³

В своїй книзі «Морально-етичні імперативи податків та оподаткування» В. Андрущенко наводить цікаве спостереження того, що у своїй сутнісній першооснові податки мають примусовий або обов'язковий характер, тобто є недобровільними платежами.⁸⁴ Однак, існує альтернативна можливість наповнення бюджету шляхом добровільних платежів (donations, endowments), яка базується на альтруїстичних засадах добровільного пожертвування. Цю ідею пропагує американська філософія та економістка Ейн Ренд (Ayn Rand). Позиція Ейн Ренд щодо державного фінансування - що оподаткування за своєю природою є крадіжкою, і що уряд найкраще фінансується чисто добровільно - виділяє її серед майже всіх інших політичних мислителів.⁸⁵

Donation – вища форма фіскальної моралі, на думку В. Андрущенко, але на жаль, рідкісна. Автор наводить історичні приклади такої альтруїстичної форми фінансування громадянами держави, але це скоріше виключення. Наприклад, на початку XX ст. обмежений досвід фінансування суспільних

⁸² Buchanan J.M. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State / James M. Buchanan, Richard A. Musgrave. – The MIT Press: Cambridge (Mass.); London, 2000. Електронне джерело.- Режим доступу:

<https://www.cato.org/sites/cato.org/files/serials/files/cato-journal/2000/11/cj20n2-9.pdf>

⁸³ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт. [Пер. з англ. О. Васильєва, М. Межевікіної, А. Малівського. Наук. ред. Є. Литвин]. – К.: Port-Royal, 2001. – 593 с. Режим доступу:

<https://www.booklya.ua/book/dobrobut-nats-y-dosl-dzhennya-pro-prirodu-ta-prichini-dobrobutu-nats-y-99225/>.

⁸⁴ В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Монографія/ Київ : Алерта, 2013. – Режим доступу:

<http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/moral-etichn-imperativ.pdf>

⁸⁵ Електронне джерело.- Режим доступу:

<https://www.economist.com/democracy-in-america/2011/04/15/ayn-rand-on-tax-day>

потреб за рахунок добровільних внесків громадян відомий у Гамбурзі, Любеку і Бремені (Німеччина). Також, автор зазначає, що подібна практика існує в деяких кантонах сучасної Швейцарії.⁸⁶

З наведеного виходить, що оподаткування та відносини у суспільстві, що пов'язані з ним, в тому числі, і морально-етичні аспекти, мають великий соціологічний вплив.

В. Андрущенко висловлює критику щодо ідей Макса Вебера (1864-1920) за те, що останній, «зосередившись на вивченні суспільного життя та впливу на нього з боку державних інститутів, ігнорував оподаткування, тобто фінансово-ресурсні можливості держави, які визначають мотиви національних еліт і зміст політики». Адже походження джерел державних доходів дуже впливає, а їх обсяг дуже залежить від характеру взаємин між владою і громадянами-платниками податків. Цю прогалину, на думку

В. Андрущенко заповнює фінансова соціологія.⁸⁶ На думку автора, фінансова соціологія надає відповіді на питання такого змісту: чому люди платять податки; які мотиви та поведінкові моделі демонструють платники податків. Автор зазначає, що подібного роду питання знаходяться в морально-етичній площині.⁸⁷ Одним з ключових визначень поняття фінансової соціології є концепція *tax compliance*. Відповідно з міжнародним податковим глосарієм *tax compliance* визначається, яким чином дії платника податків відповідають, або не відповідають, вимогам податкового законодавства щодо виконання податкових зобов'язань повністю та своєчасно.⁸⁸ Тим самим, *tax compliance* по суті означає спосіб поведінки громадян в сфері оподаткування, а саме, його правову і морально-мотивовану позицію як платника.

⁸⁶ В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Монографія/ Київ : Алерта, 2013. – С. 179.

⁸⁷ В.Л. Андрущенко, З.С. Варналій, І.А.Прокопенко, Т.В.Тучак. Податкові системи зарубіжних держав. Навчальний посібник. За заг.ред. П.В. Мельника. Ірпінь, 2012. С-31.

⁸⁸ International Tax Glossary. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15_043_IBFD_International_Tax_Glossary_7th_Edition_final_web.pdf

Також, є інший підхід до систематизації платників податків за ознаками тих типів держав. Держава, що максимізують суспільний добробут Зомбор Медер та Андреа Сімонович (Zsombor Z. Méder, András Simonovits, 2012)⁸⁹. Держава, що максимізує податкові надходження (Дж. Б'юкенен). Держава, як інструмент політико-бюрократичних інтересів (Е. Даунс)⁹⁰. Відповідно до підходів держави до питань оподаткування залежить й мотивація платників до сплати податків, зрозуміло, що за різних підходів мотиви будуть також різнитися, в кожній з названих держав мотивації платників будуть різними, але самими сприятливими вони є в державі суспільного добробуту.

Отже, розглядаючи умови ефективної реалізації податкової політики держави, можна виділити два підходи, а саме, морально-етичну мотивацію платників податків, яка характеризується станом *tax compliance*. Тобто, це безпосереднє ставлення платників до податків та ставлення платників до держави, яка установлює та справляє податки. Високий рівень *tax compliance* громадян демонструє високий рівень довіри громадян до держави та мотивовану готовність платників добросовісно сплачувати податки. По-друге, впровадження клієнто-орієнтованого підходу до оподаткування та розвиток електронних сервісів податкової служби, забезпечує відкритість та доступність оподаткування, що сприяє ефективній діяльності податкової системи, і як наслідок, підвищує рівень довіри громадян до податкових органів.

2.4. Поведінкові моделі платників податків в контексті сервісно-орієнтованих підходів податкових органів

Дослідниці Елейн Дойл та Мері Койл (Doyle, Coyle, 2009) в своєму дослідженні «Принципи процесуального правосуддя та *tax compliance* в

⁸⁹ Zsombor Z. Méder András Simonovits János Vincze. A Moral Theory of Tax Evasion: Social Preferences and Bounded Rationality. Volume 42, Issue 2, September 2012. Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0313592612500196>

⁹⁰ Юрина Н. С. Экономический подход к политике в теории демократии Э. Даунса. Философия и общество. Выпуск №2(79)/2016. Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://www.socionauki.ru/journal/articles/458531/>

Ірландії: в контексті листів-нагадувань»⁹¹ перевірили, що краще працює на платників податків: жорсткий підхід чи моральне переконання. Дослідниці оцінювали вплив на поведінку платників податків листів-нагадувань. Для перевірки поведінкових моделей платників, які отримували стандартні «канцелярські» листи про сплату і санкції; листи з дуже сухим, формальним контентом, наголос на санкції; лист з запевненням у вірі у чесність платника, ввічливе пояснення важливості сплати податків; без листа. Для контрольних груп, були направлені стандартний лист-нагадування, що використовується ірландськими Комісарами з доходів, а іншій групі – персоналізований, прямий лист із коротким та авторитарним повідомленням. Першим листом, використаним в експерименті, був стандартний лист, який надсилають ірландські уповноважені з доходів платникам податків, які не дотримуються терміну звітності. В ній викладено, чому зв'язалися з платником податків, пояснює, що повинен робити платник податків, та попереджає, що тим, хто не подасть свою податкову декларацію, буде притягнуто до відповідальності. Лист завершується вибаченнями у випадку, коли платник податків розпочав свою діяльність бізнесу у відповідному році і тому не повинен подавати податкову декларацію до майбутньої дати. Другий лист містив ту саму основну інформацію, що і стандартний лист, але пішов далі і ставив такі питання: обґрунтування видачі листа та причини необхідності стягнення податку, необхідність санкцій за невиконання, вираз впевненості у чесності платника податків та визнання того, що платник податків не міг усвідомлювати необхідність подання податкової декларації.

Висновки до яких прийшли дослідниці говорять про те, що принципи стримування, викладені прямо адресованому листі, призводять до вищого рівня відповідності, ніж типовий лист, що використовується ірландським органом доходів. Результати дослідження показали важливість застосування

⁹¹ Doyle, Elaine & Gallery, Kieran & Coyle, Mary. (2009). Procedural Justice Principles and Tax Compliance in Ireland: A Preliminary Exploration in the Context of Reminder Letters. *Journal of Finance and Management in Public Services*. 8. 49-62. – Режим доступу: <https://www.researchgate.net/publication/237089426>

податковими органами заохочувальних попереджуючих методів та особистісного підходу, замість репресивних санкцій.

Подібне дослідження здійснив Майкл Венцель (Michael Wenzel, 2006)⁹², він також досліджував вплив листів від податкової служби та наслідки застосування інформаційного та міжособистісного правосуддя в Австралії. Як і в першому дослідженні мета цього дослідження перевірити, який тип листа більше мотивує до чесної сплати податків. Способом перевірки були: стандартний лист; інформаційний лист; та «персонально-орієнтований лист». Однак, різниця була також у застосуванні різних шрифтів. Дослідник прийшов до результату того, що навіть короткі та ділові комунікації, такі як листи-нагадування від податкового органу можуть реалізовувати принцип інтерактивної або процесуальної справедливості. Листи, що містили пояснення вжитих дій (інформаційна справедливість) або виявляли повагу та чуйність до громадян (міжособистісне правосуддя) виявилися більш ефективними та більше спонукали до сплати податків, ніж стандартний лист.

Джоель Слемрод, Марша Блюменталь та Чарльз Крістіан (Joel Slemrod, Marsha Blumenthal, Charles Christian) досліджували реакцію платника податків на підвищену ймовірність аудиту (контрольований експеримент в Міннесоті).⁹³ Мета дослідження перевірити, чи впливає страх перевірки/покарання на поведінку платників податків. Експеримент здійснювався шляхом надсилання листа-попередження, в якому попередили, що проводиться дослідження і буде випадкова перевірка форм податкової звітності (аудит). А також попередили, що з платниками контактуватимуть у разі виявлення неточностей (discrepancies). Якщо у платника виявлять неточності, то перевірятимуть усі попередні форми звітності. Дослідники

⁹² Michael Wenzel. A Letter from the Tax Office: Compliance Effects of Informational and Interpersonal Justice. Режим доступу: <http://ctsi.org.au/publications/taxpubs/WenzelJustice06.pdf>

⁹³ Joel Slemrod, Marsha Blumenthal, Charles Christian. Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota, *Journal of Public Economics*, Volume 79, Issue 3, 2001, Pages 455-483. Режим доступу: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272799001073>

стверджують, що ухилення від сплати податків - це кількісно значуще явище, яке впливає на власний капітал та ефективність податкової системи. Ілюстрацією цього є те, що якщо більшість платників податків не буде добровільно сплачувати податки за відсутності запобіжних механізмів, то потенціал ухилення буде значно високим. Результати дослідження виявили різницю у поведінці та, відповідно, реакції на листи, різних категорій платників податків, залежно від рівня доходів платників податків. Так, у платників податків з великим рівнем доходів не було хвилювання чи дій, пов'язаних з переглядом їх звітності. Дослідники припускають, що люди з високим рівнем доходу, як правило звертаються до професійних консультантів з питань оподаткування, тому почуваються впевненими при аудиті їх звітності. Особи, з середнім рівнем доходів частіше подавали уточнюючі документи, однак, додатковим фактором тут було те, що люди могли думати, що при подачі уточнюючих даних, ризик аудиторської перевірки буде вищим. Група з низьким рівнем доходів не подавала жодних уточнень, дослідники припускають, що це можливо з причин того, що люди впевнені в тому, що перевірка не дасть результатів, які будуть негативні для них.

С. Коулман (Stephen Coleman, 2007) досліджує чи впливають уявлення про соціальні норми на схильність чесно сплачувати податки.⁹⁴ Перший експеримент: лист-повідомлення про те, що уявлення про кількість людей, що ухиляються від сплати податків, завищена. Другий експеримент: лист-нагадування тим, хто отримував перший лист і тим, хто ні. Очікуваний ефект від цього повідомлення полягав у тому, що платники податків, прочитавши його, дізнаються, що соціальна норма сплати податків є сильнішою та поширенішою, ніж вони могли б вважати. Дослідження

⁹⁴ Coleman, Stephen. The Minnesota Income Tax Compliance Experiment: Replication of the Social Norms Experiment. 2007. MPRA Working Paper. 10.2139/ssrn.1393292. Режим доступу: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/5820/1/MPRA_paper_5820.pdf

соціальної відповідності показують, що люди схильні пристосовувати власну поведінку до загально-обумовленою соціальною нормою. Оскільки все більше людей поводяться із певним типом поведінки, інші люди будуть під впливом, якщо побачать, що ця поведінка є правильною і будуть слідувати такій поведінці далі.

