

В.П. СИНЧАК

(Хмельницький університет управління та права,
м. Хмельницький, Україна)

Податкова культура як феномен працівників податкової служби

Обґрунтовано сутність податкової культури. Проаналізовано різні підходи до розкриття сутності податкової культури. Виявлено неоднозначність у підходах до тлумачення податкової культури. Наведено авторське визначення податкової культури працівника податкової служби. Визначено податкову культуру як особливий вид культури в діяльності працівників податкової служби. Доведено необхідність набуття явища податкової культури ще до зарахування особи на роботу до податкового відомства. Виокремлено основні ознаки феноменальності податкової культури податківця. Аргументовано доцільність досягнення платниками податків високого рівня податкової культури. Визначено стратегічним завданням необхідність зближення мети учасників бюджетно-податкових відносин у питаннях підвищення податкової культури. Наголошено на загальнодержавних інтересах підвищення рівня податкової культури кожної особи та поширення цього явища у суспільстві. Визначено основні напрями підвищення рівня податкової культури працівників податкової служби.

Ключові слова: культура, культура особистості, податкова культура, податкова культура працівників податкової служби.

В.П. СИНЧАК

(Хмельницький університет управління та права,
г. Хмельницький, Україна)

Налоговая культура как феномен работников налоговой службы

Обосновано сущность налоговой культуры. Проанализировано разные подходы к раскрытию сущности налоговой культуры. Выявлены неоднозначные подходы к толкованию налоговой культуры. Приведено авторское определение налоговой культуры работника налоговой службы. Определено налоговую культуру как особенный вид культуры в деятельности работников налоговой службы. Доказано необходимость приобретения явления налоговой культуры ещё до зачисления личности на работу в налоговое ведомство. Выделены основные признаки феноменальности налоговой культуры налогового работника. Аргументировано целесообразность достижения плательщиками налогов высокого уровня налоговой культуры. Определено стратегическим заданием необходимость сближения цели участников бюджетно-налоговых отношений в вопросах повышения налоговой культуры. Сделан акцент на общегосударственных интересах повышения уровня налоговой культуры каждой личности и распространение этого явления в обществе. Определено основные направления повышения уровня налоговой культуры работников налоговой службы.

Ключевые слова: культура, культура личности, налоговая культура, налоговая культура работников налоговой службы.

V.P. SYNCHAK

(Khmelnitsky University of Management and Law,
Khmelnitski, Ukraine)

Tax Culture as Tax Administration Staff Phenomenon

The concept of the tax culture has been grounded. Various approaches to the tax culture have been highlighted. The ambiguous aspects of the tax culture approaches and interpretation have been pointed out. The authors have also given the definition of the tax body officials' culture. The tax culture has been defined as a special kind of tax service employee's culture. The necessity of the tax culture phenomenon to be familiarized with by every tax official prior to their employment has been proved. The main characteristics of the tax culture phenomenon for tax officials have been provided. Moreover, the required level of tax culture to be reached by tax-payers has been reasoned.

The publication has also pointed it as a strategic task to bring together the budget - tax relation players on the tax culture enhancing issues. It has been defined as one of the national interests to increase the tax culture level of every person and expand of this phenomenon to the society. The key directions of the tax culture level enhancement for the tax service officials have been proposed.

Keywords: culture, personal culture, tax culture, tax officials' culture.

Постановка проблеми. Останніми роками у сучасній вітчизняній і зарубіжній літературі динамічно зростає кількість праць в яких науковцями зосереджується увага на питаннях податкової культури з притаманними їй особливостями, що властиво для такого її виду та найбільш характерно простежуються у відносинах працівників державної податкової служби з платниками податків. Відтак, у цих працях, залежно від завдань досліджень, розпочався діалог в якому одні автори обстоюють точку зору про необхідність підвищення рівня податкової культури у службових осіб контролюючого органу, а інші, – навпаки, переконують про доцільність її зростання у платників податків.

Очевидна амбівалентність наведених підходів відображається і на дискусіях, пов'язаних із наданням визначення та обґрунтування сутності самої дефініції «податкова культура», яка нерідко розглядається як окреме явище без властивих їй зв'язків з іншими субкультурами і трактується достатньо звужено на рівні лише податкової системи або грошових відносин, що є причиною зведення її змісту до податкової свідомості чи податкової дисципліни. Загалом така подвійність не сприяє однозначності розуміння цієї категорії з теоретичної точки зору, а отже – не дозволяє у повній мірі поширити її вплив на інших членів громадськості, інституції й учасників майбутніх бюджетно-податкових відносин і процесів, що, з одного боку, тільки посилює науково-теоретичну полеміку, а з іншого – породжує практичну проблему неефективності заходів із підвищення рівня податкової культури у сучасному українському суспільстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Із наявної кількості наукових публікацій, в яких авторами досліджуються означені вище проблеми, слід відзначити працю В. Андрущенка [1], на думку якого, податкова культура є різновидом культури грошових відносин, формою прикладної, утилітарної етики, що передбачає конкретні процедури і правила, які відрізняють правильне від неправильного, моральне від аморального. Відтак, наведене визначення, на наш погляд, несе дещо інше змістовне навантаження і може стосуватись будь-яких грошових відносин, що ставить його у розряд дискусійних.

