

**І. А. Башинський**, аспірант кафедри державного управління і місцевого самоврядування Херсонського національного технічного університету

### ПОДАТКОВА КУЛЬТУРА: ГЕНЕЗИС ТА СТАЛІ ПОГЛЯДИ НА ЗМІСТ ПОНЯТТЯ

*Досліджено погляди на зміст поняття “податкова культура”, запропоновано комплексний підхід до його визначення за основними критеріями, що підкреслюють різні аспекти податкової культури. Окремо розкрито сутність, структуру та механізм формування податкової культури в аспекті державного управління.*

*Ключові слова: культура; податки; податкова культура; платники податків; фіскальна служба; державна податкова політика.*

*The article examines the views on the meaning of “tax culture” proposed a comprehensive approach to its definition on the main criteria that emphasize different aspects of tax culture. Separately, the essence, structure and mechanism of formation of tax culture in terms of governance.*

*Key words: culture; taxes; tax culture; taxpayers; fiscal service; state tax policy.*

**Постановка проблеми.** Україна потребує формування нової державної податкової політики, спрямованої на побудову стабільної та справедливої системи оподаткування, зменшення податкового тиску й забезпечення збалансованості фіскальних інтересів держави та соціальних потреб платників податків.

Постійні реформи у сфері податкових відносин продиктовані дефіцитом бюджетних ресурсів та нерівномірністю податкових надходжень до бюджетів різного рівня. Обмеженість держави в інструментах нарощування доходів за рахунок збільшення рівня податкового навантаження платників створює передумови для розвитку іншого сегмента податкової діяльності – відшукування резервів підвищення збирання доходів за рахунок зміцнення податкової дисципліни та підвищення рівня податкової культури всіх учасників податкових відносин. Посилення заходів кримінальної та адміністративної відповідальності за податкові правопорушення також не може бути єдиним розв’язанням цієї проблеми.

У зв’язку з цим усе частіше порушується питання про потребу вироблення державної стратегії формування податкової культури учасників податкового процесу. Світовий досвід у цьому сегменті державного управління показує необхідність визначення та однозначного розуміння базових категорій податкових відносин, уточнення поняття “податкова культура”, вироблення єдиних науково обґрунтованих підходів до формування національної податкової культури з урахуванням економічних, фінансових, демографічних та соціальних особливостей розвитку держави.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання, пов’язані з дослідженням категорії “податкова культура”, в науковій літературі висвітлено в багатьох фахових виданнях і наукових статтях. Особливої уваги заслуговують праці В. Андрущенка, З. Варналія, Т. Воїнової, Л. Тарангул, В. Капустяна, О. Ковнір, А. Крисоватого, А. Лаврешова, С. Оншинко, О. Павленко, В. Печуляка, В. Ткачука та ін. Однак за всієї значущості отриманих результатів, теоретичні дослідження, присвячені аналізу природи податкових відносин, сутності, структури, механізму формування податкової культури в аспекті державного управління, ще недостатньо розроблені.

© І. А. Башинський, 2014

**Мета статті** – висвітлення генезису та сталих поглядів на зміст поняття “податкова культура”, узагальнення й уточнення теоретичних підходів до розкриття її змісту, визначення функціональних елементів та надання авторського визначення поняття податкової культури в контексті науки державного управління.

**Виклад основного матеріалу.** Однозначного трактування змісту поняття “податкова культура” в науковій літературі досі не існує. Однак можна припустити, що це поняття генетично виникло в рамках європейської науки в результаті сполучення спільних філософсько-соціологічних та економічних понять культури та податку. Перед тим як перейти до розгляду поняття безпосередньо самої податкової культури, вважаємо за необхідне окремо розглянути її складові, тобто “культура” і “податок”.

З’ясування сутності податкової культури передбачає, перш за все, прийняття за аксіому, що ця категорія є соціальним явищем (підсистемою другого порядку), складовою та відображенням загальної культури як сфери правовідносин, яка, у свою чергу, є елементом складнішої соціальної системи – соціального буття. Тобто поняття “культура” (подібно до категорій “право”, “економіка”) за своїм змістом досить широке, складне і багатогранне явище суспільного життя.

