

УДК 330.101:336.02

**Сидорович О. Ю.**

### **СУТНІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОДАТКОВОЇ КУЛЬТУРИ: ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ КОНТЕКСТ**

*Доведено, що в умовах сучасних соціально-економічних, соціальних і цивілізаційних перетворень існує необхідність пошуку й обґрунтування теорії податкової культури, яка здатна пояснити природу процесів, що відбуваються в усіх сферах суспільного життя, зокрема у сфері оподаткування. Проаналізовано поширені в економічній науці трактування податкової культури. Діапазон визначення цього поняття включає: ідентифікацію його як різновиду культури суспільства у сфері оподаткування; утілення рівня еволюційного розвитку держави й технологій податкового адміністрування; акцентування уваги на залежності від норм податкового законодавства та домінуванні обов'язку платників стосовно сплати податкових зобов'язань (що точніше можна окреслити поняттям "податкова дисципліна"); визначення податкової культури як взаємодоповнюваних проявів поведінки платників податків, держави й фіскальних органів, котрі безпосередньо визначають ефективність процесів оподаткування. Установлено, що податкова культура, відображаючись у єдності складових процесів і результатів оподаткування, залежить від закономірностей еволюції суспільства. Визначено, що податкова поведінка як утілення податкової культури на індивідуальному рівні складається з комбінації таких проявів: податкове знання (інтелектуальний зріз); власна оцінка оподаткування, механізмів реалізації фіскальних і соціальних відносин, впевненість у необхідності й корисності суспільних законів і правил (емоційний і психологічний зріз); фактична поведінка суб'єктів господарювання, можливість використовувати правові інструменти на практиці (поведінковий зріз) у складному й мінливому економічному просторі. Усвідомлення інституціональної сутності оподаткування дало змогу констатувати, що в його інститутах поєднуються властивості та ознаки інструментальних, нормативно-рольових та комунікативних суспільних інститутів. Обґрунтовано, що на податкову культуру значний вплив справляють: суспільні цінності, норми, стратегії реалізації поведінки платників, ефективність функціонування інститутів оподаткування, безпосередня діяльність суб'єктів оподаткування, заходи індивідуальної та загальної превенції податкових правопорушень.*

Ключові слова: сутність податків, податкова культура, інститути оподаткування, податкова поведінка, превенція податкових девіацій.

Літ. 27.

**Сидорович Е. Ю.**

### **СУЩНОСТНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ: ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЙ КОНТЕКСТ**

*Доказано, что в условиях современных социально-экономических, социальных и цивилизационных преобразований существует необходимость поиска и обоснования теории налоговой культуры, которая способна объяснить природу процессов, происходящих во всех сферах общественной жизни, в частности в сфере налогообложения. Проанализированы распространенные в экономической науке трактовки налоговой культуры. Диапазон определения этого понятия включает: идентификацию его как разновидности культуры общества в сфере налогообложения; воплощение уровня эволюционного*

© Сидорович О. Ю., 2017

*развития государства и технологий налогового администрирования; акцентирование внимания на зависимости от норм налогового законодательства и доминировании обязанности плательщиков по уплате налоговых обязательств (что точнее можно обозначить понятием “налоговая дисциплина”); определение налоговой культуры как взаимодополняемых проявлений поведения налогоплательщиков, государства и фискальных органов, непосредственно определяющих эффективность процессов налогообложения. Установлено, что налоговая культура, выражаясь в единстве составляющих процессов и результатов налогообложения, зависит от закономерностей эволюции общества. Определено, что налоговое поведение как воплощение налоговой культуры на индивидуальном уровне состоит из комбинации таких проявлений: налоговое знание (интеллектуальный срез); собственная оценка налогообложения, механизмов реализации фискальных и социальных отношений, уверенность в необходимости и полезности общественных законов и правил (эмоциональный и психологический срез); фактическое поведение хозяйствующих субъектов, возможность использовать правовые инструменты на практике (поведенческий срез) в сложном и меняющемся экономическом пространстве. Осознание институциональной сущности налогообложения позволило констатировать, что в его институтах сочетаются свойства и признаки инструментальных, нормативно-ролевых и коммуникативных общественных институтов. Обосновано, что на налоговую культуру значительное влияние оказывают: общественные ценности, нормы, стратегии реализации поведения налогоплательщиков, эффективность функционирования институтов налогообложения, непосредственная деятельность субъектов налогообложения, меры индивидуальной и общей превенции налоговых правонарушений.*

*Ключевые слова:* сущность налогов, налоговая культура, институты налогообложения, налоговое поведение, превенция налоговых девиаций.

**Olena Sydorovych**

## **THE ESSENTIAL CHARACTERISTICS OF TAX CULTURE: INSTITUTIONAL CONTEXT**

*The article proves that in modern social, economic and civilizational transformations, there is an urgent need to find and base the theory of tax culture that can explain and prove the nature of the processes which take place in all areas of society, especially in the field of taxation. The author analyzes the existing economic interpretation of tax culture, which includes: its determination as a kind of social culture in the field of taxation; upgrading the evolutionary development of the state and techniques of tax administration; focusing on the dependance on tax laws and the dominance of taxpayers obligation concerning meeting tax obligations (it can also be defined as “fiscal discipline”); definition of tax culture as complementary manifestations of activities done by taxpayers, the state and fiscal authorities which define the efficiency of taxation policy. In the article the author concludes that tax behavior as the embodiment of tax culture at the individual level consists of a combination of the following elements: tax knowledge (intellectual cross-section); own opinions of taxation, follow-up mechanisms of fiscal and social relations; confidence in the necessity and use of social laws and regulations (emotional and psychological cross-section); the actual behavior of economic agents, the ability to use legal tools in practice (behavioral cross-section) in a complicated and dynamically changeable economic space. The understanding of institutional nature of taxation enables the author to state that its institutions embrace instrument, regulatory and communicative features. The author shows that tax culture is influenced by: existing social values, norms, strategies of taxpayers' behavior, the operational effectiveness of tax institutions, direct activities of tax agents and ways of individual and general prevention of tax infringement.*

Key words: tax entity, tax culture, tax institutions, tax behavior, prevention of tax deviations.