З точки зору соціально-психологічних та економіко-правових відносин між платниками податків та працівниками податкових служб із приводу сплати податкових платежів до бюджетів усіх рівнів управління та державних цільових фондів, заснованих на принципах професійності, відповідальності та культурно-етичних принципах,

підходять до розкриття сутності податкової культури Н. Хром'як і В. Чубай [2]. Хоча, з іншого боку, у цьому визначенні не враховуються окремі суб'єкти, які так само наділені певним рівнем податкової культури, а також державні інституції, що за властивими їм функціями зобов'язані продукувати її у суспільстві.

Не менш проблематичним виявилось це питання і для зарубіжних дослідників. Так, німецький економіст Бюргер Нерре [3], даючи уніфіковане визначення податкової культури для кожної країни, пропонує відносити до неї сукупність усіх відповідних формальних і неформальних понять, пов'язаних з національною податковою системою та її практичною реалізацією. Очевидно, що такий підхід не лише обмежує це визначення двома поняттями та не називає інших ознак цього явища, але й не дає уяви про зв'язки з іншими компонентами (субкультурами та їх видами) культур, зокрема, і загальнонаціональною.

Дещо глобальнішим змістом наділене визначення, що його наводять російські дослідники Є.Д. Леонова та Г.Я. Чухніна, які пропонують податкову культуру розглядати як частину загальнонаціональної культури країни, пов'язану з діяльністю учасників відносин, що регулюються законодавством про податки та збори і державою, які відображають рівень знань і дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноти та своєчасності сплати (перерахування) в бюджетну систему РФ податків, зборів та інших обов'язкових платежів, знання своїх прав, виконання своїх обов'язків, побудованих на розумінні всіма громадянами важливості для держави та суспільства сплати податків [4, с. 47]. Проте і в цьому визначенні окремі його складові потребують уточнень, зокрема, це стосується держави та податкового законодавства, які розглядаються відособлено і вимагають назви інших нормативно-правових актів, якими регулюються процеси в бюджетній системі. Унаслідок такого підходу лише збільшується технічна конструкція дефініції без зміни глибини змістової складової, а своєчасна сплата податків, правильність їх обчислення, дотримання податкового законодавства, на чому наголошується у цьому визначенні, у більшій мірі відповідають поняттям податкової свідомості або податкової дисципліни.

Із проведеного аналізу літературних джерел очевидним є те, що дискусії дослідників стосовно сутності і змісту податкової культури, ведуться в основному навколо двох суб'єктів – платника і працівників податкової служби. Такі підходи спостерігаються у праці Л. Трофімової, яка зазначає, що формування податкової культури в суспільстві логічно починати передусім з працівників податкових

органів – представників держави, адже ефективність роботи будь-якої системи, передусім, залежить від рівня культури і кваліфікації працівників, від їх ставлення до професійної діяльності, від морально-етичних та особистих якостей [5]. У той же час І. Лукьянова опосередковано доводить протилежне, оскільки, як вона пише: «Культура багато в чому визначає поведінку платника податків, особливості його внутрішньої мотивації, а також взаємовідносини з податковими органами, як представниками держави» [6, с. 218]. Звісно, за таких різнобічних підходів до розкриття цього складного явища неможливо однозначно усвідомити роль податкової культури у суспільстві, зрозуміти її важливість для всієї громадськості, а не лише для окремих осіб, як доводять названі автори.

Окрім вищенаведених результатів аналізу літературних джерел, зауважимо, що питання податкової культури досліджуються у працях А. Василенко [7], П. Костіва, а також автора цієї статті [8, 9] та інших науковців.

Мета статті. Утім, неоднозначність підходів до розкриття сутності податкової культури загалом і певної особи та піднесення її на якісно новий рівень як феномену з посиленням його значення та ролі в роботі працівників податкової служби зокрема зумовлюють доцільність поглиблення досліджень у цьому напрямку.

Виклад основного матеріалу. У сучасних умовах розвитку податкових відносин податкова культура працівників податкової служби набуває особливого значення у їх професійній діяльності. Тому для подальшого посилення її ролі у відносинах контролюючого органу з платниками податків та необхідність піднесення у суспільстві податкової культури на якісно новий рівень увага їй повинна зосереджуватись на кожному напрямку діяльності структурних підрозділів вищої, середньої та низової ланок державної податкової служби. До того ж, відповідальні особи кожного підрозділу мають забезпечувати не лише виконання тих функцій, що установлені Податковим кодексом України чи передбачені посадовими інструкціями, але й робити усе, щоб бути гідним звання податківця, дотримуючись Кодексу честі працівника органу державної податкової служби України та визначених морально-етичних принципів.