Ця властивість культури викликала необхідність вивчення її представниками різних наук (філософії, соціології, правознавства тощо), а кожен дослідник культури має свій підхід до неї і розглядає більш конкретно ту чи іншу її грань, сторону. У різних джерелах існує понад 400 визначень культури залежно від сфери суспільних відносин.

Ось деякі з них: культура – те, що складається зі знань, вірувань, законів, моральних норм, звичаїв, різних здібностей і звичок, засвоєних людиною як членом певної соціальної спільності; культура – це особливо регульований механізм суспільства, засіб його адаптації до середовища проживання [1].

Українське законодавство так визначає термін культура: сукупність матеріального і духовного надбання певної людської спільноти (етносу, нації), нагромадженого, закріпленого і збагаченого протягом тривалого періоду, що передається від покоління до покоління, включає всі види мистецтва, культурну спадщину, культурні цінності, науку, освіту і відображає рівень розвитку цієї спільноти [2].

Поняття культури вживається для характеристики матеріального і духовного розвитку в певних історичних епохах, суспільно-економічних формаціях, у специфічній сфері діяльності або життя людей. Таким чином, культура передбачає цілеспрямований вплив людини не тільки на природу, культура – це виховання самої людини, в тому числі на ставлення до податків.

Інша складова досліджуваного поняття – податкова. Автори Нового словника української мови пропонують визначення терміна “податок” як установлюваний державою обов’язковий збір з населення, підприємств і організацій та відповідно “податковий” як пов’язаний з розподілом і сплатою податків [3].

Податковий кодекс України визначає термін “податок” як обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу [4].

Як об’єкт багатопланового вивчення податок – це не лише державний фіскальний інструмент, а ще й соціально-економічний інститут, що сприяє задоволенню конкретних суспільних потреб та формує матеріальну базу соціальної відповідальності держави і правопорядку в суспільстві. Успішність справляння податків зав’язана на ментальності населення, яка в цьому аспекті втілюється в рівні податкової культури.

Отже, лише після окремого розгляду та аналізу понять “культура” і “податки” можна дати найбільш узагальнене визначення сутності податкової культури як частини і відображення загальнонаціональної культури держави, пов’язаної з діяльністю всіх учасників податкових

## Теорія та історія державного управління

відносин щодо повної та своєчасної сплати податків і зборів до бюджетів. Це, на наш погляд, найбільш ємне, універсальне і водночас найбільш спрощене визначення досліджуваного поняття.

Поняття “податкова культура” уперше було застосовано понад 85 років тому, коли Й. Шумпетер використав цей термін у своїй статті “Економіка і соціологія прибуткового податку”, зазначивши, що податкова культура є вираженням людської духовності і творчості [5].

У науково-практичній та навчальній літературі існують різноманітні визначення категорії “податкова культура”. Це пов’язано, по-перше, з багатоаспектністю, неоднозначністю категорії податкової культури як частини культури національної, по-друге, з надзвичайною важливістю податкової культури в житті не лише окремої людини, групи людей, а всього суспільства в цілому.

Для прикладу пропонуємо декілька визначень податкової культури різних авторів.

