

С. Н. Ганущин,  
д. держ. упр., доцент, в.о. завідувача кафедри публічного управління  
та адміністрування, Львівський національний університет  
ветеринарної медицини та біотехнологій імені С. З. Гжицького  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6328-9978>

DOI: 10.32702/2306-6814.2026.1.217

# ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ В СИСТЕМІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ УКРАЇНИ

S. Hanushchyn,  
Doctor of Sciences in Public Administration, Associate Professor,  
Acting Head of the Department of Public Administration and Administration,  
Stepan Gzhytskyi National University of Veterinary Medicine and Biotechnologies, Lviv

## FORMATION OF TAX CULTURE WITHIN THE PUBLIC ADMINISTRATION SYSTEM IN THE CONTEXT OF UKRAINE'S DIGITAL TRANSFORMATION

*У статті досліджено роль податкової культури як ключової передумови демократичного розвитку цифрової держави в умовах трансформації публічного управління та зростання соціальних зобов'язань щодо учасників бойових дій. Метою дослідження є наукове обґрунтування впливу податкової культури на ефективність функціонування системи соціального захисту в контексті цифровізації податкового адміністрування та підвищення рівня довіри громадян до державних інститутів. У межах дослідження здійснено аналіз динаміки податкових надходжень до державного бюджету України за період 2021–2024 рр. на основі офіційних статистичних даних Міністерства фінансів України, що дозволило виявити взаємозв'язок між рівнем податкового комплаєнсу, розвитком цифрових податкових сервісів і стабільністю фінансування соціальних програм. Обґрунтовано, що цифровізація податкового адміністрування сприяє формуванню усвідомленої податкової поведінки, зниженню адміністративних і корупційних ризиків та посиленню соціальної відповідальності платників податків. Доведено, що стабільні податкові надходження виступають фінансовою основою реалізації програм соціального захисту учасників бойових дій, а податкова культура в сучасних умовах набуває системоутворюючого соціального та інституційного значення. Особливу увагу приділено інституційним умовам формування податкової культури в умовах воєнних і післявоєнних трансформацій, що визначають стійкість цифрової держави, її здатність забезпечувати соціальну справедливість та підвищувати ефективність публічного управління. Запропоновано концептуальну модель формування податкової культури як передумови демократичного розвитку цифрової держави, яка поєднує цифрові інструменти публічного управління, довіру платників податків і ефективність соціальної підтримки як взаємопов'язані елементи демократичного розвитку цифрової держави в нестійких умовах нестабільності та стратегічної невизначеності. Результати дослідження можуть бути використані органами публічної влади при формуванні податкової та соціальної політики, а також у наукових дослідженнях, присвячених проблемам цифрового врядування, податкової культури та соціально-економічної безпеки.*

**The article examines the role of tax culture as a key prerequisite for the democratic development of a digital state in the context of public administration transformation and the increasing social obligations toward combatants. The aim of the study is to scientifically substantiate the impact of tax culture on the effectiveness of social protection systems in the context of digitalization of tax administration and the enhancement of citizens' trust in state institutions. The research includes an analysis of the dynamics of tax revenues to the state budget of Ukraine for the period 2021-2024, based on official statistical data from the Ministry of Finance of Ukraine. This analysis allowed for the identification of the relationships between tax compliance, the development of digital tax services, and the stability of social program financing. The study demonstrates that digitalization of tax administration promotes conscious tax behavior, reduces administrative and corruption-related risks, and strengthens taxpayers' social responsibility. It is shown that stable tax revenues serve as the financial basis for implementing social protection programs for combatants, while tax culture in contemporary conditions acquires systemic social and institutional significance. Special attention is given to the institutional conditions for shaping tax culture during wartime and post-war transformations, which determine the resilience of the digital state, its capacity to ensure social justice, and its ability to enhance the effectiveness of public administration. A conceptual model is proposed for the formation of tax culture as a prerequisite for democratic development of a digital state, combining digital public administration tools, taxpayer trust, and the effectiveness of social support as interconnected elements of democratic development under conditions of instability and strategic uncertainty. The research findings can be applied by public authorities in the formulation of tax and social policies, as well as in scholarly studies focused on digital governance, tax culture, and socio-economic security.**