Безумовно, кожний із цих принципів за своєю актуальністю не лише не поступається, але й суттєво доповнює один одного за сутністю, що вказує на їхню узгодженість і глибину змісту. Така побудова положень Кодексу честі є достатньо вагомою ознакою для підвищення рівня податкової культури, а тому важливо, щоб кожний працівник податкової служби дотримувався їх комплексно, вибудовуючи свою діяльність на засадах [10]:

– патріотизму (любов до України, захист її суверенності та економічних інтересів, самовіддана праця на благо Українського народу; неухильне дотримання Конституції України, чинного законодавства; шанування державних символів –

Державного Прапора України, Державного Герба України і Державного Гімна України; недопущення дій і вчинків, які можуть зашкодити інтересам держави чи негативно вплинути на репутацію державної служби);

– духовності (наслідування духовним та моральним цінностям – мудрості, мужності, шляхетності, сформованим багатовіковою історією Українського народу; вільне володіння державною – українською мовою; постійне вдосконалення свого інтелектуального та культурного рівня);

– чесності (правдивість, неухильність за совістю та обов'язком; з професією податківця не сумісні корупційність та хабарництво; культура спілкування; пріоритет прав людини і громадянина; неупереджене ставлення до всіх платників податків; повага та довіра до громадян і колег по роботі; відкритість, об'єктивність; персональна відповідальність за виконання службових обов'язків; професіоналізм, компетентність, а також порядність, оперативність);

– колективізму (збереження честі та примноження кращих традицій свого колективу; вміння працювати з людьми, прислухатися до їхньої думки, бути принциповим і вимогливим до себе, ініціативним і відданим справі; при цьому заздрість і зневага, приниження гідності колег по роботі – неприпустимі; кожен, хто досягає успіху – гідний поваги та пошани, хто відчуває труднощі у роботі – має право на підтримку та допомогу колег).

Слід зазначити, що крім вказаного вище локального акта на рівні ДПС України затверджено Кодекс професійної етики працівника органу державної податкової служби України, що визначає правила (норми) етичної поведінки, а його вимоги спрямовані на забезпечення справляння законодавчо встановлених податків за умови сприяння громадянам у добровільному дотриманні ними податкового законодавства, посилення справедливості та ефективності діяльності органів державної податкової служби [11]. Вагомість наведеного документа є очевидною, оскільки при проведенні щорічної оцінки, атестації, зарахуванні до кадрового резерву, призначенні на нову посаду, наданні характеристики чи рекомендації працівнику податкової служби має враховуватись наскільки така особа дотримується вимог цього Кодексу.

Про необхідність зазначених документів свідчить і той факт, що у нашій державі парламентом країни прийнято окремий Закон України «Про правила етичної поведінки» від 17.05.2012 р. № 4722-VI [12], який, по-перше, визначає керівні норми поведінки працівників державної служби загалом і податкової зокрема, під час виконання ними службових повноважень, і, по-друге, установлює порядок притягнення осіб до відповідальності за порушення таких норм. До цих правил, що регулюють етичну поведінку службовця віднесено: законність; пріоритет інтересів; політичну неупередженість; толерантність; об'єктивність; компетентність і ефективність; формування довіри до влади;

конфіденційність; утримання від виконання незаконних рішень чи доручень; недопущення конфлікту інтересів; запобігання одержанню неправомірної вигоди або дарунка (пожертви); декларування майна, доходів, витрат і зобов'язань фінансового характеру. Відтак окрім фахових здібностей, компетентності та досвіду роботи працівники податкової служби повинні бути наділені такими необхідними компонентами як тактовність, уміння вести діалог з платниками податків і ставитись до них з повагою та мати високі морально-етичні якості.

Тож, виникає цілком логічне запитання, яким чином працівнику податкової служби набувати таких важливих компонентів і властивостей, потрібних для його професійної діяльності. Більше того, окрім загальних їх ознак він повинен вирізнятись високою податковою культурою як феноменом і особливим явищем, необхідним працівникові ще до зарахування його на службу до податкового відомства для зближення у майбутньому з колегами по роботі, платниками податків, розуміння стану та проблем останніх, що особливо важливо у побудові відносин із державою щодо справляння платежів на користь останньої.

Очевидно, що така велика роль, яка відводиться для податкової культури, не може самостійно сприяти виконанню зазначених завдань, а тому вона хоч і повинна стати винятковим явищем податківця, але також має бути взаємопов'язана з іншими компонентами культур особистості. І тільки за інших умов у відносинах спостерігатиметься однокісність, яка лише віддалятиме, у нашому випадку, працівників податкової служби від платників податків або, навпаки, других від перших.

Тому, обґрунтовуючи зміст цього поняття, доцільно звернутись до витоків узагальненого визначення культури. Однак і це питання є не настільки елементарним, як здається на перший погляд, оскільки за підрахунками науковців-культурологів нині існує більше як півтисячі дефініцій, а за підсумками одного з них, зокрема П.С. Гуревича, кількість визначень поняття «культура» досягла чотирьохзначного числа [13], що, звісно, не сприяє однозначному розумінню цього явища. Більше того, існують різні, як за чисельністю, так і за змістом підходи, що обґрунтовуються одними та відкидаються іншими дослідниками. Відтак, одні з них пропонують підходити до вивчення культури комплексно (Ю.М. Резник) або як наполягають інші – цілісно (В. Й. Гриньов і М.С. Каган).