Отже, нами було розглянуто та узагальнено дослідження щодо поведінкових моделей платників податків. Клієнто-орієнтований підхід податкових органів, забезпечує більшу довіру громадян та сприяє більш добросовісній поведінці платників податків.

2.5. Впровадження ефективного врядування в податковій системі різних країн світу

З іншого боку на поведінку платників податків впливає відповідна політика держави в сфері оподаткування, заходи та інструменти, які держава застосовує до громадян для підвищення ефективності податкової системи.

Так, у фундаментальному дослідженні, яке було проведено за підтримки OECD (Working Smarter in Tax Debt Management),⁹⁵ щодо підходів до роботи із податковими заборгованостями та недопущення або урегулювання конфліктних ситуацій з платниками податків. В дослідженні на прикладі показані 14 країн-учасниць дослідження, серед яких: Австралія, Бельгія, Канада, Чилі, Франція, Ірландія, Японія, Корея, Нідерланди, Нова Зеландія, Сінгапур, Швеція, Великобританія та Сполучені Штати Америки, були висвітлені питання процеси збору та стягнення податків, щоб вони були ефективнішими та коштували менше. А також, розкриті перспективні та перевірені нові практики і методи, які можуть забезпечити вражаюче покращення ефективності збору та стягнення податків та взаємодії з платниками податків.

⁹⁵ OECD (2014), Working Smarter in Tax Debt Management. Електронне джерело. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>

Протягом багатьох років Forum on Tax Administration (FTA) наголошувало на важливості розмежування платників податків відповідно до їх поведінки шляхом структурованого підходу до управління ризиками дотримання правил.⁹⁶

Останнім часом податкові органи почали використовувати сучасну аналітику як інструмент для сегментації платників податків набагато більш досконалим способом. У щоденних стосунках з платниками податків органи доходу збирають велику кількість інформації про їх поведінку, значна частина якої є важливою для розуміння їх платіжної діяльності, наприклад чи був сплачений податок у строк, якщо ні, то коли він був сплачений.

Крім того, органи доходів, як правило, зберігають ці дані протягом декількох років. Використовуючи ці дані та поєднуючи їх із даними з інших джерел, де це можливо, розширена аналітика може бути використана для розуміння того, як боржники в минулому реагували на різні способи регулювання та побудувати моделі, які дозволять органам з доходів передбачити, які дії будуть найбільш ефективними у справах з різними видами боржників в даний час. Як результат, органи доходу здатні забезпечити кращі результати збору з однаковими або навіть меншими ресурсами. Наприклад, австралійська податкова служба використовує поведінку платників податків для взаємодії з платниками податків в питаннях управління податковим боргом. Протягом останніх років такий підхід сприяв збільшенню обсягу стягуваної заборгованості та покращенню ефективності та результативності стягнення заборгованості.⁹⁷

Більшості податкових органів вдалося створити більш-менш інтегровану систему податкового обліку, показуючи всі основні дані,

⁹⁶ OECD (2014), Working Smarter in Tax Debt Management. Електронне джерело. – С. 4.
Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>

⁹⁷ OECD (2014), Working Smarter in Tax Debt Management. Електронне джерело. – С. 19-31.
Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>

зобов'язання, платежі та залишки платника податків в одній системі. Така система записів стежить за статусом кожного боргу та боржника з часом.

Процес збору може сприйматися як серія або ланцюжок дій збору. Дані в системі структуруються таким чином, щоб формувати рівень даних, який містить кожен заборгованість та боржника в порядку часу, що дозволяє стежити за ними протягом усього життєвого циклу колекції. Ланцюг стягнення може визначити, де податковий боржник перебуває в ланцюжку в певний час. Спочатку податковий борг виникає, коли платник податку не сплачує вчасно. Перш ніж вжити подальших заходів, часто допускається кількаденна пауза (з моменту, коли відповідні операції були розміщені на рахунку платника податків). Наведено ланцюжок процесу стягнення, яку використовує податкова та митна адміністрація Нідерландів.

У будь-якій точці ланцюга борг можна відкласти, оскаржити, перенести безпосередньо до «сплаченого» або «списати». Стан заборгованості, "неекономічний для здійснення", може бути скасований після отримання сигналів про те, що боржник може сплатити. Борг може бути припинений майже в будь-який момент, коли платник податку подає заперечення чи апеляцію. Поведінка платників податків через ланцюг збору може допомогти передбачити подальшу поведінку, а зміни в поведінці можуть вказувати на необхідність втручання.

Використовуючи ланцюжок збору, кожен крок у процесі збирання та відновлення можна відстежувати та аналізувати з точки зору ефективності та ефективності. Доступ до даних у ланцюзі системи збору та належне структурування даних є необхідною умовою для побудови моделей ризику з прогнозованою потужністю. Органи доходів можуть використовувати їх для прогнозування платіжної поведінки, наприклад, розрізняючи випадки, коли податковий борг, ймовірно, буде сплачений без подальшого втручання, та випадки, коли дострокове втручання майже напевно потрібно. Орієнтуючись на характеристики боржника, а не на саму заборгованість, важливо

вдосконалити прогнозовані моделі та вдосконалені інформаційні панелі, які дозволять отримувати більш обґрунтовані рішення для цілей стягнення.

Зокрема, це значно покращує здатність дохідних органів передбачати, яка дія, найімовірніше, матиме бажаний ефект; у такому випадку, заборгованість за боргом якої, швидше за все, призведе до виплати. Збір податків, керований даними, дозволяє зробити більш ефективною роботу податкового органу. Краще управління боргами та інформацією, що стало можливим за допомогою сучасного аналізу, дозволяє більш орієнтуватися на боржника. Це передбачає використання кращого розуміння характеристик платників податків для адаптації поведінки платників податків з урахуванням їх індивідуальних обставин та поведінки. На практиці це означає групування платників податків з подібними характеристиками за сегментами.

Більшість органів доходу використовують форму сегментації, проте рівень складності та деталізація сегментації сильно варіюється. Сегментація - це величезний рушій ефективності, що призводить до ефективного поведіння як з аудитом, так і зі збором податків. За своєю основною, сегментація зазвичай поділяє платників податку на три основні групи: 1) високі доходи / великі платники податків, 2) малі та середні підприємства та 3) окремі платники податків.⁹⁸

Органи з доходів роблять більший акцент профілактиці та м'якому регулюванню (запобігання) податкового боргу.

Запобігання податковому боргу - це стратегія регулювання, яка розташована в крайньому м'якому кінці діапазону стратегій регулювання.⁹⁹

⁹⁸ OECD (2014), Working Smarter in Tax Debt Management. Електронне джерело. – С. 19-31.
Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>

⁹⁹ OECD (2014), Working Smarter in Tax Debt Management. Електронне джерело. – С. 34.
Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>

Старіші борги складніше стягнути і зазвичай дають менше грошових коштів, і цей факт робить раннє втручання дуже привабливим як спосіб стягнення боргу. Багато країн застосовують нові заходи, стратегії та процедури стягнення боргу, щоб запобігти необхідності виконання податкового боргу. Наприклад, Нова Зеландія має стратегію раннього втручання «Запобігати, допомагати, відшкодовувати та застосовувати» для мінімізації податкового боргу.

Профілактичні стратегії, визначені в цьому дослідженні, узагальнені як:⁹⁷

Стратегії, орієнтовані на обслуговування

- обслуговування платників податків, наприклад більше / спеціальна служба для податкових посередників / радників або великих компаній та створення центру обслуговування клієнтів;
- умови оплати;
- пряме дебетування;
- нагадування, включаючи текстові повідомлення;
- центр дзвінків для вхідних та вихідних дзвінків

Стратегії впливу на поведінку платників податків

- освіта та комунікація, включаючи діалог із платником податків (з самого початку) та підвищення знань та обізнаності платників податків;
- розширені режими / автоматизація платежів;
- інтернет-портали обслуговування, інформації та оплати.

Серед інших стратегій виділяють: впровадження законодавства, такого як положення про відповідальність сторонніх осіб, що мають сильну превентивну дію в Нідерландах. Однак в інших країнах ці положення служать інструментом правозастосування, і тому вони будуть обговорюватися під інструментами правозастосування. Також, цілісний підхід або підхід до цілої організації та комплексне дотримання поведінки з платником податків / боржником. Альтернативні ревізії платників податків з низьким рівнем

ризик, відповідно до відповідності та видимості кооперативу та надання якісних послуг мотивованим та кваліфікованим персоналом.

Загальною темою цих стратегій є те, що робиться акцент на клієнто-орієнтований підхід та спілкування з платниками податків.¹⁰⁰ Ще однією поширеною темою є попереднє розв'язання податкових. Ці попередні заходи призвели до більшої сплати податків. Наприклад, французький орган з доходів домогся хороших результатів, змусивши державних бухгалтерів (інкасаторів) викликати боржника, щоб уникнути примусових заходів. Окрім показників успішності, стратегії профілактики призвели до зміни ставлення до податкового органу в цілому, громадяни сприймають податковий орган як більш надійний. Загалом, профілактика вважається найефективнішою стратегією регулювання в справі стягнення боргу. Надання хороших послуг платникам податків призводить до підвищення довіри до податкового органу, що збільшує добровільну сплату податків. Таким чином, послуги платникам податків розглядаються як ефективний та превентивний спосіб досягти добровільного дотримання на ранній стадії, і багато органів з доходу зробили послуги платників податків пріоритетною стратегією.

Стратегії обслуговування повинні використовуватися в поєднанні з стримуючими заходами у випадках недотримання. Це стосується стратегії обслуговування, яка фокусується на вдосконаленні обслуговування для досягнення добровільної відповідності, але використовує індивідуальне правозастосовче регулювання у випадках недотримання, таких як законодавство про примусове забезпечення для сплати боргів. Стратегія обслуговування в Сінгапурі сприймає той факт, що більшість платників податків є добросовісними, але у випадках недотримання застосовуються жорсткі стримувальні заходи. Загалом органи з доходів надавали наступні

¹⁰⁰ OECD (2014), Working Smarter in Tax Debt Management. Електронне джерело. – С. 33-55.
Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>

послуги платникам податків для підвищення дотримання вимог щодо сплати податків:

1. Поліпшення зв'язку: Надання електронної пошти та спілкування з платниками податків через різні канали стає загальною практикою. Органи з доходів також покращують якість листів до платників податків, наприклад, застосовуючи різні мови, дизайн тощо. Також запроваджують комунікацію із боржниками по телефону, перш ніж розпочати виконавчу дію.

2. Інтернет-сервіс: органи з доходів пропонують безліч онлайн-послуг платникам податків, наприклад індивідуальний кабінет платника, веб-портали або системи, які роблять можливим платіж через Інтернет. Надання онлайн-послуг також є хорошим інструментом для надання самообслуговування платникам податків та заохочення платників податків брати на себе відповідальність за своєчасну оплату.

3. Легка оплата: напр. онлайн-оплата та онлайн-розстрочка. Національне податкове агентство Японії зробило можливим простий платіж, запропонувавши можливість сплати податку у магазинах, які відкриті цілодобово. Ця послуга користується особливою популярністю у тих, хто не обов'язково знайомий із оплатою в Інтернеті та занепокоєний безпекою інформації (наприклад, літніми платниками податків). Важливим елементом австралійської стратегії добровільного дотримання правил є широке розмаїття сучасних методів оплати, включаючи ВРау та онлайн-оплату кредитними картками тощо.