*Ключові слова: податкова культура, діджиталізація, цифровізація, публічне управління, демократичний розвиток, соціальний захист, учасники бойових дій, державне управління.*

*Key words: tax culture, digitalization, digitization, public administration, democratic development, social protection, combat veterans, state governance.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

У сучасних умовах трансформації публічного управління та прискореної цифровізації державних інститутів особливої актуальності набуває проблема формування податкової культури як ключового чинника демократичного розвитку цифрової держави, адже податкова культура виступає інструментом фіскальної ефективності та важливим елементом соціального контракту між державою та громадянами, за рахунок чого підвищується рівень довіри до публічної влади, легітимність податкової системи та спроможність держави забезпечувати соціальні гарантії. Однак, повномасштабні безпекові виклики обумовлюють зростання потреби у соціальному захисті учасників бойових дій, тому, податкова культура набуває особливого суспільного значення. Безумовним фактом виявляється й те, що ефективне функціонування системи соціальної підтримки військовослужбовців та ветеранів російсько-української війни істотно залежить від стабільності бюджетних надходжень, прозорості адміністрування

податків та усвідомлення платниками соціальної відповідальності за фінансування оборонних й соціальних програм. В даному контексті податкова культура поступово трансформується з індивідуальної поведінкової характеристики в стратегічний інституційний ресурс держави, що потребує підвищення рівня податкової культури.

Стає очевидним, що досягнення бажаного результату можливе за рахунок активізації процесів цифровізації, оскільки цифрова держава створює нові можливості через запровадження електронних сервісів, автоматизацію податкового адміністрування, відкритість бюджетних даних та розвиток електронної демократії. Проте, поряд із позитивними ефектами, цифровізація загострює проблеми нерівного доступу до інформаційних ресурсів, цифрової довіри та соціальної інтеграції вразливих груп населення, до яких належать учасники бойових дій, що, своєю чергою, потребує комплексного наукового осмислення взаємозв'язку між податковою культурою, цифровізацією публічного управління та системою соціального захисту, адже доведено, що наявність вагомих напрацювань щодо вирішення проблемних аспектів

податкової культури, цифрового управління та соціальної політики не змогли знайти єдиного підходу до вирішення проблеми їх інтеграції в контексті демократичного розвитку цифрової держави та соціального захисту учасників бойових дій. Окреслені тенденції актуалізують тематику дослідження та обумовлюють потребу в поглибленому вивченні інституційних та соціально-економічних інструментів та механізмів формування податкової культури як передумови зміцнення демократичних засад цифрової держави та підвищення ефективності соціальної підтримки осіб, що беруть участь у захисті територіальної цілісності та державного суверенітету України.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретико-прикладні аспекти дослідження формування податкової культури як передумови демократичного розвитку цифрової держави в умовах соціального захисту учасників бойових дій знаходять своє відображення у працях науковців та практиків. Зокрема, в літературі податкова культура розглядається як складний соціально-економічний і правовий феномен, що охоплює знання податкового законодавства, усвідомлення важливості та необхідності добровільної сплати податкових платежів, взаємодію між державними інститутами та платниками податків, а також етику податкової поведінки суспільства. П. Коломієць [1, с. 236] податкову культуру розглядає в контексті забезпечення податкової безпеки держави та стверджує, що вона є багатовимірним явищем, яке включає політичний, правовий, економічний та етичний аспекти побудови взаємовідносин у суспільстві, пов'язані із оподаткуванням та є невід'ємною складовою загальнонаціональної культури правовідносин у суспільстві.

Л. Мельник [2] в даному контексті наголошує на тому, що податкова культура відображає рівень знань податкового законодавства та його дотримання, свідомість платників щодо їх обов'язків вчасно і в повному обсязі сплачувати податки, а також взаємну повагу між державою та громадянами щодо побудови ефективних бюджетних відносин та забезпечення достатнього рівня податкової безпеки. Схожої позиції дотримуються М. Бліхар, Г. Лук'янова, О. Скочилас-Павлів та М. Вінічук [3], які встановили, що зміцнення податкової культури в Україні істотно залежить від ефективності функціонування органів державної влади та від ефективних механізмів протидії ухиленню від оподаткування [4].