Наступна група науковців, навпаки, доводять необхідність розглядати її з точки зору філософії, яка дає можливість обґрунтувати зміст діяльності людини та культури. З цієї позиції остання обґрунтовується як: духовне багатство особи (Ф. Шилер); спосіб життя людини (Ф. Ніцше); традиції суспільства (Л. Уайт); незворотній шлях людини до людства (М. Бердяєв); максимальне узагальнення всього (А. Лосєва).

Наведену дискусію підтримує і науковець із психології Г.Є. Улунова, яка слушно зауважує: «Ми

усвідомлюємо, що, по-перше, наведений перелік не вичерпує усіх існуючих підходів до вивчення культури, по-друге, у різних дослідженнях по-різному визначається співвідношення означених підходів, їх підпорядкованість один одному, по-третє, кожний підхід розвивається та конкретизується в окремих концепціях та теоріях, що виділяються в його межах» [13]. Тому важливим питанням, під кутом зору досліджуваної проблеми, є те, що культура може розглядатись як особливий спосіб життєдіяльності людини, який важко та й недоцільно обмежувати одним лише підходом. Більше того, на нашу думку, це явище є багатограним, комплексним, а тому до нього потрібно підходити виважено та з урахуванням того, що йому належить сукупність норм, традицій і цінностей, якими наділений або яких набуває індивід і які розкриваються чи проявляються у процесі його діяльності.

Суттєвою перевагою такого розуміння є й те, що комплексне поняття «культура» має безпосередній зв'язок із своїм суб'єктом до якого відноситься певна особа (у нашому прикладі це працівник податкової служби), а також як вона співіснує з окремими її видами, зокрема податковою культурою, що є об'єктом нашого дослідження.

Тут доцільно зауважити, що системний підхід до розкриття сутності культури з точки зору суб'єкта дає підстави сучасним науковцям-психологам виокремити окремі її підсистеми, а саме [13]:

- культуру соціальної мегасистеми (цивілізації, великі міждержавні об'єднання, єдині системи світового значення тощо);
- культуру соціальної макросистеми (общини, племена, держави різного типу тощо);
- культуру соціальної мікросистеми (сім'ї, професійні групи, партії);
- культуру особистості.

Цілком очевидно, що з точки зору цього дослідження найбільш привабливими є дві останні з наведених груп, зокрема соціальна мікросистема та культура особистості.

Відтак, дотримуючись системного підходу, запропонованого ще американським дослідником Л. Уайтом (1900-1975), який у своїй праці «Наука про культуру» (1949) виділив три підсистеми культур [14, с. 5]: технологічну, соціальну та ідеологічну, вважаємо за доцільне зауважити, що до другої з них названий вчений, поряд з іншими міжособистісними зв'язками, відніс і економічні відносини. Саме в їх складі, зокрема, у бюджетно-податкових взаємовідносинах, в яких найкраще помічається результативність податкової культури, нами пропонується розглядати останню як окремий вид в соціально-професійній субкультурі загальнонаціональної культури. Причому вона має бути притаманна кожній особі, незалежно від її діяльності, ролі та місця у сучасному українському суспільстві. Проте, а це має бути цілком зрозуміло всім, що хто б це не був, він матиме різний її рівень, який залежатиме від багатьох факторів, зокрема і професійної діяльності.

Фінанси та оподаткування

Наведений підхід особливо актуалізується, якщо врахувати те, що до податків причетна не лише податкова служба та платник, але й парламентарі, які приймають відповідні закони, інші державні органи, які проводять зарахування зібраних платежів до бюджетів відповідних рівнів, здійснюють їх витрачання і реалізують функції контролю (у тому числі і громадського) за бюджетними коштами, та й, власне, інші члени суспільства, як майбутні учасники бюджетно-податкових відносин. Тому, якщо цього не враховувати, то навіть високий рівень податкової культури одних не компенсуватиме можливих втрат від низького її стану в інших суб'єктів фіскальних взаємовідносин.

Важливим повинно стати і те, щоб кожний член суспільства мав можливість набути бодай навіть самий необхідний, але такий достатньо потрібний рівень податкової культури не лише йому, але й усій громадськості. Причому реалізувати цей шанс доцільно ще з раннього віку, як це вже практикується у нашій державі із запозиченням зарубіжного досвіду, коли дітям ще зі шкільної парти податковою службою пропонується ілюстроване видання «Казка про податки» та проводяться конкурси на кращий малюнок за податковою тематикою «Податки очима дітей». Посиленню цієї роботи допомагатиме і підписаний 23 квітня 2012 року Меморандум про співпрацю між Асоціацією платників податків України та Міжнародною громадською організацією «Фонд розвитку податкової культури», яким передбачено: розробку та запровадження програми розвитку податкової культури в Україні; створення єдиного інформаційного простору з країнами, що мають успішний досвід втілення програм розвитку податкової культури; організацію спільних проектів з метою навчання, обміну інформацією та досвідом, у тому числі з іноземними експертами у сфері розвитку податкової культури [15]. Очевидно, що використання позитивного міжнародного досвіду з досягнення економічного ефекту від втілення програм розвитку податкової культури сприятиме її подальшому формуванню в українському суспільстві, а отже – підвищенню її рівня як серед платників податків, так і працівників податкової служби.