4. Підтримка життєздатного бізнесу: Після фінансової кризи багато податкових адміністрацій дозволяють життєздатному бізнесу додатково сплачувати час. Це призвело до дуже бажаних результатів: життєздатні підприємства, які могли бути ліквідовані, вижили, забезпечивши багато робочих місць. Також податкова заборгованість виплачена повністю або частково, зменшуючи списання. Для того, щоб добре оцінити життєздатність

підприємств, що стикаються з проблемами ліквідності, персонал повинен мати комерційну обізнаність, і рекомендується використовувати дані сторонніх організацій для сприяння прийняттю рішень. Органи доходів також відвідують малий бізнес для надання допомоги.

5. Зменшення витрат для платників податків за рахунок зменшення частоти подання заявок для платників податків з малими боргами. Це загальна практика в Ірландії і призводить до менших витрат для платників податків і меншої кількості втручань.

6. Тісна співпраця між розробниками політики та органом доходів для створення простішої податкової системи. Наприклад, Ірландія та Нідерланди отримали користь від тісного співробітництва між розробниками політики та органом з доходів, щоб домовитись та запровадити нові процедури та повноваження.

7. Співпраця з платниками податків, іншими зацікавленими сторонами, постачальниками послуг та посередниками. Багато країн, таких як США, прагнуть до гарних стосунків зі своїми платниками податків та іншими зацікавленими сторонами, якщо надання хороших послуг є ключовим у створенні або підтримці цього хороші відносини та покращення дотримання податків.

Багато органів з доходів відреагували на нещодавні економічні та фінансові кризи, застосувавши певну стриманість або поблажливість під час роботи з податковими боржниками, особливо з малим та середнім бізнесом. В усьому світі існує тенденція виділяти час на оплату домовленостей, що тривають від декількох місяців до десяти років. Умови оплати вважаються ефективним інструментом управління податковим боргом.

Органи доходів використовують різні канали для своїх нагадувань, наприклад:

1. Письмові повідомлення або м'які листи на вимогу (Австралія, Австрія, Франція, Фінляндія, Ірландія та Нідерланди).
2. Електронне та цифрове нагадування, наприклад SMS-попередження, електронна пошта, мобільний телефон (в деяких випадках Австралія, Нова Зеландія та Франція) та нагадування через вихідні дзвінки (Австралія).

Нагадування виявилося дуже ефективним у збільшенні дотримання вимог та надсилання «ніжних» нагадувань ще ефективніше. Наприклад, Австрія та Швеція зазнали збільшення сплати податків та запобігання заходам примусового виконання, подавши «вічливе» нагадування, а Норвегія домоглася зменшення потреби в додатках на 30% та скорочення незадоволених (розлючених) абонентів лише шляхом надсилання ввічливих нагадувань.

Загалом, люди мають більше шансів визнати та дотримуватися соціальної норми, якщо вони знають, що більшість інших людей також їх дотримуються. Органи доходів надсилають багато різних повідомлень щодо сплати податку - листи, повідомлення, нагадування, попередження - часто, не маючи бажаного впливу. Органи доходів все частіше визнають, що розуміння поведінки можна використовувати для підвищення ефективності своїх дій.

Поведінкові дослідження допомагають органам з доходу краще зрозуміти, поведінкові моделі платників податків. Додаткове розуміння поведінки дозволяє органу доходу вибрати найбільш ефективний спосіб наближення до платників податків. Виходячи з цих поглядів та враховуючи групу платників податків, з якими можна зв'язатися, фразеологію в листах, тон голосу та мову, використовувані при телефонних дзвінках, можна адаптувати для посилення її впливу.

Отже, ефективність податкової політики, за великим рахунком, залежить від впровадження податкової політики та відповідних стратегій, орієнтованих на поведінкові моделі платників податків, з посиленням

акцентів на сервісно-орієнтований підхід до оподаткування. Безумовно, важливу роль у цьому процесі відіграє цілеспрямована політика податкових органів, направлена на підвищення довіри громадян до податкової системи.

2.6. Взаємозв'язок суспільної довіри та ефективності врядування в податковій сфері різних країнах світу.

У книзі «Стрибок довіри. Фіскальні основи успішного управління в Європі та Америці» (The Leap of Faith. The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America) за загальною редакцією Свена Стенмо (Sven H. Steinmo, 2018) наведені приклади того як довіра громадян до державних органів, а саме, системи фіскальних органів, впливає на добробут цих країн і економічний розвиток.¹⁰¹

На початку книги С. Стенмо ставить питання «Де ви воліли б жити – у Швеції чи Судані?» Звичайно відповідь на це запитання для нас очевидна, що кращий рівень життя в Швеції. Однак, С. Стенмо дивиться на це питання з іншого боку, і говорить, що для лібертаріанців вибір - буде жити в Судані: податків немає, це справді економіка "вільного ринку", державне регулювання не існує, і кожен може мати зброю.⁹⁸ На відміну від Судану, Швеція має одні з найвищих показників податків у світі, дуже велика і розгалужена система соціального забезпечення і фактично все - включаючи зброю – є занадто зарегульованим дуже сильною державою. Для більшості громадян вибір все ж таки буде жити у Швеції. Рівень життя і якість життя у Швеції незрівнянно кращі, ніж у Судані. Люди мають більше особистої свободи, бідності майже немає, а насильство буває рідко. За будь-якими показниками здоров'я, щастя та добробуту Швеція є набагато краща країна, ніж Судан. Чому? Проста відповідь полягає в тому, що Швеція має сильні, стабільні та ефективні державні установи, а Судан - ні. Справді, рівень

¹⁰¹ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. – 332с. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

податків у Швеції дуже високий, приблизно до 40 % з щорічного доходу.¹⁰² Тому, можна говорити, про високу ціну для громадян, яка лежить в основі позитивних результатів, якими користується шведське суспільство. Швеція має успіх тому, що добре регулюються шведські державні інституції, і наслідком цього є добре функціонуюче суспільство. Звичайно, занадто потужний уряд може мати такі ж погані наслідки, як і відсутність уряду взагалі. Успішні суспільства це ті, які побудували політичні інститути, настільки сильні, щоб діяти ефективно і водночас досить чуйні до потреб суспільства, щоб діяти відповідально. На думку Свена Стенмо баланс між наявністю сильної, ефективної та дієвої держави з одного боку, та реагуючий уряд, з іншого боку, є важким і рідкісним співвідношенням. Але саме у такому поєднанні і потрібно шукати корені успіху держав та ефективності їх систем. В історії людства було лише кілька прикладів суспільств здатний досягти цього балансу. Це переважно демократичні капіталістичні режими.¹⁰³ У книзі розглядається історія фіскальної політики у п'яти різних демократичних країнах, з огляду на те, чому деякі країни досягли цього балансу більш успішно, ніж інші. Критерієм, який наведено в книзі Свена Стенмо є саме оподаткування. Оскільки, на думку автора, без податків не може бути держави. А також, тому, що люди мають сильні стимули уникати сплати податків, існує невід'ємний конфлікт між першим порядком уподобання громадян та переваги держави першого порядку. Успішна країна повинна мати можливість збирати доходи, не пригнічуючи своїх громадян. Іншими словами, оподаткування лежить в основі рівноваги між сильною державою та успішним суспільством.¹⁰⁴

¹⁰² Електронне джерело. Режим доступу:

<http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/shvetsia>

¹⁰³ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 3-30. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

¹⁰⁴ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 3- 30. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

Дослідження надає зрозуміння того, чому такі країни, як Швеція, стали настільки успішними, як країни будували або намагалися побудувати фіскальну спроможність зробити їх найуспішніми національними державами. Розкривається питання: яким чином держави формують спроможність керувати та збирати доходи? Як сформувалися успішні системи, в які громадяни “готові платити” податки добровільно? Посилаючись на М. Беренсона, Свен Стенмо зазначає, що держави не можуть ефективно керувати, якщо не можуть збирати дохід.¹⁰⁵ Оскільки, для фінансування уряду, потрібен акт нарощування фіскальної спроможності, який є невід’ємною частиною акту побудови успішної держави. Звичайно, саме тому, що держава може збирати багато податкових надходжень не обов’язково означає, що її громадяни платять охоче та добровільно. Звичайно, деякі держави можуть збирати великі ресурси у ворожо налаштованих до держави платників податків. Але для підтримання такої репресивної фіскальної політики витрачаються величезні ресурси. Однак, сучасна практика наводить приклади порівняно малої кількості країн, які застосовують принцип добровільної сплати податків, і цей підхід виявився надзвичайно ефективним. Свен Стенмо посилаючись на відомий вислів Жана Баптиста Кольбера «Мистецтво оподаткування полягає в тому, щоб общипати гусака так, щоб отримати максимальну кількість пір’я з мінімальним шипінням”, зазначає, що навряд чи можна заперечити, що самоконтроль набагато більше ефективний, ніж вимагання.¹⁰⁶ Слідуючи цій логіці, можна сказати, що для сучасних найбільш успішних суспільств - гуси самі добровільно ошупують своє пір’я.

Досвід Швеції. Витоки високої відповідності у податковій державі Швеції

¹⁰⁵ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 4. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

¹⁰⁶ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 5. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

Швеція є однією з найсильніших, найбільш стабільних податкових держав у світі з високим рівнем добровільної сплати податків. Як зазначає Стейнмо (1993) «відмінні риси шведської податкової системи були її широкою базою, її стабільністю та високою прибутковістю». ¹⁰⁷ Податкові надходження у відсотках від ВВП були принаймні на 25 відсотків вище середнього по ОЕСР. З 1965 по 2013 рік Швеція потрапила до п'ятірки кращих податків за весь період (ОЕСР 2014). З 1980-х років збитки від збору (податки, що сплачуються, але не сплачуються) становлять менше 1% від загального обсягу надходжень від податків, які перебувають на рівні від 0,3 до 0,5% протягом більшої частини періоду (STA 2013). ¹⁰⁸ Експериментальні дані проекту «Готовність платити?» Показують, що шведи є найбільш відповідальними платниками податків у вибірці з п'яти країн, на які посилаються Steinmo та інші «Готовність платити?». ¹⁰⁹ Хоча регулярне оподаткування у Швеції датується тринадцятим століттям, протягом більшої частини середньовічного періоду Швеція була, по суті, доменною державою, що залежала від доходів від земель корони, а не від податкової держави, підтримуючи себе через податки, зібрані від суб'єктів. ¹¹⁰ На сучасному етапі Шведська система оподаткування зазнала деяких трансформацій, результатом такої трансформації було те, що держава мала як «жорсткий» потенціал, необхідний для збору податків - наприклад, детальну інформацію про ресурсну базу та здатність контролювати все населення, а також «м'яку» спроможність у формі значного фіскального контракту, між державою та її суб'єктами, які підтримували квазі-добровільне виконання.

¹⁰⁷ Steinmo Sven. *Taxation and Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*. New Haven, 1993. Режим доступу: https://scholar.google.com/citations?user=XmKC_-8AAAAJ&hl=en

¹⁰⁸ STA, Swedish Tax Authority (2013), *Taxes in Sweden: An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden*. С.-20. Режим доступу: <https://skatteverket.se/download/18.77dbcb041438070e0398279/1389876671503/10414.pdf>.

¹⁰⁹ STEINMO Sven (editor/s). *The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America*, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 33. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

¹¹⁰ STEINMO Sven (editor/s). *The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America*, Oxford: Oxford University Press, 2018. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

Марина Ністоцька та Мішель Д'Арси (Marina Nistotskaya, Michelle D'Arcy) виділяють п'ять ключових аргументів щодо того, як Швеція стала Швецією, і чому вона є такою винятковою країною.¹¹¹ По-перше, авторки стверджують, що шведська держава прийняла передові методи для моніторингу доступності, якості та використання основних економічних активів для цілей збирання податків на дуже ранній стадії, що призводить до створення інституційної спроможності та розвитку набагато раніше, ніж у більшості інших європейських держав. Існує прямий вертикальний фіскальний договір між королем, втіленням держави в ранній сучасний період і його підданими. По-друге, розвиток як можливостей підвищення податків, так і фіскального контракту допомагав використанню нової реформованої Церкви Швеції, яка збирала інформацію про населення для держави і легітимізувала її дії. По-третє, фіскальний контракт був особливо сильним, оскільки обширні, точні дані, доступні державі, дозволяли справедливо розподіляти тягар податків, а військові успіхи шведської держави на початку державного будівництва приносили переваги для населення: мир у межах своїх кордонів, свобода від закордонного панування та правопорядок. Крім того, система військового розподілу - організаційна інновація, стимульована війною, для вилучення податків у селянській економіці - створила умови, які могли б сприяти горизонтальному контракту між суб'єктами. По-четверте, цьому сприяла відносно унікальна соціальна структура Швеції. Маючи велике вільне селянство і невелике слабе дворянство, вона перевела державу в прямий фіскальний контракт із широкою групою селянства, а не, як це відбувалося в інших місцях, через дворянство землі і капіталу. По-п'яте, структура шведської економіки, особливо пізня індустріалізація, змусила державу знайти інноваційні адміністративні технології, створивши податкову структуру та адміністрацію, які могли легко адаптуватися до збору сучасних податків. У сукупності ці фактори пояснюють, як Швеція протягом 400 років

¹¹¹ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 34. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

вирощувала свою фінансову спроможність і зміцнювала фінансовий контракт між звичайними платниками податків і державою.