Проаналізовані праці засвідчують, що в науковому дискурсі податкова культура вважається одним із вагомих показників зрілості громадянського суспільства та ефективної взаємодії суб'єктів податкових правовідносин.

На міжнародному рівні дослідження податкової культури знаходять своє відображення у праці С. Ангелікі та Д. Томас [5], які її трактують крізь призму податкового комплаєнсу та значного впливу цифрових технологій на формування поведінкових установок платників податків. Науковці дійшли висновку, що цифрові портали та автоматизовані електронні сервіси сприяють підвищенню добровільної податкової дисципліни,

оскільки забезпечують підвищення доступності, прозорості та довіри між платниками податків та податковими органами. Своєю чергою, зазначене обумовлює розвиток стійкої культури податкової відповідальності та вплив норм, справедливості, довіри й культурних чинників на рівень податкового комплаєнсу.

В окремих зарубіжних джерелах, а саме у працях С. Хесамі, Х. Дженкінс та Г. Дженкінс [6] значна увага приділяється цифровій трансформації податкового адміністрування, електронному документообігу та автоматичному формуванню податкових декларацій, що значною мірою знижує адміністративні витрати та сприяє підвищенню ефективності дотримання податкових правил. Зазначені тенденції доводять вагомість цифровізації у формуванні податкової культури демократичної держави.

О. Бурштанінова [7] стверджує, що підвищення податкової культури вимагає цілеспрямованої освіти платників податків, прозорих процедур податкового адміністрування та активної взаємодії між державою і суспільством. Стає очевидним, що цифрова трансформація податкової системи виступає частиною філософії сучасної держави, а цифрові технології змінюють не лише технологічні аспекти адміністрування податків, а й соціальні очікування й ставлення платників до податкової системи, що впливає на формування податкової культури.

Водночас, на фоні значних досліджень у сфері податкової поведінки, достатньо обмеженими є дослідження щодо інтеграції основних аспектів соціального захисту учасників бойових дій з питаннями податкової культури та цифрового управління. В даному контексті швидше розглядаються проблемні питання загальних моделей комплаєнсу та цифровізації оподаткування, аніж специфічних соціальних засад, що обумовлює необхідність поглиблення наукових досліджень в даному напрямку.

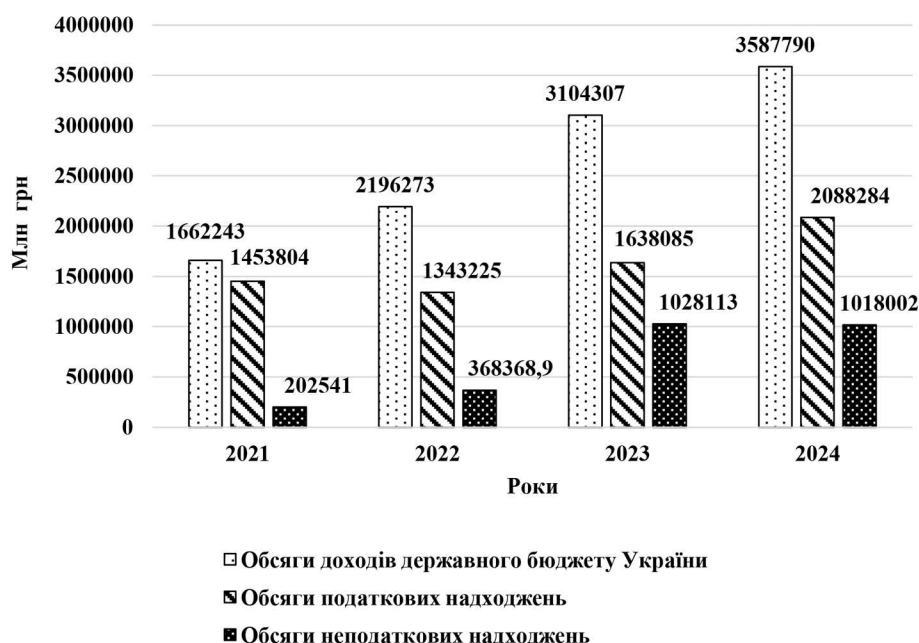
## ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Мета статті полягає в науковому обґрунтуванні ролі податкової культури як ключової передумови демократичного розвитку цифрової держави та визначення її впливу на ефективність системи соціального захисту учасників бойових дій в умовах трансформації публічного управління.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Результати проведених досліджень засвідчують, що в теоретичному вимірі податкова культура розглядається як системоутворюючий елемент взаємодії між державою і суспільством, що забезпечує легітимність фіскальної політики та сталість соціальних гарантій, в тому числі учасників бойових дій. Окреслені тенденції доводять, що розвиток концепції цифрової держави як демократичної моделі публічного управління, орієнтованої на довіру, партнерство та відповідальність, є особливо актуальним для України.