Таблиця 1

### Трактатування податкової культури в літературних джерелах

Джерело	Запропоноване визначення
Андрущенко В. Л.	Податкова культура – різновид культури грошових відносин, форма прикладної, утилітарної етики, що передбачає конкретні процедури і правила, які відрізняють правильне від неправильного, моральне від аморального [6]
Богославець Т. Н.	Податкова культура – це не особлива частина культури, а ніби “проекція” загальної культури на сферу соціально-економічних відносин [7]
Василенко А. В.	Податкова культура – рівень розвиненості податкових відносин, які ґрунтуються на професіоналізмі, відповідальності, правових знаннях представників законодавчої та виконавчої влади, що забезпечує відповідну соціально активну і культурно-етичну поведінку платників податків [8]
Виходець А. М. Кизилова Є. А.	Податкова культура – своєчасна сплата податків і обов’язкових відрахувань до державних цільових фондів у терміни, що встановлюються законодавчими і нормативними документами [9]
Воїнова Т. Павленко О.	Податкова культура – рівень розвитку суспільства, виражений в існуючих нормах системи оподаткування, глибині податкових знань населення, умовах розвитку підприємництва, а також в усвідомленні потреби виконання податкових зобов’язань [10]
Іванов Ю. Б. Бережна Ю. В.	Податкова культура – це частина загальнонаціональної культури країни, яка відображає рівень знання та дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноти і своєчасності сплати до держави податків, зборів та інших обов’язкових платежів, знання своїх прав, виконання своїх обов’язків платниками податків та контрольними органами, розуміння всіма громадянами важливості сплати податків для держави та суспільства [11]
Ілімжанова З. А.	Податкова культура – це сукупність суб’єктивних і об’єктивних чинників поведінки платника податків, форм взаємовідносин платників податків з органами податкової служби, що сприяє гармонійному, еволюційному розвитку податкової системи країни [12]

Карпінський Б. А.	Податкова культура – спосіб поведінки, що передбачає наявність та дотримання стабільного, дійового податкового законодавства в державі, та визначає рівень розвитку суспільства, вираженого в чинних нормах [13]
Касимов Д. О.	Податкова культура – це узгоджена система цілей, цінностей і принципів діяльності суб'єктів оподаткування з метою формування партнерських відносин у податковому процесі [14]
Кирилов О. Д. Ткаличева Е. В.	Податкова культура – система соціально-психологічних та економіко-правових відносин між платниками податків та працівниками податкових служб з приводу сплати податкових платежів до бюджетів усіх рівнів управління та державних цільових фондів, що ґрунтуються на принципах професійності, відповідальності та культурно-етичних принципах [15]
Крисоватий А. І. Іванов Ю. Б. Кізіма А. Я. Карпова В. В.	Податкова культура визначається через категорії, що охоплюють майже всі явища процесів оподаткування, специфіку фіскальних правовідносин, виступаючи засобом людської діяльності в податковій сфері, та складається з сукупності таких елементів: <ul style="list-style-type: none"> <li>• податкових знань (інтелектуальний зріз);</li> <li>• власних оцінок механізмів оподаткування та суспільних настанов, упевненості в необхідності та соціальній корисності законів і підзаконних актів (емоційно-психологічний зріз);</li> <li>• реальної поведінки суб'єктів господарювання, уміння користуватися правовим інструментарієм: законами та іншими нормативно-правовими актами у практичній діяльності (поведінковий зріз) [16]</li> </ul>
Махоніна А. А.	Податкова культура – це відносно цілісна підсистема економічної та загальної культури людини, пов'язана з нею єдиними категоріями: культурою мислення, поведінки, спілкування і діяльності, яка розкриває приватний аспект буття людини в податковій сфері [17]
Ручкіна В. М.	Податкову культуру в інституціональному аспекті можна визначити як переконання, цінності, знання, що передбачають своєчасну сплату податків і обов'язкових відрахувань відповідно до умов чинного законодавства держави. Формування та розвиток податкової культури відбуваються за допомогою формальних і неформальних інституцій. Формальні інституції створюють законодавчу платформу, неформальні інституції є платформою переконань, цінностей, знань, що дозволяють підвищувати рівень податкової обізнаності платника податків [18]
Суббот А. І. Зикун Н. І. Жаров А. І.	Податкова культура – це соціально-економічні, психолого-педагогічні взаємовідносини між платником податків і податківцем на основі досконалого знання податкових законів і нормативно-правових документів, культури спілкування, культурно-моральні, етичні та професійні складові гарантування безпечної податкової діяльності та своєчасного наповнення бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів [19]
Таранов І. М.	Податкова культура у суспільстві характеризується не лише ставленням платників податків до своїх конституційних обов'язків щодо сплати податків у державну скарбницю, а також шанобливим ставленням працівників фіскальних органів до суб'єктів податку [20]