Марина Ністоцька та Мішель Д'Арсі вказують на важливість раннього нового періоду як критичний момент в історії європейських держав у цілому та Швеції зокрема. Швеція була помітно вищою в міжнародному порівнянні з точки зору організації держави по відношенню до оподаткування, зокрема, в якій мірі діяльність інформаційного збору держави проникала в суспільство. Нарешті, спадкоємність між аспектами сучасної податкової держави, яка робить її ефективною, і податковою державою, що виникла в ранньому сучасному періоді, свідчить про те, що добродійне коло зберігалося з часом. Наприклад, існує надзвичайна безперервність у таких ключових областях, як кількість інформації, яку держава збирає з населення. Ці висновки свідчать про те, що для розуміння різних результатів у дотриманні податкового законодавства сьогодні потрібно взяти істотно довгострокову історичну перспективу. Моніторинг потенціалу є критичним, але часто пропускається аспектом фінансового потенціалу. Оподаткування все частіше розуміється як проблема колективної дії. У малих групах більш простим є вирішення проблем, пов'язаних з колективними діями, оскільки легше контролювати та забезпечувати дотримання вимог.¹¹² А також, у невеликих групах легше зберегти прозорість та простежити за індивідуальними внесками інших членів суспільства і санкціонувати тих, хто не співпрацює. У великих групах, таких як держави, колективні дії можуть бути вирішені лише зовнішнім агентом, здатним контролювати індивідуальні внески, знаходити фрірайдерів і покарати їх (Olson, 1965)¹¹³. Таким чином, потенціал моніторингу, зокрема, збір інформації, необхідної для оцінки індивідуальної поведінки в колективах є критичним для припинення фінансового фрірайду (D'Arcy and Nistotskaya

¹¹² STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 35. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

¹¹³ Olson Mancur. The Logic of Collective Action: Public Goods and Theory of Groups. Cambridge, MA: Harvard University Press. 1965. Режим доступу: <https://www.sfu.ca/~poitras/collective-action.PDF>

2017). Шведські королі були одними з перших європейських правителів, які систематично збирали інформацію про основні виробничі активи для цілей оподаткування. Ранній сучасний досвід Швеції зі збору даних про землю та її користувачів був важливим компонентом для того, щоб зробити її однією з найбільш ефективних податкових держав з історичної точки зору. Вона також залишила спадщину вичерпного збору інформації, що зберігається в сучасний період. Однак, крім стимулювання розширеного фіскального потенціалу держави, описаного раніше, фіскальний договір також був важливим для розвитку через взаємодію держави і суспільства над оподаткуванням створювалися умови для вертикальної політики. Фіскальний договір - між суб'єктами та державою, а також для горизонтального контракту між суб'єктами. Фіскальний контракт, що розуміється як обмін товарами в обмін на податки, розглядається як основа для квазі-добровільного податкового дотримання. Проблема колективних дій, пов'язана з оподаткуванням, була перетворена на численні проблеми колективної дії, які діють у масштабах, де ця проблема може бути вирішена більш ефективно за допомогою однорангового моніторингу. Кожен «файл» мав стимули та можливості для забезпечення кожного окремого домогосподарства. Швеція не була винятковою з точки зору того, що стимулювало розвиток фіскальної спроможності, але з точки зору форм, масштабів і наслідків цих процесів. Кадастри, реєстри населення, інженерверкет і податкове бюрократія були частиною нової комплексної організації шведської держави, спрямованої на ефективне видобування ресурсів. Можливість стримувати індивідуальні стимули до вільної їзди була одним з прямих наслідків шведських установ контролю. Іншим є те, що в сучасній мові можна назвати системою доказової процедури оподаткування та відшкодування збитків, яка заклала основу для надійного фіскального контракту між державою та платниками податків.¹¹⁴

¹¹⁴ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 35-50. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

Таким чином, Швеція стала сильною податковою державою не тому, що вона мала більші економічні ресурси порівняно з іншими державами, але через процес експериментування та адаптації інноваційних підходів вилучення ресурсів з суспільства. Кадастри, реєстри населення, інститут королівських судових приставів, які отримують заробітну плату, утворили основу значного потенціалу Швеції щодо моніторингу. Декілька наслідків нової комплексної організації держави, такі як невизначені способи оцінки податків і безпосередня взаємодія державних інститутів з громадянами, також сприяли розвитку сильної податкової держави, що зумовив надійний фінансовий договір між платниками податків і державою. Покращення потенціалу моніторингу стало останньою в довгій історії інновацій, щоб забезпечити державі інформацію, необхідну для вирішення проблеми колективних дій щодо оподаткування. Сучасна шведська податкова держава виявилася такою ж винятковою, як і сучасна податкова держава. Сучасна податкова держава підтримує високий потенціал фінансового моніторингу і сильні вертикальні і горизонтальні фінансові контракти. Для того, щоб розвинути до сучасного стану системи оподаткування та взаємодії у суспільстві для Швеції знадобилось майже чотириста років історії розвитку та пошуку шляхів суспільних компромісів.

Досвід Італії. Ухилення від сплати податків в Італії: Дане Богом право?

За оцінками, у 2013 році ухилення від податків в Італії склало 200 мільярдів євро (27 відсотків ВВП).¹¹⁵ Італія є однією з країн з самим високими показниками ухилення від сплати податків у Західній Європі. Вісімдесят відсотків Італійців вважають, що їхні співгромадяни ухиляються від сплати податків – цю цифру перевершили лише греки.¹¹⁶ Таке явище можна пояснити відсутністю податкової моралі у італійців. Експериментальні

¹¹⁵ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 82-84. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

¹¹⁶ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 84. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

дані проекту «Готовність платити?» (Steinmo) показали, що в експериментальних умовах італійці в більшій мірі частіше обманюють податкові органи, ніж громадяни інших країн, але при цьому, вони рідше обманюють одне одного. Щоб пояснити це, дослідник Й. Хен (Josef Hien) розглядає та переосмислює культурні аргументи про податкову мораль в Італії.¹¹⁷ Основна увага приділяється релігії, як складовій культурі. Незважаючи на занепад відвідування церкви та належність до неї, католицька церква все ще найбільш потужний моральний інститут в Італії. Автор стверджує, що католицька суспільна модель, на відміну від протестантської, має деякі вбудовані функції, такі як прощення, поблажливість, і покаєння, які роблять обман морально прийнятним. Через історико-соціологічний аналіз Й. Хен показує, що ці релігійно-соціологічні особливості призвели до посилення впливу католицизму в Італії, через тяжкість конфлікту між Церквою та державою під час об'єднання Італії у XIX ст. Негативне сприйняття італійцями своєї держави було сформований глибоким конфліктом між Церквою і державою, що виник під час наполеонівська окупація Італії і досягла свого піку з об'єднанням Італії наприкінці XIX століття. Автор стверджує, що Ватикан зіграв важливу роль у делегітимізації італійської держави, а разом з нею, і права держави на податки. Італійський досвід суттєво відрізняється від випадків, коли Церква підтримувала процеси державотворення, як в Швеції та Великобританії. Автор наводить приклади, що у Швеції та Великобританії - де легітимність Церкви, підтримувала та соціально закріплювала необхідність сплати податків, іноді навіть самі священики збирали податки. Однак в Італії склалася інша ситуація. В Італії священики часом легітимізували ухилення від сплати податків. Й. Хен робить висновки, що італійці схильні обманювати свою державу, але схильні довіряти один одному. Також автор наголошує, що релігійно-соціологічні доктрини мають важливу роль у поведінці платників податків. Так,

¹¹⁷ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 82-88. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

католицизм, на відміну від протестантизму, сприяє обману, вважаючи ухилення від сплати податків лише поміркованою аморальною поведінкою, коли це стосується держави.

Інший дослідник Джон Д'атома (John D'Attoma) наводить цитату екс-прем'єр-міністр Сільвіо Берлусконі який заявив, що "ухилення від сплати високих податків було даним Богом правом".¹¹⁸ Пояснюючи цей феномен автор говорить, що суспільства, пов'язані аморальним фамілізмом (зв'язуючим соціальним капіталом), підкреслюють сімейні відносини, виключаючи всі інші. Д. Д'атома зауважує, що державні установи та еліти які керують цими інституціями, так чи інакше відповідають за виховання громадянського суспільства та громадян. Він стверджує, що моралістичний аргумент не враховує інституційне середовище (наприклад, період прогресивної політики, політичної конкуренції або чвар між церквою та державою), через що така поведінка може проявлятися. Простіше кажучи, податкова поведінка відображає якість та уявлення про державні установи, до яких платник податків здійснює платежі. Автор стверджує, що італійське дотримання податкових норм розвивалося в умовах середовища з низькою ефективністю та з низьким рівнем довіри. Громадяни вимагати підзвітності від свого уряду, але з іншого з іншого боку, відсутність підзвітності уряду спонукала людей уникати своїх податкових обов'язків, з іншого боку, громадяни піклуються про "ціну", яку вони платять за державні послуги, які вони отримують".¹¹⁹ Не дивно, що ухилення від сплати податків в Італії настільки поширене; Італія послідовно посідає нижнє місце за показником "Якість уряду" порівняно з інших європейських держав. Однак, податкове навантаження в Італії є одним з найвищих в Європейському Союзі; лише Данія, Бельгія, Франція та Швеція мають вищий податковий тягар

¹¹⁸ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 106. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

¹¹⁹ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 107-124. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

(Європейська комісія та Євростат 2012).¹²⁰ Автор припускає, що можливо італійці живуть в інституційному середовищі, яке легітимізує ухилення від податків, і тому довіра до державних установ є безпосереднім відображенням якості цих установ. В цієї точки зору, італійці, повинні мати далеко менше довіри до своїх державних установ, ніж шведи. Конкретне середовище дотримання податкових норм, з якого складається податкова поведінка є похідною від нестабільності уряду, бюрократичної складності та адміністративної інерції.

Досвід Великобританії. Історизація сучасної британської податкової моралі.