JEL Classification: E02, E62, H30.

Оподаткування – це соціальний інститут із багатовіковою історією, розвиток і становлення якого є відображенням як рівня суспільної еволюції, так і системи імперативів взаємодії учасників, що формує специфічну сферу взаємопроникнення і взаємовпливу моралі й фіску, втілюючись у відповідній культурі сплати податків та протидії конфліктним ситуаціям.

На думку класика німецької школи податкової психології Б. Нерре саме в податковій культурі найповніше представлені результати історично визначених взаємодій сукупності всіх формальних і неформальних інститутів, пов'язаних із функціонуванням національної податкової системи [1, с. 155]. За визначенням ученого, податкова культура, характеризуючи кожен країну, є результатом традицій оподаткування, зокрема щодо: переважання прямих/непрямих податків, механізмів взаємодії учасників процесів оподаткування, культурних чи релігійних цінностей, таких морально-етичних імперативів, як чесність, справедливість, обов'язок та ін.

Б. Нерре стверджує, що саме податкова культура є передумовою успішного або провального результату податкових реформ та елементів трансплантованих економічних моделей у систему країни-реципієнта. Прикладом є неможливість використання рекомендацій представників Колумбійського університету США К. Шопа та Е. Селігмена в складі податкової місії на Кубі 1931 р. Американська модель оподаткування не була зіставна з кубинською податковою культурою чи економічною дійсністю, тому уряд Куби привселюдно спалив усі копії доповіді, надані після їх опублікування.

Неспроможність стандартних економічних моделей пояснити відмінності між країнами залежно від рівня дотримання податкового законодавства й особливостей податкової солідарності перебуває у площині аналізу стандартів податкової культури. Уперше цей термін ужив близько 80 років тому назад Й. Шумпетер. При цьому класичне розуміння податкової культури в сприйнятті теоретика охоплювало передусім творців податкової системи, де платники податків не розглядались як елемент. Лише згодом, у пізнішому тлумаченні вченого аргументовано особливу роль їх поведінки, впливу їхніх специфічних взаємодій із фіскальними органами на рівень податкової культури суспільства. Цей термін набув найбільшого поширення в роботах представників кельнської школи податкової психології, зокрема Б. Нерре дає розуміння податкової культури як *“специфічної для кожної країни сукупності всіх відповідних формальних і неформальних інститутів, пов'язаних із національною податковою системою і її практичною реалізацією, які є історично вмонтованими в культуру країни, включаючи залежності й зв'язки, зумовлені їх постійними взаємодіями”*. На думку вченого, термін “податкова культура” включає “культуру оподаткування в країні” та “культуру сплати податків” [1, с. 160].

Аналіз останніх публікацій свідчить, що семантична конструкція “податкова культура” є частим об'єктом наукового пошуку чи дотичним аргументом

розмірковувань у вітчизняних та зарубіжних фахових дослідженнях як у контексті континентальної традиції, так і в розрізі філософії інституціоналізму.

Відсутність єдності поглядів на це поняття свідчить про різноспрямований та неоднозначний характер тлумачень серед представників і вітчизняної, і зарубіжної економічної науки. Так, діапазон визначень податкової культури охоплює:

- її філософське визначення як *“різновиду культури грошових відносин, форми прикладної, утилітарної етики, що передбачає конкретні процедури й правила, які відрізняють правильне від неправильного, моральне від аморального”* [2, с. 13–17] або *“проекції загальної культури на сферу соціально-економічних відносин”* [3, с. 193–196];
- актуалізацію рівня еволюційного розвитку суспільства, який *“виражений в існуючих нормах системи оподаткування, глибині податкових знань населення, умовах розвитку підприємництва, а також в усвідомленні потреби виконання податкових зобов'язань”* [4, с. 55–59] та рівня розвиненості податкових відносин *“які ґрунтуються на професіоналізмі, відповідальності, правових знаннях представників законодавчої та виконавчої влади, що забезпечує відповідну соціально активну й культурно-етичну поведінку платників податків”* [5];
- акцентування уваги на залежності від норм податкового законодавства та домінуванні обов'язку платників податків стосовно сплати відповідних зобов'язань, що, на нашу думку, може бути точніше визначене поняттям *“податкова дисципліна”*. Прикладами таких трактувань є розуміння податкової культури як *“частини загальнонаціональної культури країни, що відображає рівень володіння та виконання податкового законодавства щодо правильності, повноти та своєчасності сплати податків у контексті розуміння як платниками податків, так і контролюючими органами важливості цих процесів для держави та суспільства”* [6, с. 34–37], *“способу поведінки, що передбачає наявність та дотримання стабільного, дійового податкового законодавства в державі та визначає рівень розвитку суспільства, вираженого в чинних нормах”* [7, с. 128–136]. Більш спрощене уявлення зводиться до *“своечасної сплати податків й обов'язкових відрахувань до державних цільових фондів у терміни, які встановлюються законодавчими й нормативними документами”* [8]. На нашу думку, це визначення розкриває зміст податкової дисципліни як обов'язку суб'єктів податкових відносин дотримуватися чіткого виконання вимог законодавства, що в ідеалі є передумовою попередження конфлікту інтересів у оподаткуванні. При цьому слід зазначити, що податкова дисципліна охоплює обов'язки не лише платників, а й держави як учасника процесів оподаткування;
- визначення взаємозалежності впливу діяльності як платників податків, так і держави (в особі фіскальних органів) на ефективність реалізації податкових процесів. У такому аспекті тлумачить податкову культуру багато вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема Н. Зикун, А. Жаров, А. Суббот [9, с. 21], А. Василенко [5]. З. Ілімжанова вбачає в ній *“сукуп-*