Вважаємо, що опанування знаннями у ранньому віці, а згодом їх поступове поглиблення за шкільними та навчальними планами закладів освіти усіх без винятку осіб з обов'язковим вивченням дисциплін, пов'язаних із податковою політикою (у широкому її розумінні), є вкрай необхідним процесом. Адже це сприятиме формуванню подальшої поведінки не лише майбутніх платників податків, але й прийдешніх податкових інспекторів, парламентарів, казначейських працівників та, власне, будь-кого, хто матиме відношення до бюджетно-податкових взаємовідносин (процесів) і набуватиме знання та відповідно до них поводитиметься під час побудови стосунків із державою.

Однак, якщо стосовно наймолодшого покоління нашої країни пріоритети у напрямку формування податкової культури чітко визначені, то щодо подальшого її розвитку, на нашу думку, є певні

прогалини. Останнє стосується тих навчальних закладів, що готують фахівців навіть економічних спеціальностей, оскільки у цьому питанні не всі вони ще достатньо уваги зосереджують на зазначених навчальних дисциплінах, ніж це роблять спеціалізовані установи з підготовки службовців, зокрема, для фіскальних органів держави. Відтак, після закінчення ВНЗ на ринку праці ми маємо фахівців з різною податковою культурою, що, в одному випадку, може призвести до загрози несприйняття податків з відповідними звідси наслідками, а в іншому – стане причиною віддалення від її еталону для зближення з яким потрібен певний часовий лаг.

Тому, важливо, щоб майбутній фахівець, незалежно від закладу, який він закінчив, був наділений почуттями відповідальності, розумів вагомість для країни і кожного члена суспільства необхідність дотримання податкового законодавства, доцільність правильності обчислення та сплати об'єктивної суми платежів, їх зарахування до відповідних бюджетів і прозоре витрачання коштів на потреби держави. Саме за таких підходів останні не дозволять ні платнику, ні податковому інспектору, ні працівнику казначейства, ні будь-кому іншому ставитись безвідповідально до виконання своїх обов'язків. Очевидно, що результат такої роботи віддзеркалюватиметься на побудові бюджетно-податкових відносин і процесів, урегульованих відповідними нормативно-правовими актами держави. На нашу думку, усе це матиме лише позитивний вплив на зростання податкової культури у суспільстві загалом.

До того ж, вважаємо, що такий підхід до обґрунтування сутності податкової культури дозволяє розглядати її комплексно як категорію. Причому, це не заперечує специфічності або приналежності останньої до окремого виду як соціально-професійної субкультури у складі загальнонаціональної культури із закономірними зв'язками з іншими її компонентами.

З урахуванням вищевказаних обґрунтувань, на нашу думку, податкова культура – це складова загальнонаціональної культури, пов'язана з набуттям особою відповідних знань і норм поведінки у сфері податкової політики та засвоєнням своїх прав і обов'язків, побудованих на розумінні важливості для країни та кожного члена суспільства необхідності сплати податків і їх прозорого витрачання, віддзеркалених на рівні учасників бюджетно-податкових відносин і процесів, що регулюються державою на підставі нормативно-правових актів.

Безумовно, на підставі наведеного визначення важливо виокремити ті специфічні ознаки, що стосуються кожного із учасників бюджетно-податкових відносин і процесів, а, відтак, відрізнити їх один від одного, залежно від виконуваних функцій і поставлених завдань.

Звісно, з точки зору будь-якого суб'єкта, податкова культура є окремим видом, що досягається кожним індивідуально. Проте з позиції працівників податкової служби вона постає як феномен, особливе

явище зі специфічними для неї властивостями такими їм необхідними, хоча також має індивідуальні ознаки для кожного податківця. Власне, саме ця феноменальність відрізнятиме їхній рівень від її стану в платників податків. Тобто якщо стосовно останнього ще можуть вестись дискусії відносно рівня його податкової культури, то для першого вона повинна стати винятково-необхідним явищем з ознакою еталону якого мають досягати й інші учасники бюджетно-податкових відносин і процесів.

Однак слід враховувати, що загалом податкова культура підпорядкована загальним принципам, правилам, стимулам і сприяє виконанню завдань, визначених Конституцією країни та нормативно-правовими актами держави. Причому, за своїм змістом ці завдання можуть різнитись від мети зазначених суб'єктів. Тому головною стратегічною ціллю має стати зближення завдань перших із метою других, що ґрунтуватиметься навколо загальнодержавних інтересів як основи, на якій повинні вибудовуватись права і обов'язки стосовно розуміння важливості для країни та кожного члена суспільства необхідності сплати податків і прозорого витрачання зібраних коштів. На останньому потрібно особливо акцентувати увагу, оскільки як справедливо зауважує віцепрезидент Міжнародного фонду розвитку податкової культури професор Петро Костів (США), податкова культура стосується не лише платників податків у частині їх добровільного бажання сплачувати податки заради підтримки соціальних програм, якими опікується держава, але й сама держава, руками своїх представників і чиновників зобов'язана дотримуватись культури витрачання, отриманих від громадян і бізнесу народних статків [16].