Наскільки британське населення готове скористатися «Стрибком віри»? Це питання ставить автор Ліам Стенлі (Liam Stenly), з метою контекстуалізувати готовність британського населення платити податок, тобто податковий моральний стан, в політичних та соціальних потрясіннях з 1980-х років в Британії.¹²¹ Політика М. Тетчер та нових лейбористів була направлена на корпоративізм і компроміс. Тетчер намагалася демонтувати соціальні основи держави на підставі того, що «не існує такого поняття, як суспільство», а уряди нових лейбористів продовжили це шляхом індивідуального забезпечення загального добробуту. Ці реформи - часто характеризуються, правильно або помилково, як неоліберальні – і йшли паралельно з прискоренням нерівності та поширенням недовіри до політики. Ці соціальні та інституційні зміни після появи Тетчеризму призвели до спільного відчуття, що Британські платники податків отримують менше благ за свої гроші. Недавній поворот до фіскальної економії - найпомітніше британське політичне питання з 2010 по 2016 років посилили ці суспільні та

¹²⁰ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 107-124. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

¹²¹ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 155-156. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

політичні конфлікти щодо справедливості податків і витрат. Л. Стенлі стверджує, британські платники податків дедалі більше не хочуть робити такий важливий стрибок віри, необхідний для сучасної держави, тому що, моральний дух та лояльність суспільства зменшується, а відповідність зростає. У контексті потужних збирачів податків та ефективної системи утримання податків у більшості британських платників податків залишається дуже мало можливостей “на вихід” із конфліктних ситуацій з податковим органом. Для них немає виходу, багато хто вирішив "озвучити" свої проблеми, зокрема вибори консерваторської коаліції 2010 року та більшість консерваторів 2015 року уряди, що підтримують економію. Пряме повідомлення від цих урядів було відносно ясно: багатьом буде боляче, але якщо ви вправно сплачуєте податки, то ви виграєте і, зрештою, матимете більшу свободу витрачати власні гроші. Великобританія має помітну історію чіткого, прозорого та доброго уряду - особливо коли йдеться про оподаткування та збір доходів. Починаючи з вісімнадцятого століття, для британської податкової держави характерний низький рівень корупції, прихильність чітким правилам, які резонують із справедливістю, та прозорі переговори щодо оподаткування у парламенті.¹²² На сучасному етапі більшість зборів податків у Великобританії є відносно простим але жорстко забезпечується потужною установою доходів та зборів. Ця комбінація означає, що більшість британських громадян мають мало можливості ухилятися від оподаткування. Тому, основними джерелами втрачених доходів є тіньова економіка та масштабне ухилення від сплати податків багатими. На думку Л. Стенлі проект "Готовий платити?" зробив дивовижні висновки щодо tax compliance британців. Завдяки порівняльним лабораторним експериментам щодо дотримання податків дослідження показало, що британські учасники (переважно молоді люди в університеті) найменш бажають зробити свій внесок у суспільне благо серед п'яти країн у

¹²² STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 155-156. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

дослідженні. Іншими словами, учасники британської групи, говорили, що найімовірніше будуть готові ухилятися "обманювати" ніж дотримуватися сплати податків – ці дані суперечили початковим гіпотезам проекту. Що в країнах з сильними державними інституціями та високим рівнем добробуту, краща практика сплати податків. Л. Стенлі намагався пролити світло на цю дивовижну знахідку та неортодоксальні докази через проведення фокус-груп. У 2012 році, на піку бюджетної економії, Л. Стенлі провів ряд фокус-груп з британськими платниками податків, та отримані дані підкреслили, як зростає розрив між розумними нормативними очікуваннями щодо того, як повинні бути організовані податки та видатки, і - з іншого боку - фактичним пережитим досвідом взаємодії з використанням та зловживання "грошиками платників податків". Ці дані наголошують на зменшенні морального духу та довіри до оподаткування британських платників податків.¹²³ Л. Стенлі наводить висновки, що враховуючи структуру податку у Великобританії, цей низький моральний дух не може легко перетворюється на ухилення від сплати податків. Ці висновки підтверджуються сильними британськими податковими інституціями. Однак, автор стверджує про стійкі тенденції суспільства, які характеризується зростанням нерівності та поширеною недовірою до політики. Автор намалював певну картину про податкову мораль у Великобританії: відповідь на уявлення платників податків про зниження вартості послуг, які вони отримують від держави щодо у відношенні до податків, який вони сплачують, мало "виходу" шляхів до невиконання вимог для більшості осіб. Ті, хто має великі ресурси, знаходять вихід через схеми уникнення податків. Як результат - платники податків повинні все частіше "озвучувати" свої скарги та розчарування. Британські платники податків дедалі більше не бажають скористатись «Стрибком віри» або добровільно сплачувати податки, але у багатьох немає іншого виходу, крім як виконувати податкові зобов'язання.

¹²³ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 167-174. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

Досвід побудови довіри в посткомуністичній Румунії.

Незважаючи на те, що Румунія постійно мала одне з найгірших показників податкової системи з найвищим рівнем ухилення від сплати податків серед країн ЄС, однак експериментальне дослідження з питань дотримання податкових норм виявило, що суб'єкти з Румунії мали значно менше намірів та шансів обманювати та ухилятися від сплати податків, ніж італійські та британські суб'єкти у подібному експерименті.¹²⁴ Цей високий податковий моральний рівень також підтверджений опитуванням громадської думки, що показують, що румуни, як правило, вважають, що ухилення від сплати податків не можна вибачити. Пояснити загадковий розрив між готовністю платити і константою недостатньої ефективності податкової системи, досліджує автор Арпад Тодор (Arpad Todor)¹²¹. Він стверджує, що пост-комуністична всеохоплююча податкова системи не спроможна мотивувати своїх платників сплачувати податки. Висока нестабільність і низька якість законодавчої бази, в поєднанні з відсутністю політичних дебатів щодо фіскальні питання; високий рівень оподаткування, у поєднанні з широкомасштабним ухиленням від сплати податків, висока толерантність до боргу державного бюджету та щедрі податкові пільги для великих фірм. Це яскраві свідчення того, що податкова система Румунії не регулюється якими-небудь суттєвими механізмами та умовами для взаємності та створення основи для справедливого фіскального контракту. Крім того, помірні соціальні витрати створює враження, що пересічні громадяни не отримують багато від держави в обмін на сплачені податки. За всіма показниками, Румунія зазнала значних змін за часів падіння комуністичного режиму, переходу до ринкової економіки та досягла помітних покращень у багатьох галузях, у тому числі, якості політичного процесу. Всі ці перетворення дозволи Румунії вступити до Європейського Союзу в 2007 році

¹²⁴ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 275. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

і відчуті високі темпи економічного розвитку та зростання після перших десятиліть перехідного періоду. Проте Румунія постійно відстає в області оподаткування порівняно з іншими посткомуністичними країнами, які приєдналися ЄС.

Сьогодні Румунія все ще має найнижчі податкові надходження у відсотках до ВВП в ЄС, та найвищий рівень ухилення від сплати податків, і один з найгірших показників виконання систем збору податків (PricewaterhouseCoopers 2014).¹²⁵ Тим не менше, недавнє експериментальне дослідження щодо готовності платників добровільно виконувати свої податкові зобов'язання показало, що в середньому румунські платники мали високу співпрацю і рідше обманювали, ніж учасники в Італії та Великобританії. Результати експериментального раунду показали рівень відповідності 70% до 82 відсотків, показники, які значно перевищують середній рівень в Італії, і особливо вищі за результати з трьох місць у Великобританії (Оксфорд, Лондон, та Ексетер). Актуальність високого рівня tax compliance румунськими платниками значною мірою підтримується іншими експериментальними дослідженнями та опитуванням громадської думки. Іншими словами, хоча румуни не довіряють державним установам своєї країни, та живуть у суспільстві з високим рівнем корупції та неефективної податкової системи, вони справді вважають, що податки мають бути сплачені і готові платити, якщо їм буде представлена справедлива податкова система.¹²⁶ А. Тодор стверджує, що податкова система Румунії є не ефективною, обтяжливою, та підриває власну легітимність, що дозволяє людям на впливових посадах легко уникнути оплати податків. Румуни поки що не живуть у добре функціонуючому суспільстві і не можуть довіряти урядовим установам у будь-якій мірі. Незважаючи на те що більшість румунів

¹²⁵ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 250-270. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

¹²⁶ STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. С. – 250-270. Режим доступу: <http://hdl.handle.net/1814/58344>

не вважають, що вони отримують адекватні послуги за свої податки, вони, схоже, готові платити, вірять у те, що кожен повинен платити податки, а боротьба з корупцією має поліпшити поточну ситуацію. Дані дослідження показують, що найбільше уникнення податків (ПДВ) відбувається у корпоративному секторі. Таким чином, на відміну від Італії, де уникнення податків можна пояснити релігійними відмінностями, ці виміри, здається, не мають значення у Румунії. Різна комбінація високого податкового морального стану та широкомасштабного ухилення від сплати податків означає, що покращення податкової відповідності не може бути здійснено суттєво через механізми стримування. Оскільки сильні каральні стимули перетворюються на можливості влади для корупції. Як у комуністичний, так і в посткомуністичний період, легальні положення пропонували податковим органам значні важелі впливу, щоб накласти жорсткі покарання за тих, хто ухилявся від сплати податків. Проте жодні дані не свідчать про те, чи ці механізми були ефективними, оскільки результати насправді доводять протилежне. Автор робить висновок, що для пересічного румуна найважливіша здатність держава це боротьба з корупцією - тобто боротися з прямими результатом на обмеження великої несплати податків. А. Тодор пише, що, що румуни не вірять у податкові органи, і те, що державні установи, здатні розумно витратити податки. Румунія є суспільством із низьким рівнем довіри і з порівняно низькою інституційною якістю, визначаючи рішення державної політики виходу з таких соціальних пасток, вимагає глибокого розуміння положення причинно-наслідкових зв'язків серед відповідних змінних, а також те, як вони можуть бути змінені через різні урядові політики. Перш за все, відсутність довіри та погано функціонуючі, корумповані установи не мають стимулів для вдосконалення. Так, румуни готові платити, якщо стикаються з прозорими та зрозумілими умовами оподаткування та впевнені в ефективності цих установ. Відповідно умовою реформування є збільшення справедливості оподаткування та, особливо, боротьба з корупцією високого рівня, яка безпосередньо пов'язана з

ухиленням від сплати податків на високому рівні, може створити добродієне коло, яке може змінити стосунки людей до установ, навіть за відсутності підвищеного рівня міжособистісної довіри.

Отже, нами проаналізовано та узагальнено дослідження «Стрибок віри. Фіскальні основи успішного управління в Європі та Америці» (The Leap of Faith The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America), яке на прикладі різних країн вивчає феномен суспільної довіри та його вплив на добробут і процвітання націй. З цієї книги можна зробити висновок, що умовою для високої податкової свідомості громадян, та готовності платників податків добросовісно та добровільно сплачувати податки є довіра громадян до податкових органів та розуміння справедливості і ефективності податкової системи.

Розділ 3.

3.1. Довіра до податкових органів в Україні

З наведених вище фундаментальних робіт Б. Ротштайна та Е. Усланера виходить, що довіра виступає важливим фактором людських взаємовідносин, як основа економічного співробітництва та головна умова ефективної реалізації державної політики в будь-якій сфері. При цьому, податкова політика держави відіграє ключову роль, адже кооперація між державою і платниками, яка вимірюється рівнем добровільності сплати податків і забезпечує функціонування держави, також є похідною від бажання платників сплачувати податки, що, в свою чергу, напряду і безпосередньо залежить від якості отримуваних публічних послуг, прозорості використання бюджетних коштів, технологій адміністрування податків тощо.¹²⁷

¹²⁷Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/dovirjaj-ale-navchisja-perevirjati.html>

За даними International Finance Corporation (World Bank) and Pricewaterhouse Coopers¹²⁸, причинами корупції в процесі податкових відносин в Україні є те, що її податкова система за критерієм простоти сплати податків посідає одне з останніх місць у світі. Складність податкового законодавства, велика кількість платежів протягом року, тривалий час, необхідний на виконання податкових зобов'язань, об'єктивно сприяють розвитку корупційних проявів у системі податкових відносин. Крім того, в Україні сформувалося таке інституціональне середовище, яке характеризується комплексом формальних і неформальних правил поведінки, що, як мінімум, не перешкоджає корупції.

З іншого боку, Державна податкова служба України впроваджує сервісно-орієнтовані підходи та запроваджує електронні сервіси, з метою удосконалення системи зворотного зв'язку з платниками податків, які направлені на підвищення рівня довіри до податкової служби. А також, ці заходи мають стати своєрідними запобіжниками будь-яким проявам корупції в податкових органах.

Державною податковою службою проведено анонімне опитування платників податків усіх областей України з жовтня по грудень 2020 року. В опитуванні прийняли участь 3 770 респондентів (у грудні 2018-січні 2019 року – 587 респондентів). Основний метод контактування з органом ДПС – особисте відвідування.¹²⁹

За результатами опрацювання результатів опитування (із залученням шведських експертів та ТОВ «ІНФО САПІЄНС») громадяни найвище оцінили досвід відвідування Центру обслуговування платників (ЦОП) та поведінку і компетентність працівників ЦОП. Загалом юридичні особи надають перевагу віддаленим способам контактування з органом ДПС: 45%

¹²⁸ Електронний ресурс. Режим доступу:

<https://www.pwc.com/ua/en/press-room/2019/paying-taxes-2020.html>

¹²⁹ Інформація надана Державною податковою службою України виключно для використання у даній магістерській роботі.