*ність суб'єктивних і об'єктивних чинників поведінки платника податків, форм його взаємовідносин <...> з органами податкової служби, що сприяє гармонійному, еволюційному розвитку податкової системи країни” [10, с. 58–60].* О. Кирилов та Е. Ткаличева також визначають податкову культуру як систему соціально-психологічних та економіко-правових відносин між платниками податків і працівниками фіскальних служб із приводу сплати податків до бюджетів усіх рівнів управління та державних цільових фондів, що ґрунтуються на принципах професійності, відповідальності та культурно-етичних засадах [11].

У вітчизняних фахових публікаціях, присвячених аналізу ефективності податкової системи та відповідної політики, пошуку напрямів їх удосконалення й елементів оптимізації, чітко окреслені тенденції зарахування до перешкод податкового реформування саме низький рівень культури. Крім того, ці тенденції простежуються в аналітичних, роз'яснювальних та нормативно-правових документах органів державної влади. У них вказується на необхідність як ужиття заходів інформативно-популяризуючого характеру, так і посилення податкового контролю. Ми не погоджуємося з такою редакцією. Адже сам термін “культура”, зводячись до сукупності знань, вірувань, законів, моральних норм, звичаїв, різноманітних здібностей і звичок, засвоєних людиною як членом певної соціальної спільності [12, с. 47], є результатом матеріального й духовного надбання певної людської спільноти (етносу, нації), накопиченого, закріпленого й збагаченого протягом тривалого періоду, що передається від покоління до покоління та відображає рівень розвитку цієї спільноти [13].

Податкова культура як специфічна сфера функціонування інституту оподаткування проявляється у вигляді особливо регульованого механізму виживання соціуму, є засобом його адаптації до мінливих умов середовища проживання, тож вона не може бути ні низькою, ні неефективною, ні недостатньою. Податкова культура, за аналогією з геномом людини, є пам'яттю суспільства, що, відтворюючись у кожному поколінні як певний код, уміщує інформацію про закономірності перебігу економічних криз, трансформаційних перетворень, еволюційно перевірених ефективних способів задоволення особистісних та суспільних інтересів, найбільш виграшних стратегій поведінки, котрі забезпечують доступ до обмежених благ і ресурсів. Тому визнання низького рівня податкової культури платників податків із перенесенням на них усієї відповідальності за неефективність заходів податкового реформування чи реалізації відповідної політики, на наше переконання, є подібним до твердження про нібито “недостатній” рівень історії. Ми погоджуємося з думкою деяких вчених [14, с. 194], що уявлення про податкову культуру мають досить вузький спектр дослідження, оскільки фрагментарно розглядають її сутність і залишають поза увагою інституціональну природу та вплив культурних норм і стандартів оподаткування на розвиток інститутів держави, а це зумовлює доцільність глибшого наукового дослідження. Наведений аналіз свідчить про актуальність порушеної проблематики й визначає цілі статті, які полягають у встановленні сутнісних характеристик податкової культури через аналіз природи інститутів оподаткування.

Реалізація соціальної справедливості в податковій культурі передбачає оцінку прав, обов'язків, потреб та інтересів платників податків, їхньої матеріальної забезпеченості та податкоспроможності. Класик вітчизняної фіскальної теорії В. Андрущенко виокремлює три варіанти оцінки справедливості в податковій культурі:

- еквівалентна справедливість, яка відображає рівень еквівалентного обміну послуг і благ, фінансованих державою, на податки;
- дистрибутивна справедливість, що обґрунтовує рівень розподілу податкового тягара за принципом платоспроможності й зіставності з отримуваними доходами;
- морально-етична справедливість, котра оцінює рівень відображення в податках та забезпечення державою моральних цінностей і суспільних пріоритетів платників податків [15, с. 319–320].

На думку вченого, якщо еквівалентна справедливість відповідає принципу вигоди в оподаткуванні, дистрибутивна актуалізує увагу на рівні платоспроможності платників, то визначення рівня морально-етичної справедливості є проблематичним через мінливий характер моральних цінностей як суспільства загалом, так і його окремих членів.

Безумовно, податкова культура, що являє собою діалектичну єдність складових процесів і результатів оподаткування, значною мірою залежить від власних закономірностей еволюції як історичної зміни специфіки й логіки взаємодії цінностей, норм, стереотипів у цій сфері, стратегій реалізації податкової поведінки платниками, рівня розвитку фіскальних інститутів, меж впливу на них суб'єктів оподаткування. У цьому контексті слушним є використання теоретичного концепту інституціональних закономірностей розвитку соціуму західного теоретика Ю. Хабермаса [16, с. 68–73; 17, с. 343–348], котрий обґрунтував твердження про формування впродовж суспільної еволюції трьох типів інститутів: інструментальних, нормативно-рольових та комунікативних.