Отож, важливо, щоб в ідеалі податкова культура стала феноменом як для податківця, так і для усіх членів суспільства у цілому. Тобто вона не може бути повністю відокремлена за ознаками діяльності людини, хоча особливості професійного впливу, безумовно, спостерігатимуться. Проте загалом, остання має стати монолітом, який обертається навколо інших видів культур, субкультур і знаходиться з ними у тісному взаємозв'язку. Відтак, особа може мати високий, середній або низький рівень податкової культури. Однак її мета повинна бути спільною і відрізнятись єдністю для всіх, а тому людина, в якій закладено високі ідеали цього феномену, не може їх порушувати на зразок правил дорожнього руху його учасниками, незалежно від того, де хто знаходиться: чи перехожий на пішохідному переході, чи водій перед ним у транспортному засобі. Основне тут те, що кожний передбачає дії іншого, а це їх об'єднує, вселяє довіру

першого до другого та лише посилює їхню взаємоповагу як партнерів.

З наведеного стає цілком очевидно, що для реалізації цих положень працівнику податкової служби слід оволодівати особистісним рівнем загальнонаціональної культури з властивими їй субкультурами, до яких відноситься й особливий її вид, зокрема, податкова культура. Обґрунтовуючи зазначений підхід, варто з'ясувати і сутність цього поняття, необхідного окремій людині, а отже і податківцю. Проте, таке теоретичне обґрунтування та достеменне визначення й установлення межі дії між загальною податковою культурою та окремою особистістю, є недостатньо простим завданням. Хоча наведене не заперечує останнього, а навпаки, допускає його існування чим лише посилює актуальність досліджуваної проблематики, оскільки ці дефініції досить пов'язані, часто доповнюють одна одну і провести між ними чітку лінію розмежування практично складно.

Останнє особливо важливо, оскільки культура особистості, як зауважує О.С. Газман, – це комплекс характеристик (знань, якостей, звичок, способів досягнення задуманого, ціннісних орієнтацій, творчих успіхів), що дозволяє особистості жити в гармонії із загальнолюдською й національною культурою, розвивати і суспільство, й індивідуальну своєрідність своєї особистості [13]. Звідси очевидно, що серед основних рис, необхідних висококультурній особі, названий дослідник, як і інші науковці, на одне з перших місць ставить знання.

Тож, поділяючи наведену точку зору, вважаємо, що підвищення рівня знань працівників податкової служби для зростання їхньої податкової культури повинно бути пріоритетом у роботі ДПС України із персоналом. Серед основних напрямів має стати і навчання у магістратурах. Адже як показують результати проведеного аналізу наявності освітнього рівня «Магістр» у голів ДПС в АР Крим, областях, м. Києві та м. Севастополі (за даними яких вивчалось це питання) лише 22,22% з них закінчили магістратури (табл. 1). Причому в їх заступників (у тому числі перших) ця частка ще менша та складає тільки 12,82%, що на нашу думку, є недостатньою. Останнє особливо актуалізується якщо врахувати те, що більшість із керівників ДПС і їх заступників здобували спеціальності ще за часів колишньої радянської держави, в якій сповідувались інші підходи до оподаткування, а відтак, поняття податкової культури на той час не мало широкого поширення у соціалістичному суспільстві.

Таблиця 1

Наявність освітнього рівня «Магістр» та наукових ступенів у голів регіональних ДПС і їх заступників (осіб)

Посади	Всього	Закінчили магістратури	У % до їх чисельності	Мають наукові ступені	У % до їх чисельності
Голова ДПС	27	6	22,22	8	29,63
Заступник (у. т. перший) голови ДПС	117	15	12,82	5	4,27

Примітка. Розраховано за даними [17].

Фінанси та оподаткування

Поряд із цим слід відзначити, що порівняно із навчанням у магістратурах, спостерігається зростання чисельності голів регіональних ДПС, які мають науковий ступінь (29,63 %). Утім, за цим показником їхні заступники також поступаються, оскільки із 117 службовців лише 5 осіб або 4,27 % здобули науковий ступінь докторів і кандидатів наук.

Тому з точки зору досліджуваної проблеми та, дотримуючись постулатів неокласичної економічної теорії, основу якої складають сукупність уявлень про такі об'єкти як знання, економічний прогрес і людину як економічного агента, спробуємо виокремити характерні ознаки культури певного індивіду. Для цього скористаємось найбільш поширеним визначенням, за якого культура особи розглядається як максимально якісні, індивідуальні здобутки людини у матеріальній та духовній сфері та необхідний процес впровадження набутих цінностей у життєдіяльність суспільства з дотриманням гармонійності та духу культури попередніх поколінь [18, с. 8]. З цього визначення стає очевидним, що культура певної особистості загалом, як і для будь-якої іншої людини, у тому числі і працівників податкової служби, є необхідною складовою в професійній діяльності.