Трофімова Л. В. Доманський О. В. Войтенко В. Г. Шашенков Я. О.	Податкова культура – усвідомлення кожним відповідальності за виконання податкового обов’язку в поєднанні з глибоким почуттям внутрішньої свободи й розумінням важливої ролі у суспільстві, духовно вихованою волею, потреба володіти комплексними знаннями податкового та іншого законодавства для реалізації загальнолюдських цінностей. Податкова культура однаково стосується і платників, і збирачів податків. У перших вона зводиться до громадянської лояльності перед фіскальним тиском, у других – професійної компетентності та морально-етичної відповідності виконуваному службовому обов’язку [21]
Ткачук В. Г.	Податкова культура – це відносно цілісна підсистема економічної і загальної культури людини, пов’язана з нею єдиними категоріями: культурою мислення, поведінки, спілкування, діяльності, що розкриває приватний аспект буття людини в податковій сфері [22]
Цимбалюк І. О.	Податкова культура характеризується умовами реалізації прав та рівнем виконання обов’язків усіх суб’єктів податкових відносин – держави, податкових органів та платників податків [23]

Усі наведені визначення поняття податкової культури не суперечать один одному, а характеризують її з різних аспектів. Крім того, відмінність полягає в тому, що одні даються у вузькому значенні, інші – в широкому.

Так, одні науковці бачать податкову культуру як відносно вузьке поняття: ступінь відповідальності платника податків, його податкова свідомість та податкова дисципліна. Інші вважають, що це поняття винятково широке, що включає не тільки безпосередньо податкову правосвідомість, але й пов’язані між собою як офіційні, так і неофіційні інститути держави, а також систему відносин усіх учасників податкового процесу.

Вважаємо, що повно й точно розкрити сутність податкової культури одним тлумаченням досить складно, адже податкова культура суспільства – поняття складне й багатогранне, яке охоплює не лише фінансово-економічний аспект, а також морально-етичний, політичний, правовий, психологічний, управлінський, виховний та організаційний [24].

Для повного розуміння суті досліджуваного поняття пропонуємо застосувати комплексний та всебічний підхід до його визначення за основними критеріями, що підкреслюють різні аспекти податкової культури:

1. Податкова культура – це складне системне явище, що охоплює за суб’єктивним критерієм податкову культуру особи (працівника фіскального органу та громадянина – платника податків); корпоративну податкову культуру (фіскального органу всередині його структури та відносин з платниками податків); податкову культуру суспільства (культура податкових правовідносин органів державної влади і місцевого самоврядування, громадських організацій та платників податків).

Податкова культура платників податків, з одного боку, фокусує податкову культуру владних структур, з іншого – виступає зовнішнім проявом загальної культури суспільства, сформованих морально-етичних цінностей. Податкова культура є реакцією суспільства на рівень ефективності діяльності влади.

2. Податкова культура за об’єктивними організаційно-правовими критеріями розглядається як сфера суспільних відносин, у якій здійснюється взаємодія суб’єктів у сфері оподаткування та культури. Специфікою інституту податкової культури є не просто механічне об’єднання цих двох сфер, а саме взаємопроникнення через податкову поведінку суб’єктів оподаткування. Ця обставина передбачає не лише податкову частину даного середовища, але й моральні засади в діяльності цих суб’єктів. Економічні та податкові закони слабо діють там, де немає мінімуму моральності та соціальної справедливості [14].

3. Податкова культура як одна з головних ознак громадянського суспільства є складовою загальнонаціональної культури – правової, економічної, політичної, фінансової, організаційної [21]. Податкова культура складається з усвідомлення громадянами всієї важливості для держави сплати податків (як складник політичної культури), знання своїх прав та обов'язків у процесі їх сплати (як складник правової культури), досконалого знання й безумовного виконання податкового законодавства та підзаконних нормативно-правових актів (як складник економічної культури), своєчасного подання бухгалтерської та податкової звітності (як складник фінансової культури), запровадження в податкових органах ідеології організації, виконання усталеної моделі управління, традицій, соціальних цінностей та норм поведінки (як складник організаційної культури), а також дотримання норм етики у взаємному спілкуванні платників і працівників фіскальних органів [24].