Виникнення інструментальних інститутів зумовлене компенсаційним заміщенням природних інстинктів самозбереження шляхом окреслення спектра різновидів забороненої діяльності за допомогою атрибутів безумовного підпорядкування й примусу. Цей тип інститутів здійснює внутрішній контроль за індивідом, дозволяючи йому самостійно контролювати власну поведінку на основі прояву її у свідомості як *“приналежної групі в цілому, а тому несвідомої звички, способу мислення та дії”* [18, с. 382]. Згідно з поглядами М. Вебера, спочатку відбувається насильна імплементація інститутів певними особами й лише потім їх легітимізація на договірних умовах. При відмові індивіда виконувати покладені на нього зобов'язання цілком очікуваним є застосування державою *“апарату примусу”* [19, с. 536–540].

Завдяки існуванню нормативно-рольових інститутів у суспільстві чітко розподіляються функціональні права й обов'язки (ролі), окреслювані як формальними, так і неформальними нормами. Еволюційно поява цього інституту зумовлена перенесенням акцентів контролю над індивідом із внутрішнього на зовнішній рівень, або, інакше кажучи, із самоконтролю на контроль суспільства, яке загалом функціонує за допомогою прописаних стандартів

поведінки. Підтвердження нормативно-рольової природи інститутів можемо знайти в поглядах провідних теоретиків. Зокрема Е. Дюркгейм убачав у них особливий спосіб існування суспільства, що виражається в закріпленні, встановленні поза індивідами визначених способів дій і суджень, котрі не залежать від окремо взятої волі. А. Т. Парсонс та Р. Мертон вважали інститути нормативними регуляторами людських дій, що не дають змоги виходити за межі прописаної соціальної ролі.

До цього типу інститутів відносять більшість інститутів: як традиційних, де домінуючу роль відіграють звичаї, так і сучасних, які регулюються правовими нормами. Безумовно, нормативно-рольові інститути не мають такого владного й коригувального потенціалу, як інструментальні, однак їх існування є функціонально необхідним для розвитку суспільства. Зокрема в документі, який окреслює місію Податкового управління США (IRS), визначено, що *“роль платника податків полягає в розумінні й виконанні своїх зобов'язань щодо їх сплати”*. При цьому роль управління полягає в тому, щоб: *“допомагати дотриманню податкового законодавства більшості законослухняних платників і забезпечити сплату податків, справедливо належну з тієї меншості платників податків, яка не бажає дотримуватися законодавства”* [20]. У стратегічному плані Канадського агентства державних доходів (Canadian Revenue Agency, CRA) на 2010–2013 рр. було чітко визначено:

- *мету*: адмініструвати податки, пільги та відповідні програми, забезпечити надходження державних доходів по всій країні таким чином, щоб сприяти розвитку економіки та підвищенню добробуту канадців;
- *місію*: функціонування агентства державних доходів як правомочного й вартого довіри органу адміністрування податків і пільг, покликаного обслуговувати своїх клієнтів, забезпечуючи персоналу сприятливі можливості кар'єрного зростання;
- *цінності*: чесність, професіоналізм, повага, співробітництво;
- *стратегічні результати*: авторитет податкового відомства й довіра платників як передумова належного виконання відповідних зобов'язань, підтримка сталого розвитку бізнесу [15, с. 322].

Еволюційно найпізнішим різновидом інститутів, поява якого зумовлена становленням громадянського суспільства, є комунікативні інститути. Вони характеризуються найбільш гнучкою та керованою будовою, оскільки їх функціонування зумовлене можливістю постійної видозміни структури завдяки участі в діалозі.

Комунікативне трактування природи суспільних інститутів найповніше досліджувалося представниками феноменологічного напрямку соціології, зокрема А. Шуцом, П. Бергером та Т. Лукманом. Вони відстоювали теорію конструювання соціальної реальності на основі властивої членам соціуму можливості вирішення конфліктних передумов та усунення різноманітних конфліктогенних чинників у процесі комунікації.

За твердженням Ю. Хабермаса, інститути є ефективними формами демократичного прийняття рішень [17, с. 383–403]. Тому основна проблема їх дисфункцій пов'язана не з процесом раціоналізації, а з нездатністю розви-

нути й перетворити інститути на ті сфери, де раціонально досягнуте розуміння спільної мети координує дії. Іншими словами, у суспільстві в кожен певний момент часу існують усі три види інститутів (чи їх праобрази), співвідношення яких визначає його рівень зрілості, інституціональну структуру, відповідність демократичним стандартам розвитку.

Проекція теоретичних підходів Ю. Хабермаса на природу функціонування інститутів оподаткування дає змогу цілком обґрунтовано стверджувати про їхню особливу сутність, яка поєднує властивості та ознаки інструментальних, нормативно-рольових та комунікативних інститутів. На підставі зазначеного розгляд критичних характеристик і конфліктних передумов функціонування інституціональної моделі оподаткування має здійснюватися у межах дисфункцій інструментального, нормативно-рольового та комунікативного типів.

До морально-етичних передумов конфлікту інтересів інструментального типу можемо віднести вимоги завищеного підпорядкування та примусу, необґрунтоване використання засобів їх реалізації, надмірний рівень втручання в усі сфери життя соціуму.

Передумовами загострення конфронтації за нормативно-рольовим типом можуть бути нечіткість або надмірність імперативних приписів із боку державних органів влади щодо обсягу визначених законодавством податкових обов'язків і прав платника.