Причому, на нашу думку, завдяки належній загальнонаціональній культурі людини можливо самоудосконалюватись і набувати достатнього ступеня інших її видів, оскільки, як слушно зауважує професор Л.В. Сохань, – «...високий рівень виховання й освіти, спрямовані на формування ефективної, різнобічної індивідуальності..., а також індивідуальні зусилля з власного особистісного саморозвитку в результаті сприяють появі високої якості особистості, яка перевершує середні показники» [19]. Саме з цієї точки зору очевидно, що податкова культура особи взаємопов'язана зі знаннями, вихованістю, а відтак і з духовною, інтелектуальною, моральною, екологічною, фізичною та, власне, будь-яким іншим видом культур, оскільки лише за достатнього рівня останніх із них, посилюватиметься загалом і феномен першого її виду як найбільш притаманної податківцю.

Отож, у своїй роботі останній повинен не лише реалізовувати основні якості податкової культури у своїй професійній діяльності, але й поширювати властивий йому феномен серед платників податків, громадськості та всіх зацікавлених у ній осіб для подальшого піднесення її на якісно новий рівень у сучасному українському суспільстві. Звісно, для посилення цього напрямку мають бути створенні законодавчі передумови, що зобов'язували б службових осіб податкової служби відвідувати трудові колективи не лише з перевірок, але і з метою підвищення у них рівня податкової культури. Важливим у цій роботі є те, що питання «податкового окультурення» має торкатись усіх економічних агентів (їх представників) і верств населення, як, власне, це стосується їхніх інтересів у процесах економічного розвитку та бюджетно-податкових відносинах, у процесі яких відбувається формування

та витрачання доходів підприємствами, установами, організаціями або домашніми господарствами.

Відразу доцільно зазначити, що ця робота є не настільки простою як видається на перший погляд. Тому здійснювати її можуть справжні професіонали, які мають фахові знання не лише у питаннях оподаткування, але й у достатній мірі володіють іншими складними проблемами, що стосуються бухгалтерського обліку, аналізу й оцінки фінансового стану, звітності та можуть вміло роз'яснити складне податкове законодавство. Причому процес спілкування має вибудовуватись від платника податку з урахуванням його проблем і інтересів держави, а відтак, в такому діалозі важливо, щоб була взаємодія, без будь-яких утисків або створення незручних ситуацій для останнього.

Окрім цього, вважаємо, що у цьому процесі недоцільно багато уваги зосереджувати та часто наголошувати на відповідальності чи величині штрафів, які застосовуються (накладаються) податковою службою на платників податків, оскільки такий формат зустрічі має відрізнитись від звичайних робочих нарад або тих же перевірок. Достатньо слушно з цього приводу зауважує Джеффри Ходжсон, який пише: «У всіх цих прикладах санкції проти відхилень від норми нібито не дієві. Для порушника їх безсилля очевидне, а «законослухняні», як правило, не зізнаються, що саме у їхніх випадках погроза санкцій має якесь суттєве значення. Однак, як вказує Хагстром, «це не значить, що санкції не важливі; насправді це означає, що потрібно щось більше, ніж зовнішнє підкорення нормам; не менш, якщо не більше, важлива внутрішня згода з ними» [20, с. 239-240]. Безумовно, цим «щось більшим за зовнішнє підкорення» є внутрішня культура людини, а у випадку з оподаткуванням вона найкраще проявляється за високого рівня податкової культури. Тому її продукування у суспільстві працівниками податкової служби є достатньо дієвим заходом, який доцільно у більшій мірі реалізовувати на практиці. При цьому слід враховувати, що це суто еволюційний шлях, який потрібно проходити поступово, спрямовуючи зусилля на усвідомлення важливості виконання кожним конституційного обов'язку не лише при сплаті податків, але загалом при побудові бюджетно-податкових відносин і розвитку цих процесів.

У плані дослідження цього питання, виходячи із наведених вище дефініцій, зокрема, податкової і культури особистості загалом, а також сформованих вимог до її набуття працівниками податкової служби, доцільно визначитись із цією дефініцією для окремого податківця. Тож, на нашу думку, податкова культура працівника податкової служби – це сукупність якісних індивідуальних здобутків у сфері податкової політики й їх поширення у суспільстві з дотриманням морально-етичних принципів із урахуванням важливості сплати податків для країни та кожного члена суспільства і сприяння можливостям реалізації своїх прав й обов'язків учасникам бюджетно-податкових відносин, врегулю-

ваних державою на підставі нормативно-правових актів.