4. В інституціональному аспекті податкова культура розглядається як специфічний міжгалузевий фінансово-соціальний інститут, що характеризується нормативними, ціннісними, регламентаційними комплексами, що регулюють податкову діяльність. Податковій культурі властиві елементи як формальних інститутів (законодавчі та інші нормативно-правові акти, які створюються органами державної влади й супроводжуються фахівцями в податковій сфері – державними службовцями), так і неформальних інститутів (загальноприйняті традиції та звички обчислення й сплати податків, що зумовлюють моделі поведінки платників, які формуються податковою культурою) [14].

5. Податкова культура є відображенням загальнонародської культури, визначається як сукупність переконань, настанов і цінностей, що мають пряме й безпосереднє відношення до суб'єктів податкових відносин. У цьому аспекті податкова культура – це стала система цінностей і стереотипів поведінки, культурних еталонів, традицій, соціальних звичок і вмінь, що відтворюють домінуючі в суспільстві зразки та моделі правомірної податкової поведінки [14].

6. Одними з головних структурних елементів податкової культури є податкова свідомість, податкова дисципліна та податковий менталітет. Податкова свідомість – це ставлення громадян до податкового права, податкових подій, яке ґрунтується на знаннях законів і почуттях (сприйняття на суб'єктивному рівні). Податковий менталітет характеризує певні особливості масової податкової свідомості та поведінки людей. Податкова дисципліна – це систематичне навчання, розвиток, контроль моральних та фінансових здібностей і можливостей платника податків своєчасно й у повному обсязі розраховуватися з бюджетами.

7. Податкова культура – це сукупність суб'єктивних і об'єктивних чинників поведінки платника податків, форм відносин платника податків з органами фіскальної служби, що сприяє гармонійному, еволюційному розвитку податкової системи країни. Податкова культура виступає регулятором поведінки не тільки платника податків, але й безпосередньо податкового працівника [12].

Звичайно, наведений перелік не є вичерпним – його можна доповнювати або змінювати залежно від напрямків наукових досліджень.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.** Генезис та сталі погляди на зміст поняття “податкова культура” підтверджують, що податкова культура – складний феномен, вона охоплює економічний, соціальний, правовий, етичний аспекти суспільних відносин.

Отже, на підставі аналізу наявних понять податкової культури пропонуємо його уточнене міждисциплінарне визначення, яке звучить так: це різновид загальної культури суспільства, що становить систему цінностей і стереотипів поведінки, культурних еталонів, традицій, соціальних звичок та економічних знань, які відтворюють домінуючі в суспільстві зразки й моделі правомірної фіскальної поведінки суб'єктів податкових відносин.

Крім того, заслуговує на увагу визначення поняття податкової культури в галузі науки “Державне управління”. Податкова культура є інтегрованим поняттям, явищем, об'єктом державного управління сфери суспільних відносин у галузі оподаткування та культури, метою

реалізації державної податкової політики, результатом гармонійного поєднання фіскальних інтересів держави та соціальних потреб платників податків на основі формування партнерських відносин.

Механізм формування податкової культури в Україні в аспекті державного управління передбачає поетапну заміну процесу спонтанного вироблення мотивації платників податків до сплати податків, розробки нових форм і методів організації податкових відносин на регульований і прогнозований процес у рамках державної стратегії програми формування податкової культури в Україні [14].

В умовах трансформації соціально-економічних відносин в Україні вважаємо актуальними та перспективними подальші дослідження поняття податкової культури в галузі науки державного управління.