Дослідження кількісних показників функціонування податкової системи України впродовж 2021—2024 рр. дозволяє оцінити динаміку доходів державного бюджету



**Рис. 1. Динаміка обсягів доходів державного бюджету України в розрізі податкових та неподаткових надходжень у 2021—2024 рр., млн грн**

Джерело: сформовано за даними [8].

ту України в розрізі податкових та неподаткових надходжень (рис. 1).

Як засвідчують результати проведеного дослідження питому вагу у структурі доходів державного бюджету України впродовж аналізованого періоду становлять податкові надходження, обсяги яких у 2021 р. становили 1453804 млн грн та знизилися у 2022 р. до 1343225 млн грн, що обумовлено повномасштабним вторгненням росії на територію України, внаслідок чого значна кількість платників податків залишилася на окупованих територіях, певна частина припинила своє функціонування, а спрощення системи оподаткування й зниження рівня податкового навантаження призвели до недоотримання бюджетом фінансових ресурсів. Період 2023—2024 рр. характеризується відносною стабілізацією ситуації щодо обсягів податкових надходжень до державного бюджету України, зокрема їх сума зросла до 1638085 млн грн у 2023 р. та до 2088284 млн грн у 2024 р., що виявляється позитивним явищем та свідчить про відносну стабілізацію макроекономічної ситуації в країні.

Важливою характеристикою такого відновлення податкових надходжень за умов збереження високих безпекових ризиків та значного бюджетного навантаження є не лише кількісне зростання дохідної частини бюджету, а й якісна зміна механізмів її формування. Зазначимо, що частка податкових надходжень зросла за рахунок підвищення рівня податкового комплаєнсу та збереження фіскальної дисципліни платників податків. Зазначена динаміка є своєрідним індикатором поступового формування відповідальної податкової поведінки в суспільстві навіть у кризових умовах функціонування держави. Стає очевидним, що роль податкової культури як фактора фінансової стійкості держави є надзвичайно важливою.

Особливого значення в даному процесі набула цифровізація податкового адміністрування, оскільки впродовж 2021—2024 рр. активно впроваджувалися електронні сервіси податкової звітності, автоматизовані системи аналізу ризиків, а також цифрові канали комунікації між платниками податків та податковими органами. Безумовно, що інструменти цифровізації знизили адміністративні витрати та корупційні ризики, підвищили прозорість податкових процедур та зміцнили довіру громадян до органів державної влади. Результати проведених досліджень дають підстави стверджувати, що цифрова держава створює інституційні умови для трансформації податкової культури з примусово-адміністративної у свідомо-добровільну.

Водночас, зростання обсягів податкових надходжень до державного бюджету України створює належні умови для забезпечення соціального захисту учасників бойових дій, адже стабілізація податкових надходжень є одним із основних чинників забезпечення фінансування програм соціальної підтримки ветеранів, військовослужбовців та членів їх сімей. Стає очевидним, що податкова культура в умовах війни набуває економічного, соціального та морального вираження, оскільки рівень добровільної податкової дисципліни суспільства безпосередньо впливає на спроможність держави виконувати свої соціальні зобов'язання, гарантувати безпеку та забезпечувати належний рівень якості життя населення.

На основі отриманих результатів проведеного дослідження можна сформувати авторську концептуальну модель формування податкової культури як передумови демократичного розвитку цифрової держави, яку узагальнимо на рис. 2.

Ключовими компонентами запропонованої моделі є цифрові технології, прозорість і комплаєнс, освітня складова, соціальна підтримка учасників бойових дій та



**Рис. 2. Модель формування податкової культури як передумови демократичного розвитку цифрової держави**

Джерело: власна авторська розробка.