– засобами електронного зв'язку, 35% – телефоном. 35% ФОП та 27% фізичних осіб також підтримують віддалене контактування з органами ДПС.

Для надання можливості фізичним особам обрати більш зручний спосіб спілкування з органами ДПС деякі сервіси Е-кабінету інтегровано з Порталом «ДІЯ». Станом на 01.06.2021 Е-кабінет налічує 3,1 млн користувачів (на 40% більше, порівняно з аналогічним періодом 2020 року). В цілому громадяни оцінили роботу сервісів органів ДПС на достатньо високому рівні.

Отже, з огляду на результати дослідження, яке було надано Державною податковою службою України, можна говорити, про покращення стану податкової системи в Україні та запровадження сервісних підходів та електронних систем до оподаткування. Ці трансформаційні зміни мають позитивний вплив на сприйняття платниками податків податкових органів та сприяють підвищенню рівня довіри до податкової системи в Україні.

3.2. Сприйняття поширеності корупції в органах Державної податкової служби України.

Базуючись на отриманих даних Національного антикорупційного опитування, проведеного в липні-серпні 2018 року Програмою сприяння громадській активності «Долучайся!»¹³⁰, можна виділити, що рівень сприйняття поширеності корупції в податкових органах досить високий серед дорослого чоловічого населення (44,1 %) (Таблиця 1). Рівень сприйняття поширеності корупції в податкових органах серед жіночого населення є нижчим на 4,5 % (39,6 %). При цьому слід звернути увагу, що як серед

¹³⁰ Для цього були використані дані Національного антикорупційного опитування, проведеного в липні-серпні 2018 року Програмою сприяння громадській активності «Долучайся!». Розроблена для дослідження вибірка є репрезентативною для дорослого населення (віком 18 років і старшим) України в цілому, а також для кожної області України. Дослідження проводились з липня по серпень 2018 року за випадковою багатоступінчастою вибіркою з квотним відбором на останньому етапі. Обсяг вибірки складає 10 169 респондентів, теоретична похибка вибірки для України в цілому складає 1%. Усі польові роботи та обробка даних для цього дослідження були проведені Київським міжнародним інститутом соціології.

чоловіків так і серед жінок - 28,7 % загалом зазначили, що корупція є частково поширеною.

Таблиця 1. Рівень поширеності корупції в податкових органах України*
(за даними КМІС, 2018, N = 3984).

Питання	Варіанти відповіді	N, Загалом по Україні/ %	Чоловіки	Жінки
Наскільки поширена корупція в Податкових органах України?	Дуже поширена	3984	1918	2066
		41,6%	44,1%	39,6%
	Частково поширена	3101	1410	1691
		28,7%	28,7%	28,6%
	Немає корупції	279	126	153
		2,7%	2,8%	2,6%
	Складно сказати	2805	1148	1657
		27,0%	24,3%	29,1%
	Загалом	10169	4602	5567
		100,0%	100,0%	100,0%

* Джерело: сформовано автором

На запитання чи вживає влада заходів проти корупції у Податковій службі України відповіді показують, що майже кожна друга особа (50,6 % - чоловіків, та 45,3 % - жінок) вважають, що влада не здійснює належних заходів держави в сфері протидії корупції (Рис. 1). При цьому кожній четвертій особі було важко відповісти на це питання.

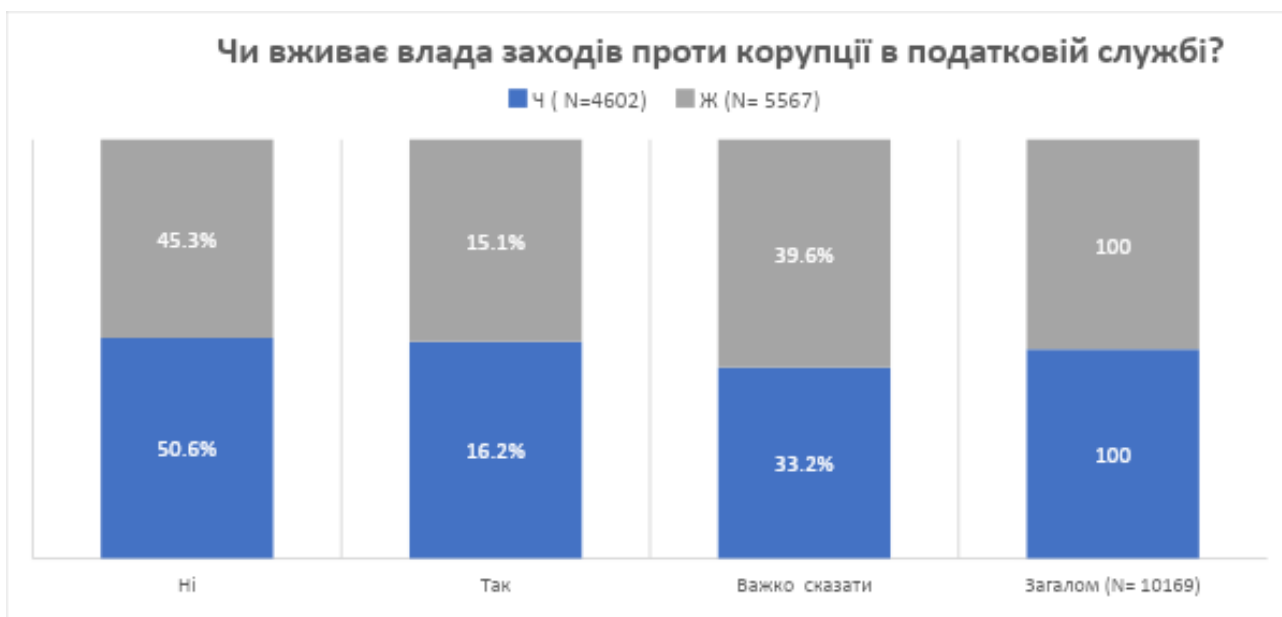


Рис. 1 Розподіл відповідей респондентів на питання чи вживає влада заходів проти корупції в податковій службі (за даними КМІС, 2018, N= 10169).

Щодо сприйняття ефективності антикорупційних заходів в податкових органах, то данні значно різняться за регіонами України. Кожен другий респондент в м. Києві (51,2 %) вважає антикорупційні заходи в податкових органах частково ефективними (Таб.2). При цьому не ефективними заходи у м. Києві вважають 45,2 % респондентів. Також, за даними по Київський області можна відзначити, що рівень сприйняття ефективності антикорупційних заходів в податкових органах менший на 6,3 % (45,5%). Досить високий рівень сприйняття антикорупційних заходів в Одеському регіоні (66,7 %) та в Харківському регіоні (61,1 %). При цьому у Львівському регіоні кожен другий респондент зазначив як зовсім не неефективні антикорупційні заходи (53,2 %).

Таблиця 2. Рівень сприйняття антикорупційних заходів за регіонами України*

(за даними КМІС, 2018, N = 1574).

Питання:	В ЯКОМУ РЕГІОНІ ПРОХОДИЛО ІНТЕРВ'Ю:						
	Україна	м. Київ	Київська	Дніпропетровська	Львівська	Одеська	Харківська
Дуже ефективні	80	2	9	2	2	1	2
	4,3%	2,4%	23,0%	2,5%	2,8%	2,3%	1,1%
Частково ефективні	807	43	18	34	28	30	107
	51,8%	51,2%	45,5%	43,2%	38,6%	66,7%	61,1%

Зовсім не ефективні	597	38	11	35	39	8	66
	38,4%	45,2%	26,6%	44,1%	53,2%	17,7%	37,7%
ВС/НЗ	90	1	2	8	4	6	0
	5,6%	1,2%	4,9%	10,2%	5,4%	13,3%	0,0%
Загалом	1574	84	40	79	73	45	175
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

* Джерело: сформовано автором

Як наглядно проілюстровано на Рис. 2 серед молодого населення, віком від 18 до 29 років рівень довіри до антикорупційних заходів значно вище (55,2 %) ніж у респондентів більш старшого віку, а саме 45-59 років (49,7 %). При цьому як у молоді так і у старшого покоління є однакові показники ставлення до неефективності антикорупційних заходів на рівні 37,8 %.

Рис. 2. Рівень сприйняття антикорупційних заходів за розподілом по віковій категорії: молодь (18-29 років), старше покоління (45-59 років). (за даними КМІС, 2018, N = 1574).



Джерело: сформовано автором

Отже, не зважаючи на досить високий рівень поширеності корупції в Податковій службі України (Таб. 1.), рівень довіри до антикорупційних заходів в податкових органах є високим, особливо серед молоді віком 18-29 років - 55,2 % (Рис.2).

За даними наведеного дослідження податковій зовсім не довіряють та швидше не довіряють, податковим органам – 49 %. А цілком довіряють та швидше довіряють 20 %. На запитання «Чи вживає влада заходи проти корупції», згідно результатів дослідження (Рис.1), досить високими є показники «складно відповісти» або «не знаю» як серед чоловіків (33,2 %), так і серед жінок (39,6 %). Що може свідчити про низький рівень обізнаності респондентів про відповідні антикорупційні заходи в податкових органах, і як наслідок – низький рівень довіри до державної податкової служби.

Тож, можна зробити висновок, що має місце взаємозв'язок між рівнем довіри до податкової та рівнем обізнаності та поінформованості громадян про антикорупційні заходи в податковій. Цей взаємозв'язок має наступну тенденцію: чим нижчий рівень обізнаності громадян про антикорупційні заходи, які запроваджуються в державній податковій службі, тим нижчим є рівень довіри до державної податкової служби. Таким чином, низький рівень довіри до податкової є наслідком низького рівня обізнаності та інформування громадян про антикорупційну діяльність органів влади та про відповідні антикорупційні заходи у податкових органах.

Також, заслуговує на увагу дослідження 2018 року, яке було проведено за ініціативи Головного управління внутрішньої безпеки ДПС, а саме, інтерактивне анкетування платників податків, щоб вивчити загальне ставлення суб'єктів господарської діяльності до проблем корупції та поширеність корупції в податкових органах.¹³¹ Зазначене дослідження ДПС є

¹³¹ Державна фіскальна служба України. Офіційний портал. Електронне джерело. Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/344768.html>

моніторинговим, тому його результати надали можливість розглянути динаміку впродовж 2017 -2018 р.р. (попереднє опитування проводилось у травні-червні 2017 року). В анкетуванні взяли участь 4780 платників, з яких 3062 – юридичні особи та 1718 – фізичних осіб. Переважна кількість респондентів (53%) – суб'єкти господарської діяльності, період діяльності яких становить понад 10 років. За результатами дослідження 45% респондентів відповіли, що ніколи не стикалися з проблемними ситуаціями при спілкуванні із працівниками органів ДПС під час здійснення господарської діяльності.¹³¹ На запитання щодо рівня корупції в органах ДПС 25% респондентів вказали на його зниження. Відповідаючи на питання: «Які фактори більш за все впливають на корупційні прояви в податковій та митній сферах?». Серед факторів були названі: загальний рівень корупції у державних структурах країни (35%); недосконала система оподаткування (21%); недостатнє покарання за корупційні дії (15%); недосконала процедура підбору кадрів до органів доходів і зборів (5%). На питання про дії у разі, якщо посадова особа органів ДПС у них вимагатиме неправомірну вигоду (хабар). Так, 4% платників готові одразу дати неправомірну вигоду, однак, 36% відмовиться від «вирішення» свого питання шляхом надання неправомірної винагороди. Також, переважна більшість платників готові відстоювати свої права у випадку вимагання неправомірної винагороди, зокрема, звертатись на антикорупційний сервіс ДФС «Пульс» (19,6%), до підрозділів внутрішньої безпеки ДПС (9%), до правоохоронних органів (7%), до керівництва ДПС (6%), а також до засобів масової інформації (4%).¹³¹

Таким чином, результати дослідження показали, що поки в Україні діє достатньо складна система оподаткування і платники податків не довіряють органам оподаткування, та вважають корупцію і системі досить поширеною. Однак, за умови поступових трансформаційних змін та реформування податкової системи в Україні, підвищення ефективності та прозорості оподаткування, в тому числі, шляхом впровадження сервісно-орієнтованого

підходу та вдосконаленням електронних сервісів податкової служби, спостерігається покращення сприйняття платниками податків податкових органів, що має сприяти підвищенню рівня довіри до податкових органів України.