Особлива сутність податкової культури зумовлюється тим, що вона втілює проекцію загального рівня культури в суспільстві на процеси соціально-економічних відносин. Названа культура виконує низку функцій, зокрема:

- 1) *акумулювання податкового досвіду*;
- 2) *гносеологічну*, що зводиться до можливості формування цілісної картини пізнання процесу оподаткування, а також рівня навичок і вмінь;
- 3) *історичного обміну*, яка забезпечує передання досвіду в оподаткуванні (часто виокремлюють як інформаційну);
- 4) *комунікативну*;
- 5) *регулятивну* (нормативну), котра визначає систему норм і вимог, які висуваються мораллю й правом до процесів оподаткування;
- 6) *сигніфікативну*, що обумовлює здатність створювати цілісні, осмислені уявлення про світ оподаткування, його філософію;
- 7) *гуманістичну*, яка обґрунтовує сенс створення та існування оподаткування;
- 8) *пізнавальну*, котра сприяє здобуттю нових податкових знань, які стимулюють критичну переоцінку попередніх уявлень та сприяють усвідомлення тенденцій розвитку інститутів оподаткування у перспективі;
- 9) *прикладну*, що характеризує вміння застосовувати податкові знання на практиці;
- 10) *виховну*, необхідну для передання податкових знань, зразків поведінки платника.

Податкова культура нерозривно пов'язана з повагою до платника як особистості, його прав і свобод, честі й гідності. Вона є надбанням та цінністю суспільства, завдання якого полягає в створенні такого податкового,



морально-правового клімату, котрий гарантував би реальну свободу поведінки в поєднанні з відповідальністю перед спільнотою, забезпечував права, соціальну захищеність, повагу гідності [21, с. 88]. У цьому контексті важливо забезпечувати права й свободи сумлінних платників податків, формувати в учасників фіскальної взаємодії мотивацію діяти в рамках формальної норми та не допускати протиправної поведінки несумлінних суб'єктів господарювання. Це реалізовується завдяки системі попереджувальних заходів через державне управління, у процесі якого справляється правовий вплив на волю, свідомість, важелі й стимули належної податкової поведінки платників [22].

Податкова поведінка визначається через категорії, які охоплюють майже всі процеси оподаткування, специфіку фіскальних правовідносин, є засобом людської діяльності у відповідній сфері та складається із сукупності таких елементів:

- податкових знань (інтелектуальний зріз);
- власних оцінок механізмів оподаткування та суспільних настанов, упевненості в необхідності та соціальній корисності законів і підзаконних актів (емоційно-психологічний зріз);
- реальної поведінки суб'єктів господарювання, уміння користуватися правовим інструментарієм у практичній діяльності (поведінковий зріз) в умовах складного й динамічного економічного простору.

Через множинність факторів впливу, невизначеність функціонування в умовах зростаючих ризиків і загроз поступово зазнають трансформації установлені підходи до розуміння складності діяльності економічних агентів, унаслідок чого змінюється й традиційне їх трактування – із суб'єктів раціональності на суб'єктів реального вибору. З цього приводу слушними є аргументи професора М. Єлецького про розуміння фірми як перетворення її “з точки, ковзної по кривих попиту й пропозиції” й атомізованого агента, що максимізує прибуток <...> на складний соціально-економічний інститут, місія й “дерево цілей” якого хоча й обумовлені ринковими “генами” рентабельності, але розвиваються на ґрунті та в атмосфері багатокomпонентної системи сучасної змішаної економіки, яка характеризується взаємодією закономірностей вільного й регульованого ринку, соціальної держави, гуманізації суспільних відносин, зростання рівня й удосконалення способу життя, переходу до постіндустріального, інформаційного укладу, екологізації, глобалізації та інших сучасних тенденцій” [23, с. 39].

Моделі економічної поведінки суб'єктів господарювання визначаються економічними ресурсами, котрі є в їхньому розпорядженні, інституційними й соціальними рамками, в яких вони перебувають, традиціями, стереотипами, що задають прийнятну модель поведінки. Так, під впливом неефективних формальних інститутів формується менталітет приховування хоча б частини податків на свою користь, застосування різноманітних законних методів уникнення оподаткування. Відомий фахівець у сфері фінансового права П. М. Годме вирізняв у цьому аспекті економічні, політичні, технічні й моральні причини вчинення податкових злочинів [24, с. 399–406], проте інші

вчені доповнюють цей перелік причинами правового й організаційного характеру.

У кожному суспільстві завжди існують формальні норми, тобто офіційно встановлені правила, та неформальні, за якими суспільство живе. Відхід від цих норм, недотримання їх є соціальним відхиленням або девіацією – явищем, яке означає небажання повної чи часткової сплати податку, що спонукає до вчинення певних дій, які суперечать загальноприйнятим, законодавчо визначеним нормам податкової поведінки. Загалом під девіантною поведінкою розуміють соціальне явище, виражене в масових поведінкових реакціях, діях людей, які не відповідають офіційно закріпленим або фактично сформованим у суспільстві нормам (стандартам, шаблонам).

Девіантна поведінка є однією з головних проблем будь-якого суспільства, адже це явище існує й розвивається разом із процесами оподаткування. Оскільки будь-яка девіація спочатку зароджується на рівні свідомості окремої особи й через її дії проводиться в життя, то цим укотре підтверджується, що першопричиною соціальної еволюції, активною рушійною силою її є людина, точніше внутрішньоособистісний конфлікт, який виникає під час вибору певної форми вмотивованої поведінки

У суспільстві, де формальні норми оподаткування є ефективними в забезпеченні індивідуального інтересу, роль неформальних інститутів незначна. Натомість якщо функції інституту не формалізовані або формалізовані недостатньо, то більше проявляються саме неформальні інститути. Тому, як зазначає Р. Мертон: *“дослідники, що не беруть до уваги неформальні правила гри, ризикують проґавити багато важливих спонукальних мотивів та стримувачів, які визначають політичну поведінку”* [25, с. 32]. Як наслідок, незнання закономірностей функціонування неформальних інститутів та нехтування ними зумовлюють суперечливий характер теоретико-методологічної бази податкового реформування, поспішне прийняття політично ангажованих законодавчих актів та внесення постійних змін до них. Це дискредитує державу як гаранта та базовий суспільний інститут, провокуючи опортуністичну поведінку учасників економічних відносин. У цьому контексті твердження про домінування неформальних інститутів є лише свідченням неефективності функціонування в суспільстві формальних норм і правил поведінки, неякісного транзакційного обміну.