довіра громадян. При цьому, цифровізація податково-го адміністрування виступає первинним інституційним чинником, що забезпечує прозорість і доступність податкових процедур, що забезпечує зростання довіри платників податків до державних інститутів та формування стійких норм добровільного податкового комплаєнсу. Роль податкових надходжень розкривається у тому, що їх стабільні надходження формують фінансову базу для реалізації соціальних програм, серед яких програми соціального захисту учасників бойових дій. В сукупності такі процеси обумовлюють зміцнення демократичного розвитку цифрової держави, орієнтованої на партнерські відносини між державою та громадянами.

Таким чином можна стверджувати, що податкова культура поєднує фінансову стійкість, цифрову трансформацію та соціальну відповідальність держави і виступає системоутворюючою категорією, розвиток якої критично важливий для ефективного функціонування цифрової держави та для забезпечення належного соціального захисту учасників бойових дій.

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що податкова культура виступає не лише елементом податкової системи країни, а й системоутворюючою передумовою демократичного розвитку цифрової держави, яка визначає характер взаємодії між державою й громадянами, рівень довіри до публічної влади та спроможність держави забезпечувати соціальні гарантії. В умовах зростаючого впливу викликів війни посилюється потреба у соціальному захисті учасників бойових дій, внаслідок чого значення податкової культури істотно зростає, адже саме вона забезпечує стабільність і повноту бюджетних надходжень й легітимність, прозорість і чесність перерозподільних процесів.

Емпіричний аналіз динаміки податкових надходжень до державного бюджету України у 2021—2024 рр. засвідчив, що навіть в умовах воєнної економіки збереження та поступове зростання фіскальної спроможності держави можливе за рахунок підвищення рівня податкового комплаєнсу, розвитку цифрових інструментів адміністрування та формування усвідомленої податкової поведінки платників. Це підтверджує, що цифровізація податкового адміністрування є не лише технічним, а й інституційно-культурним чинником, який сприяє трансформації податкової культури у напрямі добровільності, прозорості та партнерства.

В процесі дослідження доведено, що стабільні податкові надходження виступають фінансовою основою реалізації програм соціального захисту учасників бойових дій, а отже податкова культура набуває виразного соціального й ціннісного виміру та формує суспільне розуміння взаємозв'язку між виконанням податкових зобов'язань і можливостями держави гарантувати соціальну справедливість, підтримку ветеранів та членів їхніх сімей. У цьому контексті податкова культура розглядається як елемент соціального контракту, що посилює демократичну легітимність цифрової держави.

Запропонована в дослідженні концептуальна модель формування податкової культури дозволяє систематизувати взаємозв'язки між цифровізацією податкового адміністрування, рівнем довіри платників податків, стабільністю бюджетних надходжень і ефективністю соціального захисту учасників бойових дій. Реалізація цієї моделі в практиці публічного управління може сприяти підвищенню інституційної стійкості держави, зниженню соціальних ризиків і посиленню демократичних засад цифрового врядування.

Перспективи подальших наукових розвідок пов'язані з поглибленням кількісної оцінки впливу податкової культури на фінансову стійкість системи соціального захисту, зокрема шляхом економетричного моделювання взаємозв'язку між рівнем податкового комплаєнсу

нсу, цифровізацією адміністрування та обсягами соціальних видатків. Доцільним є також дослідження регіональних особливостей формування податкової культури в Україні, а також порівняльний аналіз із практиками інших країн, що перебувають у стані воєнних або післяконфліктних трансформацій.