ВИСНОВКИ

В рамках цієї магістерської роботи, нами були виявлені та охарактеризовані взаємозв'язки між корупцією, суспільною довірою та ефективністю держави через призму державної податкової системи, довіри громадян до податкових органів та рівнем сприйняття поширеності корупції в податковій системі. Також, були розглянуті суспільні відносини, які складаються у процесі здійснення трансформаційних змін та підвищення ефективності державі в контексті здійснення податкової політики у взаємозв'язку між рівнем суспільної довіри до податкових органів і рівнем сприйняття громадянами поширеності корупції в податковій системі.

Нами були систематизовані основні теоретико-методологічні та концептуальні підходи до визначень: корупція; ефективність держави; довіра;

охарактеризовані та узагальнені підходи до визначення «good governance», а також були концептуалізовані підходи до понять «державне управління» та «ефективне врядування». В рамках цього дослідження були розглянуті основні принципи «good governance» та ключові складові ефективного врядування.

Також, було концептуалізовано та визначено поняття корупції та корупційної поведінки через призму поведінки платників податків до відносин пов'язаних із сплатою податків. Для цих цілей введено нове визначення корупційної поведінки платників податків - як девіантна, недоброчесна поведінка та дії індивідів, чи груп осіб, пов'язаних із ухиленням від сплати своїх податкових зобов'язань.

Були систематизовані основні чинники, які впливають на взаємозв'язок між суспільною довірою, корупцією та ефективністю держави. Так, сильно зарегульована економіка веде до корупції двома шляхами: по-перше, коли уряд грає домінуючу роль в економіці, воно створює багато точок доступу для підприємців, щоб «захопити державу». Бізнесмени та чиновники працюють разом, щоб отримувати прибуток за рахунок інших в суспільстві (шляхом зниження темпів зростання). По-друге, високий рівень неефективності уряду та зарегульованості, призводить лідерів бізнесу до ухилення від сплати податків. Також, нерівність веде до зростання корупції, а корупція веде до ще більшої нерівності, що негативно впливає на рівень довіри у суспільстві. Ця пастка нерівності працює як прямо - від корупції до нерівності - і побічно, через несправедливу правову систему, зарегульованість держави, ризикову економіку та неефективність уряду

На прикладі досвіду багатьох європейських країн, таких як Швеція, Італія, Великобританія та Румунія, дійшли висновку, що ефективна система державного управління можлива лише за наявності професійної, результативної та підзвітної системи виконавчої влади. Ефективність системи врядування забезпечується професійною державною службою, зручними та

ефективними послугами громадянам та бізнесу, ефективними процедурами розробки політик та законодавства, надійною системою управління державними фінансами, та чітко визначеними механізмами підзвітності. За умови досягнення цих складових є прозора, передбачувана та клієнторієнтована державна політика, спрямована на стале економічне зростання та розвиток. Розглядаючи умови ефективної реалізації податкової політики держави, можна виділити два підходи, а саме, морально-етичну мотивацію платників податків, яка характеризується станом *tax compliance*. Тобто, це безпосереднє ставлення платників до податків та ставлення платників до держави, яка установлює та справляє податки. Високий рівень *tax compliance* громадян демонструє високий рівень довіри громадян до держави та мотивовану готовність платників добросовісно сплачувати податки. По-друге, впровадження клієнто-орієнтованого підходу до оподаткування та розвиток електронних сервісів податкової служби, забезпечує відкритість та доступність оподаткування, що сприяє ефективній діяльності податкової системи, і як наслідок, підвищує рівень довіри громадян до податкових органів. Крім того, клієнто-орієнтований підхід податкових органів, забезпечує більшу довіру громадян та сприяє більш добросовісній поведінці платників податків. Суспільна довіра є неформальним інститутом, який має безперечну значимість для ефективного функціонування системи управління в державі в цілому. Довіра здатна мінімізувати корупційні ризики і робить можливою взаємодію у суспільстві на принципах добросовісності, відповідальності та чесності.

В цілому, можна говорити, про покращення стану податкової системи в Україні та запровадження сервісних підходів та електронних систем до оподаткування. Ці трансформаційні зміни мають позитивний вплив на сприйняття платниками податків податкових органів та сприяють підвищенню рівня довіри до податкової системи в Україні.

Перспективними напрями для подальших наукових досліджень є вивчення питань підвищення рівня довіри до податкової системи України з огляду на вплив державною податковою службою на поведінкові моделі платників податків, через запровадження сервісних та клієнт-орієнтованих підходів.

Список використаних джерел і літератури

1. Адамс Ч. Влияние налогов на становление цивилизации. Челябинск: Социум. Мысль. 2018. С. 557. – Режим доступу.- https://sotsium.ru/uploads/files/demo-sotsium/adams_p1-43%2Bindex.pdf
2. Анна Персон, Бу Ротштайн та Ян Теорелл. Чому антикорупційні реформи провалюються: системна корупція як проблема колективних дій. Дослідження корупції. Теоретичні та концептуальні засади. Антологія. Дух і Літера, 2021. С.-138.
3. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Монографія/ Київ : Алерта, 2013. – 382 с.
4. Болотіна ЄВ., Радковська Г.І. Публічне адміністрування і менталітет Українців/ Вісник економічної науки України, 2016 №2. – Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/113901>

5. Бенчмаркінг доброго врядування: практичний посібник/ За заг.ред. А.Гука.-Київ, ТОВ «Видавництво «Юстіон»», 2018.- 60 с. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.slg-coe.org.ua/wp-content/uploads/2018/11/Book_BenchmarkingDV-2_148x210_web.pdf
6. Вебер М. Избранные произведения / М. Вебер; пер. с нем.; сост., общ. ред. и послесл. Ю.Н. Давыдова, – М. : Прогресс, 1990. – 840 с.
7. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. та голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2009. – 1736 с. Режим доступу: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ulib/item/UKR00000989>
8. Виховання доброчесності та зниження ризиків корупції: навч. посіб. За заг. ред. І. С. Руснака – К.: НУОУ ім. Івана Черняхівського, 2018 – 252 с. . Режим доступу: http://bitec.nuou.org.ua/wp-content/uploads/2019/07/nuou_ebook-1.pdf
9. Гук А.С. Зарубіжні моделі публічного врядування: політико-адміністративні виміри / А.С. Гук // Теорія та практика державного управління. – 2013. – Вип. 1. – С. 501–506
10. Данн В. Державна політика: вступ до аналізу; Пер. з англ. Г.Є. Краснокутського. – Одеса: АО «Бахва», 2005. – 504 с.
11. Гус О. Поєднання конструктивіського та емпірико-аналітичного підходів до корупції. Дослідження корупції. Теоретичні та концептуальні засади. Антологія. Дух і Літера, 2021. С.-183.
12. Дванадцять принципів доброго врядування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://selfgovernance.org.ua/presentations/pantsyr.pdf>
13. Дем’янчук О. Що означає добре державне управління в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://alter-idea.info/shho-oznachaye-dobre-derzhavne-upravlinnya-v-ukrayini/>
14. Маслоу А.Г. Мотивация и личность. – СПб.: Евразия, 2001. С.- 217 Режим доступу: http://www.bim-bad.ru/docs/maslow_motivation_and_personality.pdf
15. Міненко М.А. Публічне управління: теорія та методологія : монографія /М.А. Міненко. – К.: нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 404 с. – Режим доступу: <https://knute.edu.ua/file/MjA=/2054f02c9d248ffda32ebf60b2002f68.pdf>
16. Мельник М.І. Корупція - корозія влади (соціальна сутність, тенденції та наслідки, заходи протидії). К.: Юридична думка, 2004.- 400 с. Електронне джерело. Режим доступу: <https://www.twirpx.com/file/726480/>
17. Зеленко Г. Довіра до суспільно-політичних інститутів в Україні і наслідки її дефіциту для України. *Studia Politologica Ucraino-Polona*. 2018. Вип.8. Режим доступу: <http://journals.uran.ua/spup/article/view/164041>

18. Кілієвич О. Англо-український глосарій термінів і понять з аналізу державної політики та економіки. – К. : Основи, 2003. – 534 с.
19. Колодій А. Концепція публічного (нового) врядування в її застосуванні до демократичних і перехідних систем / Колодій А. // Демократичне врядування: Науковий вісник. – 2012. – Вип.10. – С.1–22. – Режим доступу: http://lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/visnik10/fail/Kolodij.pdf
20. Клімова С.М., Ковальова Т.В. Організаційно-правове забезпечення сучасної антикорупційної політики: навчальний посібник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/book/2015-opzsap/doc/01.pdf>
21. Козлов К.І. Політична модернізація: імплементація принципів Good Governance / К.І. Козлов // Теорія та практика державного управління. – 2010. – № 4. – С. 135–140. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Tpdu_2010_4_22.pdf
22. Пасічник М.В. Механізми впровадження нового публічного менеджменту: досвід США. Електронний ресурс / М.В. Пасічник // Держ. управління: теорія та практика. – 2009. – № 1. – Режим доступу : http://www.academy.gov.ua/ej/ej9/doc_pdf/Pasichnyk_MV.pdf
23. П'ясецька-Устич С.В. Теоретичні аспекти аналізу корупції як системного явища у сучасній українській економіці. ЕКОНОМІЧНА ТЕОРІЯ ТА ІСТОРІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ДУМКИ. Випуск 28-1. 2018. С. – 21. Режим доступу: http://bses.in.ua/journals/2018/28_1_2018/6.pdf
24. Сахань О. М. Корупція в сучасній Україні як джерело деструктивності влади. Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого» Яв 4 (27) 2015. С. – 121. Режим доступу: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=ExJyA2EAAAAJ&hl=ru>
25. Солових В.П. Good Governance як одна із сучасних моделей державного управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Nvamu_upravl_2010_1_17.pdf
26. Серьогін С. М., Петренко О.С., Соколовський С.І. Психологічна залежність публічних службовців як фактор корупційної поведінки. Аспекти публічного правління Том 6 № 11-12 2018. DOI: 10.15421/151879. Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=aplup_2018_6_11-12_14

27. Селигмен А. Проблема доверия. Перевод с англ. И. И. Мюрберг, Л. В. Соболевой. М.: Изд-во Идея-Пресс, 2002. — 200 с. Електронне джерело. Режим доступу: https://www.studmed.ru/seligmen-adam-problema-doveriya_3dc8ae4e102.html
28. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт. [Пер. з англ. О. Васильєва, М. Межевікіної, А. Малівського. Наук. ред. Є. Литвин]. — К.: Port-Royal, 2001. — 593 с. Режим доступу: <https://www.booklya.ua/book/dobrobut-nats-y-dosl-dzhennya-pro-prirodu-ta-prichini-dobrobutu-nats-y-99225/>.
29. Стратегія інновацій та доброго врядування на місцевому рівні [Електронний ресурс] : рекомендована до впровадження 15-ю сесією Конференції європейських міністрів, відповідальних за місцеве і регіональне управління, (м. Валенсія, 15-16 жовтня 2007 р.). — Режим доступу: <http://fs.edukit.vn.ua/Files/downloads/%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3.pdf>
30. Хавронюк М.І. Запобігання корупції: методичні рекомендації для місцевих активістів. За заг. ред. М.І. Хавронюка. К.: ФОП Москаленко, 2017.- 241 с.
31. Шаульська Г. М. Принципи «належного врядування»: перспективи впровадження в Україні/ Серія: Державне управління, 2019 р., № 2 (66). — С. 140. — Режим доступу: http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/2_2019/26.pdf
32. Фукуяма Ф. Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию: Пер. с англ. / Ф. Фукуяма. — М.: ООО «Издательство АСТ»: ЗАО НПП «Ермак», 2004. — 730 с. Режим доступу: <https://klex.ru/bri>
33. Чабанна М. Довіра до політичних інститутів: передумови та наслідки для демократії. Електронне джерело. Режим доступу: <https://core.ac.uk/download/pdf/149240914.pdf>
34. Чада Р. Good Governance: Рамки для впорядкування доброго урядування. Європейська Академія Берліна, Серпень, 2016. С.-3. Режим доступу: http://agree-europe.de/images/Expertenbeitraege/Expertenbeitrag_Czada_UKR.pdf
35. Штомпка П. Довіра: соціологічна теорія. /Перевод с польского СМ. Червонной. М.:Логос. 2005. Електронне джерело. Режим доступу: https://www.hse.ru/data/2010/11/01/1223555931/Shtompka_p_sociologiya_analiz_sovremennogo_obshestva.pdf
36. Шульман Е. Законотворчество как политический процесс. Москва: Московская школа гражданского просвещения, 2014. С. 43.
37. Швабій К. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс. За заг.ред. професора К. І. Швабія. Ірпінь. 2018. — С. 1-61.

38. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс] : Міжнародний документ від 27.06.2014 № 984_011, ратифікована 16.09.2014. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248387631
39. Юрина Н. С. Экономический подход к политике в теории демократии Э. Даунса. Философия и общество. Выпуск №2(79)/2016. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.socionauki.ru/journal/articles/458531/>
40. Поняття доброчесності в етиці. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.etica.in.ua/ponyattya-dobrochesnosti-v-etitsi/>
41. Доброчесність. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%BE%D0%B1%D1%80%D0%BE%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C>
42. Buchanan J.M. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State / James M. Buchanan, Richard A. Musgrave. – The MIT Press: Cambridge (Mass.); London, 2000. Електронне джерело.- Режим доступу: <https://www.cato.org/sites/cato.org/files/serials/files/cato-journal/2000/11/cj20n2-9.pdf>
43. Berenson M. P. Taxes and Trust From Coercion to Compliance in Poland, Russia and Ukraine / King's College London, Cambridge University Press, 2018. Режим доступу: [https://kclpure.kcl.ac.uk/portal/en/publications/taxes-and-trust-from-coercion-to-compliance-in-poland-russia-and-ukraine\(7519012f-a0be-4360-992c-5ef59006bcce\)/export.html](https://kclpure.kcl.ac.uk/portal/en/publications/taxes-and-trust-from-coercion-to-compliance-in-poland-russia-and-ukraine(7519012f-a0be-4360-992c-5ef59006bcce)/export.html)
44. B.ROTHSTEIN, J.TEORELL. What Is Quality of Government? A Theory of Impartial Government Institutions. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.455.9533&rep=rep1&type=pdf>
Електронний ресурс. Режим доступу: https://www.researchgate.net/publication/308911311_Governance_Theories_and_Model
45. B. Rothstein, A. Varraich. Making sense of corruption. 2017. Електронне джерело. – Режим доступу: https://scholar.google.com/citations?user=LmrTO_YAAAAJ&hl=ru
46. B. Rothstein. The quality of government: Corruption, social trust, and inequality in international perspective – Режим доступу: https://scholar.google.com/citations?user=LmrTO_YAAAAJ&hl=ru
47. Б. Ротштейн. Коррупция и общественное доверие: почему рыба гниет с головы // Науч. Ежегодник. Инта философии и права Урал. отд-ния Рос. акад. наук. Екатеринбург, 2017. Том 17. Вып. 1, с. 37–60. – Режим доступу:

- <https://cyberleninka.ru/article/n/korruptsiya-i-obschestvennoe-doverie-pochemu-ryba-gniet-s-golovy/viewer>
48. Michael Wenzel. A Letter from the Tax Office: Compliance Effects of Informational and Interpersonal Justice. Режим доступа: <http://ctsi.org.au/publications/taxpubs/WenzelJustice06.pdf>
 49. Joel Slemrod, Marsha Blumenthal, Charles Christian, Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota, Journal of Public Economics, Volume 79, Issue 3, 2001, Pages 455-483. Режим доступа: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272799001073>
 50. STEINMO Sven (editor/s). The leap of faith : the fiscal foundations of successful government in Europe and America, Oxford: Oxford University Press, 2018. – 332с. Режим доступа: <http://hdl.handle.net/1814/58344>
 51. Zsombor Z. Méder András Simonovits János Vincze. A Moral Theory of Tax Evasion: Social Preferences and Bounded Rationality. Электроний ресурс. – Режим доступа: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0313592612500196>
 52. Doyle, Elaine & Gallery, Kieran & Coyle, Mary. (2009). Procedural Justice Principles and Tax Compliance in Ireland: A Preliminary Exploration in the Context of Reminder Letters. Journal of Finance and Management in Public Services. 8. 49-62. – Режим доступа: <https://www.researchgate.net/publication/237089426>
 53. O. Huss, O. Keudel. Open government in education: Clarifying concepts and mapping initiatives. Paris, 2020. C.29. – Режим доступа : https://www.researchgate.net/profile/Oksana-Huss/publication/348063243_Open_government_in_education_Clarifying_concepts_and_mapping_initiatives/links/5fee060292851c13fedb3968/Open-government-in-education-Clarifying-concepts-and-mapping-initiatives.pdf
 54. New Public Management: Emergence and Principles/ Nazmul Ahsan Kalimullah, Kabir M. Ashraf Alam, M. M. Ashaduzzaman Nour.- BUP JOURNAL, Volume 1, Issue 1, September 2012. – Режим доступа : <https://scsr.pravo.unizg.hr/download/repository/1-22.pdf>
 55. Olson Mancur. The Logic of Collective Action: Public Goods and Theory of Groups. Cambridge, MA: Harvard University Press. 1965. Режим доступа: <https://www.sfu.ca/~poitras/collective-action.PDF>
 56. OECD (2014), Working Smarter in Tax Debt Management. Электронне джерело. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>

57. J. Kooiman Modern Governance: New Government-Society Interactions. Електронний ресурс.
Режим доступу:
<https://ua1lib.org/book/815486/1f3633?id=815486&secret=1f3633&dsource=recommend>
58. Н. Rimke. The Pathological Approach to Crime: Individually Based Theories. 2011.
Електронне джерело. – Режим доступу:
<https://scholar.google.ca/citations?user=oteZ3Y8AAAAJ&hl=en>.
59. N. Luhmann. Trust and Power. Cambridge: Polity Press, 2017,Електронне джерело. Режим доступу: <https://journals.library.ualberta.ca/cjs/index.php/CJS/article/view/29553/21450>
60. Р. Клітгард. До питання про патронів, агентів і клієнтів. Дослідження корупції. Теоретичні та концептуальні засади. Антологія. Дух і Літера, 2021. С.-112.
61. Schumpeter J.A. The crisis of the tax state // Joseph A. Schumpeter. The economics and ociology of capitalism (Ed. Swedberg R.). - Princeton, NJ: Princeton University Press, 1991. - P. 99-140. –
Режим доступу:
https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322348/mod_resource/content/1/Crise%20do%20Estado%20Fiscal.pdf
62. J.G. March, J.P.Oslen. Democratic governance. Free Press, 1995.New York. Електронний ресурс. Режим доступу:
<https://www.gsb.stanford.edu/faculty-research/books/democratic-governance>
63. R. A. W. Rhodes. Understanding governance: Policy networks, governance, reflexivity and accountability.1997. Електронний ресурс. Режим доступу:
https://scholar.google.com.au/citations?user=Yu1_AiUAAAAJ&hl=en
64. Global Dynamics of Corruption, The Role of the United Nations Helping Member States Build Integrity to Curb Corruption/ Prepared by Petter Langseth. 2002. Електронне джерело. –
Режим доступу: <https://www.unodc.org/pdf/crime/gpacpublications/cicp3.pdf>
65. Coleman, Stephen. The Minnesota Income Tax Compliance Experiment: Replication of the Social Norms Experiment. 2007. MPRA Working Paper. 10.2139/ssrn.1393292. Режим доступу: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/5820/1/MPRA_paper_5820.pdf
66. Uslander E. Corruption, Inequality, and the Rule of Law Cambridge University Press 2008.
Електронний ресурс. С. -23-120. Режим доступу:
http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_1/CORRUPTION%20Corruption,%20Inequality,%20and%20the%20Rule%20of%20Law.pdf
Електронні джерела:
67. Антикорупційна програма Державної фіскальної служби України на 2015-2017 роки.
Електронне джерело. Режим доступу:
<http://sfs.gov.ua/baneryi/protidiya-koruptsii/antikorupsiyna-programa-dfs/print-248131.html>

68. Доброчесність. Електронний ресурс. Режим доступу:
<https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%BE%D0%B1%D1%80%D0%BE%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C>
69. Оцінка громадянами діяльності влади, рівень довіри до соціальних інститутів та політиків, електоральні орієнтації громадян (лютий 2020р. соціологія). Електронне джерело. – Режим доступу :
<https://razumkov.org.ua/napriamky/sotsiologichni-doslidzhennia/otsinka-gromadianamy-diialnosti-vlady-riven-doviry-do-sotsialnykh-instytutiv-ta-politykiv-elektoralni-orientatsii-gromadian-liutyi-2020r>
70. Поняття доброчесності в етиці. Електронний ресурс. Режим доступу:
<http://www.etica.in.ua/ponyattya-dobrochesnosti-v-etitsi/>
71. Урядовий портал. Електронне джерело. - Режим доступу:
<https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/efektivne-vryaduvannya>
72. African Politics in Comparative Perspective. Електронний ресурс. Режим доступу:
https://www.researchgate.net/publication/233756417_African_Politics_in_Comparative_Perspective
73. Asaduzzaman M., Virtanen P. Governance Theories and Models. Електронний ресурс. Режим доступу:
https://www.researchgate.net/publication/308911311_Governance_Theories_and_Models
74. Aggregating governance indicators. Електронний ресурс. Режим доступу:
<https://econpapers.repec.org/paper/wbkwbrwps/2195.htm>
75. IFAD INTERNATIONAL FUND FOR AGRICULTURAL DEVELOPMENT Executive Board – Sixty-Seventh Session Rome, 8-9 September 1999
https://www.ipa.government.bg/sites/default/files/pregled-dobro_upravlenie.pdf
76. Governance for sustainable human development: A UNDP policy document [Electronic resource] : United Nations Development Program (January, 1997). – Access mode:
<http://magnet.undp.org/policy/default.htm>
77. Governance without Government. Електронний ресурс. Режим доступу:
<https://www.cambridge.org/core/books/governance-without-government/14F06093AAAB137871A0493755279104>
78. 12 Principles of Good Governance. Електронне джерело. - Режим доступу:
[https://www.coe.int/en/web/good-governance/12-principles#{%225565951%22:\[9\]}](https://www.coe.int/en/web/good-governance/12-principles#{%225565951%22:[9]})
79. Комісія Європейських Співтовариств. Біла книга. Європейське врядування. Брюссель, 2001. Електронний ресурс. – Режим доступу:
<http://brdo.com.ua/wp-content/uploads/2016/01/Bila-knyga-YEvropey-ske-vryaduvannya.pdf>

80. What is Good Governance? // United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>
81. What Is Quality of Government? A Theory of Impartial Government Institutions. Електронний ресурс:https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1468-0491.2008.00391.x?purchase_referrer=www.google.com&tracking_action=preview_click&r3_referer=wol&show_checkout=1
82. Ukraine Competitiveness Rank. Електронне джерело.– Режим доступу:
<https://tradingeconomics.com/ukraine/competitiveness-rank#:~:text=Competitiveness%20Rank%20in%20Ukraine%20is,according%20to%20our%20econometric%20models>.
83. Позиція України в рейтингу країн світу за індексом глобальної конкурентноспроможності 2017-2018. Електронне джерело.– Режим доступу:
<http://edclub.com.ua/analityka/pozyciya-ukrayiny-v-reytyngu-krayin-svitu-za-indeksom-globalnoyi-konkurentospromozhnosti-2>
84. Реформа державного управління. Урядовий портал. Електронне джерело.– Режим доступу:
<https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/efektivne-vryaduvannya/reforma-derzhavnogo-upravlinnya>