Роль неформальних інститутів неможливо недооцінити, оскільки вони засновані як *“внутрішньо обов’язкові для людини стандарти поведінки <...> є частиною тієї спадщини, яку ми називаємо культурою, завдяки якій неформальні вирішення проблем обміну, знайдені в минулому, переносяться в сьогодення й роблять колишні неформальні обмеження важливим джерелом безперервності в ході тривалих соціальних змін”* [26, с. 57].

Для окреслення системи заходів, спрямованих на попередження правопорушень, використовується термін “превенція” (англ. *prevent* – запобігати, охороняти, попереджати, не допускати, оберігати, відповідно *prevention* – запобігання, попередження). Цей термін включає:

- 1) сукупність заходів, які сприяють усуненню причин вчинення податкових правопорушень;
- 2) дію кримінального покарання в боротьбі з податковими злочинами.

Апріорі порушення законодавства про податки й збори поділяються на три основні види: власне податкові правопорушення; порушення законодавства про податки й збори, що містять ознаки адміністративного правопорушення (податкові проступки); порушення законодавства про податки й збори, що містять ознаки злочину (податкові злочини). Відповідно виокремлюють три види юридичної відповідальності за порушення цього законодавства: податкову (як різновид фінансової), адміністративну й кримінальну.

Одним із методів превентивної боротьби з правопорушеннями є накладання адміністративної відповідальності на осіб, які вчинили податкові проступки. Адміністративне покарання має на меті попередження (превенції) й охоплює запобігання скоєнню нових правопорушень як окремими девіантами (індивідуальна превенція), так й іншими особами (загальна превенція).

Індивідуальна превенція (спеціальне попередження) передбачає адміністративний вплив на правопорушника, який надалі стримуватиме його від учинення нових правопорушень хоча б через страх перед покаранням. Тому така превенція являє собою попередження нового правопорушення від особи, яка вже піддана адміністративній відповідальності. Метою цього попередження є демонстрація девіантові, що за його протиправну поведінку він в обов'язковому й негайному порядку буде покараний.

Загальна превенція (загальне попередження) є попередженням податкових девіацій з боку інших осіб, схильних до скоєння правопорушень (нестійких, незаконослухняних громадян), яких від цих дій утримує приклад накладення реального адміністративного покарання на конкретного правопорушника. Застосування цього покарання полягає в загрозі позбавлення людини певних благ: свободи; способу життя, до якого вона звикла; роботи; матеріальних статків тощо.

Особлива роль у системі заходів превентивного впливу належить податковому контролю. Його сутність полягає в тому, що перевіряється дотримання платниками та податковими агентами норм відповідного законодавства. Тим самим здійснюється виявлення порушень законодавства про податки й збори, їх припинення, а також попередження серйозніших порушень правової норми в рамках виявленого та попередження нових (загальна превенція). При виявленні порушень винні особи притягаються до податкової (адміністративної) відповідальності (індивідуальна превенція). Ще К. Маркс та Ф. Енгельс указували на ту обставину, що завдання законодавця *“не перетворювати на злочин те, що має характер проступку”*, оскільки така кваліфікація *“вирішує тисячі людських долів і визначає моральну фізіологію суспільства”* [27, с. 56].

Превентивні заходи щодо податкових девіацій нерозривно пов'язані із застосуванням принципу законності та повинні забезпечуватися всебічним правовим регулюванням (загальна превенція). Превенція цих девіацій, з одного боку, забезпечує захист інтересів держави й суспільства, а з другого – є визначальною передумовою стабільного функціонування фіскальної системи.

Податкові надходження становлять левову частку в доходах державного бюджету. Тому розроблення заходів попереджувального характеру, спрямованих на запобігання (нейтралізацію) девіацій, вивчення зарубіжного досвіду й практичних напрацювань правоохоронної діяльності контролюючих органів України у сфері оподаткування щодо застосування заходів не тільки карального, а й профілактичного характеру, є нагальною потребою. У цьому контексті превентивна діяльність повинна бути забезпечена, з одного боку, заходами щодо відповідальності посадових осіб за суворе дотримання прав та законних інтересів громадян і організацій, що підпадають під сферу попереджувальної (профілактичної) діяльності, з другого – заходами державного примусу до осіб із девіантною поведінкою (індивідуальна превенція).

Превентивні заходи впливу у сфері оподаткування – це складний комплекс різноманітних заходів попереджувальної дії, які справляють правовий вплив на волю й свідомість платника податків. Тому інструменти та напрями впливу, чітко реагуючи на виклики сучасності, мають постійно вдосконалюватися й оновлюватися.

Якщо певний вид девіації набуває стійкого характеру, стає нормою поведінки для багатьох людей, суспільство зобов'язане переглянути принципи, які призводять до “порушення правил”, або провести переоцінку соціальних норм. В останньому випадку поведінка, яка вважалася девіантною, оцінюється як нова норма. Для того щоб деструктивна девіація не набувала поширення, необхідно, дотримуючись соціальної рівності перед законом, постійно вдосконалювати формальні інститути оподаткування, приводити їх у відповідність із новими реаліями. Усе це в комплексі сприятиме зниженню соціальної напруженості в суспільстві, зменшенню його криміналізації. Тільки в разі виконання перелічених вимог у рамках діалогу суспільство може називатися правовим і демократичним.