## Література:

1. Коломієць П.В. Забезпечення податкової безпеки України: правові аспекти, ризики та шляхи нейтралізації загроз. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. 2025. Вип. 90. Ч. 3. С. 232—237. URL: DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.-90.3.33>.
2. Мельник Л. Напрями формування податкової культури. Економіка та суспільство. 2021. № 26. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-37>.
3. Blikhar M., Lukianova H., Skochyliias-Pavliv O., Vinichuk M. Institutional Stability of Public Administration: The Economic and Legal Dimension. Naukovyi Visnyk Natsionalnoho Hirnychoho Universytetu. 2024. № 2. P. 178—184. URL: DOI: <https://doi.org/10.33271/nvngu/2024-2/178>.
4. Blikhar M.M., Ortynska N.V., Dufeniuk O.M., Vinichuk M.V., Matviienko O.I. Economic and legal mechanism for combating legalization (laundering) of income resulting from tax evasion in the context of deoffshorization of Ukraine's economy. Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice. 2021. Vol. 5 (40). P. 497—505. URL: DOI: [10.18371/fcaptp.v5i40.245204](https://doi.org/10.18371/fcaptp.v5i40.245204).
5. Angeliki S.V., Thomas D.K. Tax Compliance Determinants in a Challenging Fiscal Environment: Evidence from a Greek Experiment. International Journal of Financial Studies. 2025. Vol. 13. Is. 83. URL: <https://doi.org/10.3390/ijfs13020083>.
6. Hesami S., Jenkins H., and Jenkins G.P. Digital Transformation of Tax Administration and Compliance: A Systematic Literature Review on E-Invoicing and Prefilled Returns. Digital Government: Research and Practice. 2024. Vol. 5. Is. 3. P. 1—20. URL: <https://doi.org/10.1145/3643687>.
7. Бурашнікова О. Філософія цифровізації податкової системи у контексті державності та сталого розвитку. Humanities studies. 2025. № 24 (101). С. 9—21. URL: doi: <https://doi.org/10.32782/hst-2025-24-101-01>.
8. Доходи Зведеного бюджету України, 2021-2024 рр. Міністерство фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2024/>.

## References:

1. Kolomiiets, P. V. (2025), "Ensuring Ukraine's tax security: Legal aspects, risks, and ways to neutralize threats", Scientific Bulletin of Uzhhorod National University, vol. 90 (3), pp. 232—237. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.90.3.33>.
2. Melnyk, L. (2021), "Directions of forming tax culture", Economics and Society, vol. 26. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-26-37>.
3. Blikhar, M., Lukianova, H., Skochyliias-Pavliv, O., & Vinichuk, M. (2024), "Institutional stability of public

administration: The economic and legal dimension", Scientific Bulletin of the National Mining University, vol. 2, pp. 178—184. DOI: <https://doi.org/10.33271/nvngu/2024-2/178>.

4. Blikhar, M. M., Ortynska, N. V., Dufeniuk, O. M., Vinichuk, M. V., & Matviienko, O. I. (2021), "Economic and legal mechanism for combating legalization (laundering) of income resulting from tax evasion in the context of deoffshorization of Ukraine's economy", Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice, vol. 5 (40), pp. 497—505. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v5i40.245204>.

5. Angeliki, S. V., & Thomas, D. K. (2025), "Tax compliance determinants in a challenging fiscal environment: Evidence from a Greek experiment", International Journal of Financial Studies, vol. 13 (2) 83. DOI: <https://doi.org/10.3390/ijfs13020083>.

6. Hesami, S., Jenkins, H., & Jenkins, G. P. (2024), "Digital transformation of tax administration and compliance: A systematic literature review on e-invoicing and prefilled returns", Digital Government: Research and Practice, vol. 5 (3), pp. 1—20. DOI: <https://doi.org/10.1145/3643687>.

7. Burashnikova, O. (2025), "Philosophy of digitalization of the tax system in the context of statehood and sustainable development", Humanities Studies, vol. 24 (101), pp. 9—21. DOI: <https://doi.org/10.32782/hst-2025-24-101-01>.

8. Ministry of Finance of Ukraine. (2024), "Consolidated budget revenues of Ukraine", 2021—2024, available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2024/> (Accessed 28 December 2025).

Стаття надійшла до редакції 29.12.2025 р.

<https://nayka.com.ua>

Електронне фахове видання

**ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ**  
удосконалення та розвиток

**Виходить 12 разів на рік**

включено до переліку наукових фахових видань України  
з питань **ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ**  
(Категорія «Б»)

Наказ Міністерства освіти і науки України  
від 28.12.2019 №1643

Спеціальність 281

e-mail: [economy\\_2008@ukr.net](mailto:economy_2008@ukr.net)



viber: +38 050 3820663