### Список використаних джерел:

1. Культурология. XX век: энциклопедия : в 2 т. / главный редактор и составитель С. Я. Левит. – СПб. : Университетская книга, 1998. – 640 с.
2. Про культуру [Електронний ресурс] : Закон України від 14 грудня 2010 р. № 2778-VI. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>
3. Новий словник української мови : в 3-х т. – Т. 2. – К. : АКОНІТ, 2001.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Nerre, Birger (2001g) : The Concept of Tax Culture. In: National Tax Association. Proceedings Ninety-Forth Annual Conference 2001. – Baltimore, Maryland. Edited by Sally Wallace. NTA, Washington DC.
6. Андрущенко В. Л. Умови та ідеали податкової культури / В. Л. Андрущенко // Професійна етика працівника державної податкової служби як складова етики державного службовця України : матер. наук.-практ. конф. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2006. – С. 13–17.
7. Богославец Т. Н. Налоговая культура в условиях социальных трансформаций / Т. Н. Богославец // Вестник Омского университета. Серия : “Экономика”. – 2011. – № 1. – С. 193–196.
8. Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні / А. В. Василенко // Економічний вісник університету. – Київський національний торговельно-економічний університет. – 2011. – 17/1.
9. Виходец А. М. Культура и этика взаимоотношений налоговых инспекторов с налогоплательщиками / А. М. Виходец, Э. А. Кизилова // ВНСУ. – 1999.
10. Воїнова Т. Деякі питання формування податкової культури в сучасних умовах / Т. Воїнова, О. Павленко // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 37. – С. 55–59.
11. Иванов Ю. Б. Сутність та ключові аспекти податкової культури як чинника національної економічної безпеки / Ю. Б. Иванов, Ю. В. Бережна // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції. – Донецьк, 2009. – С. 34–37.
12. Илимжанова З. Налоговая культура и налоговые отношения / З. Илимжанова // Каржы Каражат – Финансы Казахстана. – 1999. – № 2. – С. 58–60.
13. Карпінський Б. А. Удосконалення взаємин податкової служби з платниками податків / Б. А. Карпінський // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 2 (68). – С. 128–136.
14. Касимов Д. О. Институциональные основы формирования и развития налоговой культуры : автореф. дис. на соиск. научн. степ. канд. экон. наук : спец. 08.00.10 “Финансы, денежное обращение и кредит” / Д. О. Касимов. – Саратов, 2012. – 20 с.
15. Кирилов О. Д. Проблеми формування податкової культури в Україні / О. Д. Кирилов, Е. В. Ткаличева // Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля, 2008.

16. Податковий менеджмент : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова – К. : Знання, 2008. – 525 с.
17. Махонина А. А. Формирование налоговой культуры старших подростков в системе экономического воспитания учреждений дополнительного образования : дис. ... канд. пед. наук : спец. 13.00.01 / А. А. Махонина. – Волгоград, 2002. – 216 с.
18. Ручкіна В. М. Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин / В. М. Ручкіна // Економіка промисловості. – 2013. – № 1–2 (61–62). – С. 194–200.
19. Суббот А. Формування податкової культури як завдання процесу модернізації ДПС України / А. Суббот, Н. Зикун, А. Жарова // Науковий вісник ДПА України. – 2003. – № 4.
20. Таранов І. М. Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / І. М. Таранов. – Тернопіль, 2004. – 20 с.
21. Податки: юридична практика : [у 4 т.] / Л. В. Трофімова, О. В. Доманський, В. Г. Войтенко, Я. О. Шашенков ; Держ. податк. адмін. України ; редкол. : С. В. Буряк [та ін.]. – К. : ІВЦ ДПА України, 2009.
22. Ткачук В. Г. Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік / В. Г. Ткачук : мат. наук.-практ. конф. – Том 2 // Формування податкової культури населення в системі економічного виховання суспільства. – Ч. II. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 484–487.
23. Цимбалюк І. О. Податкова культура як фактор дієвості податкових реформ / І. О. Цимбалюк // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика : матеріали XVII міжн. наук.-практ. конф. (29–30 травня 2012 р.) ; відп. ред. Л. Г. Ліпич. – Луцьк : Волинська мист. агенція “Терен”, 2012. – С. 225–227.
24. Башинський І. А. Формування податкової культури в Україні / І. А. Башинський // Зб. наук. праць Херсонського національного технічного університету. – 2011. – Вип. 2 (5). – С. 9–14.