### Список використаних джерел

1. *Nerré B. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice. Economic Analysis and Policy. 2008. Vol. 38, № 1. P. 153–157.*
2. *Андрущенко В. Л. Умови та ідеали податкової культури. Професійна етика працівника державної податкової служби як складова етики державного службовця України: матеріали наук.-практ. конф. Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2006. С. 13–17.*
3. *Богославець Т. Н. Налоговая культура в условиях социальных трансформаций. Вестник Омского университета. Сер. Экономика. 2011. № 1. С. 193–196.*
4. *Воїнова Т., Павленко О. Деякі питання формування податкової культури в сучасних умовах. Вісник податкової служби України. 2000. № 37. С. 55–59.*
5. *Василенко А. В. Формування податкової культури в Україні. Економічний вісник університету: зб. наук. пр. Переяслав-Хмельницький: Переяслав-Хмельницький держ. пед. ун-т ім. Гр. Сковороди, 2011. 17/1.*
6. *Іванов Ю. Б., Бережна Ю. В. Сутність та ключові аспекти податкової культури як чинника національної економічної безпеки. Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи: матеріали ІХ Міжнар. наук.практ. конф. Донецьк, 2009. С. 34–37.*
7. *Карпінський Б. А. Удосконалення взаємин податкової служби з платниками податків. Актуальні проблеми економіки. 2007. № 2 (68). С. 128–136.*

8. *Выходец А. М., Кизилова Э. А.* Культура и этика взаимоотношений налоговых инспекторов с налогоплательщиками. Киев: [б. и.], 1999. 32 с.
9. *Суббот А., Зикун Н., Жарова А.* Формування податкової культури як завдання процесу модернізації ДПС України. *Науковий вісник ДПА України*. 2003. № 4 (22). С. 62–69.
10. *Илимжанова З.* Налоговая культура и налоговые отношения. *Каржы Каражат – Финансы Казахстана*. 1999. № 2. С. 58–60.
11. *Кирилов О. Д., Ткаличева Е. В.* Проблеми формування податкової культури в Україні. *Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля*. 2008. URL: [http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69](http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69).
12. *Культурология. XX век: в 2 т.: энциклопедия / гл. ред. и сост. С. Я. Левит.* Санкт-Петербург: Университ. книга, 1998. Т. 2. 640 с.
13. Про культуру: пракоп України від 14.12.2010 № 2778-VI. URL: <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17>.
14. *Ручкіна В. М.* Формування податкової культури в Україні та аналіз її складових частин. *Економіка промисловості*. 2013. № 1–2 (61–62). С. 194–200.
15. *Андрущенко В. А., Тучак Т. В.* Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Київ: Алерта, 2013. 384 с.
16. *Habermas J.* Das Absolute und die Geschichte: Von der Zwiespältigkeit in Schellings Denken. (Dissertation). Bonn: H. Bouvier, 1954. P. 68–73.
17. *Habermas J.* The theory of communicative action. Boston: Beacon Press, 1989. Vol. 2. 458 p.
18. *Cooley C. H.* Social Consciousness. *Publications of the American Sociological Society*. 1907. 1. P. 97–109.
19. *Вебер М.* Про деякі категорії соціології розуміння. *Соціологія. Загальноісторичні аналізи. Політика*; перекл. з нім., післям. та комент. О. Погорілого. Київ, 1998. С. 536–540.
20. Internal Revenue Service. URL: <http://www.irs.gov/>.
21. *Горян Е.* Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина. *Підприємництво, господарство і право*. 2002. № 11. С. 88–90.
22. *Кобзарь-Фролова М. Н.* Направления предупредительной деятельности в налоговой сфере. *Налоги и налогообложение*. 2008. № 5.
23. *Елецкий Н. Д.* Неопределенность развития современных социально-экономических структур. *Философия хозяйства*. 2011. № 5. С. 22–41.
24. *Gaudemet P.-M., Mjlinier J.* Finances publiques. T. 1: Budget/trésor. 6ème éd. Montchrestien, 1992.
25. *Мертон Р.* Социальная теория и социальная структура. Москва: АСТ: Хранитель, 2006. 880 с.
26. *Норт Д.* Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. під ред. І. Дзюби. Київ: Основи, 2000. 198 с.
27. *Маркс К., Енгельс Ф.* Вибрані твори: в 3 т. Київ: Видавництво політичної літератури України, 1984. Т. 3.

#### References

1. Nerré, B. (2008). Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice. *Economic Analysis and Policy*, 38, 1, 153–157.
2. Andrushhenko, V. L. (2006). Umovy` ta idealy` podatkovoyi kul` tury` [Terms and ideals tax culture]. *Profesijna ety`ka pracivny`ka derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby` yak skladova ety`ky` derzhavnoho sluzhbovcya Ukrainy`* [Professional ethics officer of the state tax service as part of public servant ethics Ukraine]. Irpin`: Nac. un-t DPS Ukrainy` [in Ukrainian].