З наведеного визначення очевидно, що працівник податкової служби повинен мати якісні здобутки у сфері податкової політики та їх поширювати у суспільстві на високопрофесійній основі. Причому для такої особи пріоритетом має стати об'єктивність у нарахуванні платежів і прийнятті рішень стосовно платника податку без порушення інтересів держави, прозорість у бюджетно-податкових відносинах, що ґрунтується не лише на обов'язку сплати податку, але й на праві його відшкодування (повернення) з бюджету на умовах визначених податковим законодавством. Адже якщо він цього не дотримуватиметься, то невчасне перерахування коштів на рахунок платника не сприятиме розвитку яких-небудь видів культур особистості чи групи людей (працівників підприємств), і, навпаки, недоплата податків не дозволить продукувати будь-які субкультури серед працівників інших сфер, у тому числі бюджетної.

Висновки. Отже податкова культура працівників податкової служби як особливе явище та окремий вид у соціально-професійній субкультурі загально-національної культури потребує піднесення її на якісно новий рівень з вимогою опанування нею ще до зарахування особи на роботу до податкового відомства з набутих почуттям відповідальності та розумінням вагомості для країни і кожного члена суспільства необхідності дотримання податкового законодавства та прозорості у бюджетно-податкових відносинах за одночасного дотримання останнім морально-етичних принципів. На підставі такого підходу виокремлено основні ознаки феноменальності податкової культури податківця як винятково-необхідної якості у його професійній діяльності з відповідним рівнем знань і ознакою еталону, що досягатиметься іншими суб'єктами на загальних засадах, правилах, стимулах і стратегічних цілях, зближення завдань і мети учасників бюджетно-податкових відносин на основі загальнонаціональних інтересів загалом і кожної особи зокрема з поступовим поширенням цього явища у суспільстві.

4 Список використаних джерел

1. Андрущенко В.Л. Умови та ідеали податкової культури / В.Л. Андрущенко // Професійна етика працівника державної податкової служби як складова етики державного службовця України: Матеріали наук.-практ. конф. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2006. – С. 13-17.
2. Хром'як Н.В. Формування високої податкової культури органів Державної податкової адміністрації України / Н.В. Хром'як, В.М. Чубай. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.9. – С. 255-260.
3. Костів П. Податкова культура та важливість її розвитку в Україні / П. Костів // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: зб. тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф., 15 – 16 бер. 2012 р.: в 2 ч. / Держ. подат. адмін. України, Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь, 2012. – Ч. 1. – С. 181-182.
4. Леонова Е.Д. Налоговая культура как важный элемент совершенствования налоговой системы России /

Е.Д. Леонова, Г.Я. Чухнина // *Налоги и налогообложение*. – 2008. – № 9. – С. 47.

5. Трофімова Л.В. Гармонізація відносин платників податків і органів податкової служби / Л.В. Трофімова // *Науковий вісник. Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України*. – 2001. – № 1(11). – С. 110-118.

6. Лукьянова И.А. Налоговая культура современного государства: глобальный подход / И.А. Лукьянова // *Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: зб. тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф.*, 15-16 бер. 2012 р.: в 2 ч. / Держ. подат. адмін. України, Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь, 2012. – Ч. 1. – С. 218-219.

7. Василенко А.В. Формування податкової культури в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Vasilenko.pdf.

8. Синчак В.П. Податкова культура як фактор збільшення бази оподаткування / В.П. Синчак // *Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць: В 4 т.* – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – Вип. 196. – Т. 3. – С. 685-693.

9. Синчак В.П. Податкова культура лідера податкової служби як необхідна умова ведення діалогу з платниками податків / В.П. Синчак // *Управлінське лідерство: колективна монографія / за заг. ред. В.В. Толкванова*. – Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. – С. 391-417.

10. Кодекс честі працівника державної податкової служби України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://do.gendocs.ru/docs/index-255516.html#6337173>.

11. Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lv-sta.gov.ua/index.php?id=651>.

12. Про правила етичної поведінки: Закон України від 17.05.2012 р. № 4722-VI // *Офіційний вісник України*. – 2012. – № 45. – Ст. 1739.

13. Улунова Г.Є. Підходи до вивчення культури та можливості їх застосування у психологічних дослідженнях / Г.Є. Улунова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/pspo/2011_34_1/Ulu nova.pdf.

14. Силичев Д.А. Культурология: Учеб. пособие для вузов / Д.А. Силичев. – М.: Издательство «приор», 1998. – 351 с.

15. Асоціація платників податків України та Фонд розвитку податкової культури підписали Меморандум про співпрацю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://appu.org.ua/articles/2966>.

16. Острозька Академія вплине на податкову культуру України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fundraising.org.ua/news/ostrozka-akademiyu-vpline-na-podatkovu-kulturu-ukraini>.

17. Регіональні ДПС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/pro-dpa-ukraini/teritorialni-organi-dps/regionalni-dps/>.

18. Сливка С.С. Правнича деонтологія: Підручник / С.С. Сливка. – К.: Атіка, 1999. – 336 с.

19. Сохань Л. Элитарная личность как социальный тип / Л. Сохань // *Публичное управление: теория и практика: сборник научных работ Ассоциации докторов наук государственного управления*. – Х.: Изд-во «ДокНаукДержУпр», 2010. – № 3-4. – С. 394-399.

20. Ходжсон Дж. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. М.Я. Каждана. – М.: Дело, 2003. – 464 с.