3. Bogoslavac, T. N. (2011). Nalogovaya kul'tura v usloviyakh social'ny'kh transformacij [Tax culture in terms of social transformations]. *Vestnik Omskogo universiteta* [Bulletin of Omsk University], 1, 193–196 [in Russian].
4. Voyinova, T. (2000). Deyaki py'tannya formuvannya podatkovoyi kul'tury` v suchasny`kh umovakh [Some questions of formation of tax culture in modern conditions]. *Visny`k podatkovoyi sluzhby` Ukrainy`* [Bulletin of Tax Service of Ukraine], 37, 55–59 [in Ukrainian].
5. Vasy`lenko, A. V. (2011). Formuvannya podatkovoyi kul'tury` v Ukraini [Formation of tax culture in Ukraine]. *Ekonomichny`j visny`k universy`tetu* [Economic Bulletin of University], 17/1 [in Ukrainian].
6. Ivanov, Yu. B., Berezhna, Yu. V. (2009). Sutnist` ta klyuchovi aspekty` podatkovoyi kul'tury` yak chy`nny`ka nacional'noyi ekonomichnoyi bezpeky` [The essence and the key aspects of tax culture as a factor of national economic security]. *Stan i problemy` opodatkovannya v umovax svitovoyi finansovoyi kry`zy`* [State and problems of taxation in the global financial crisis]. Donec`k [in Ukrainian].
7. Karpins`ky`j, B. A. (2007). Udoskonalennya vzayemy`n podatkovoyi sluzhby` z platny`kamy` podatkov [Improvement of relations between tax authorities with taxpayers]. *Aktual'ni problemy` ekonomiky`* [Recent economic problems], 2(68), 128–136 [in Ukrainian].
8. Vy`khodec, A. M., Kizilova, E`. A. (1999). *Kul'tura i e`tika vzaimootnoshenij nalogovy`kh inspektorov s nalogoplatel`shhikami* [Culture and ethics in relationships with taxpayers tax inspectors]. Kiev [in Russian].
9. Subbot, A., Zy`kun, N., Zharova, A. (2003). Formuvannya podatkovoyi kul'tury` yak zavdannya procesu modernizaciyi DPS Ukrainy` [Formation of tax culture as a problem of the modernization of Ukraine Tax Service]. *Naukovy`j visny`k DPA Ukrainy`* [Scientific Journal of Tax Service of Ukraine], 4 (22), 62–69 [in Ukrainian].
10. Ilimzhanova, Z. (1999). Nalogovaya kul'tura i nalogovy`e otnosheniya. *Karzhy` Karazhat* [Finance of Kazakhstan], 2, 58–60 [in Russian].
11. Kirilov, O. D., Tkaly`cheva, E. V. (2008). Problemy` formuvannya podatkovoyi kul'tury` v Ukraini [Problems of tax culture in Ukraine]. *Skhidnoukrayins`ky`j nacional'ny`j universy`tet im. V. Dalya* [Dal Eastern National University]. Retrieved from [http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69](http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=112%3A2010-11-19-19-02-32&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69) [in Ukrainian].
12. Levit, S. Ya. (Ed.). *Kul`turologiya. XX vek* [Cultural Studies. XX century]. SPb.: Univer. kniga [in Russian].
13. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Pro kul'turu* [About culture] (*Law* № 2778-VI, December 14). Retrieved from <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2778-17> [in Ukrainian].
14. Ruchkina, V. M. (2013). Formuvannya podatkovoyi kul'tury` v Ukraini ta analiz yiyi skladovy`kh chasty`n [Formation of tax culture in Ukraine and the analysis of its components]. *Ekonomika promy`slovosti* [Industrial Economy], 1–2 (61–62), 194–200 [in Ukrainian].
15. Andrushhenko, V. L., Tuchak, T. V. (2013). *Moral'no-ety`chni imperaty`vy` podatkov ta opodatkovannya (zakhidna trady`ciya)* [Moral and ethical imperatives taxes and tax (western tradition)]. Ky`yiv: Alerta [in Ukrainian].
16. Habermas, J. (1954). *Das Absolute und die Geschichte: Von der Zwiespältigkeit in Schellings Denken*. (Dissertation). Bonn: H. Bouvier [in German].
17. Habermas, J. (1989). *The theory of communicative action*. Boston: Beacon Press.
18. Cooley, C. H. (1907). Social Consciousness. *Publications of the American Sociological Society*, 1, 97–109.
19. Veber, M. (1998). *Pro deyaki katehoriyi sociolohiyi rozuminnya. Sociolohiya. Zahal'noistory`chni analizy`. Polity`ka* [Some categories of sociology understanding. Sociology. General historical analysis. Policy]. Ky`yiv [in Ukrainian].
20. *Internal Revenue Service*. (n. d.). Retrieved from <http://www.irs.gov/>.

21. Horyan, E. (2002). Rol` pravovoyi kul`tury` v zabezpechenni prav i svobod lyudy`ny`ta hromadyany`na [The role of the legal culture in ensuring the rights and freedoms of man and citizen]. *Pidpry`yemny`ctvo, hospodarstvo i pravo* [Business, Economy and Law], 11, 88–90 [in Ukrainian].
22. Kobzar` -Frolova, M. N. (2008). Napravleniya predupreditel`noj deyatel`nosti v nalogovoj sfere [Directions of preventive activity in the tax field]. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation], 5, 44–53 [in Russian].
23. Eleckij, N. D. (2011). Neopredelennost` razvitiya sovremenny`kh social`no-e`konomicheskikh struktur [The uncertainty of the development of modern social and economic structures]. *Filosofiya khozyajstva* [Economy Philosophy], 5, 22–41 [in Russian].
24. Gaudemet P.-M., Mjlinier J. (1992). *Finances publiques. T. I: Budget/trésor* (6ème éd.). Montchrestien.
25. Merton, R. (2006). *Social`naya teoriya i social`naya struktura* [Social Theory and Social Structure]. Moskva: AST ; Chranitel` [in Russian].
26. Nort, D. (2000). *Insty`tuciyi, insty`tucijna zmina ta funkcionuvannya ekonomiky`* [Institutions, institutional change and the economy] Ky`yiv: Osnovy` [in Ukrainian].
27. Marks, K., Enhel`s, F. (1984). *Vy`brani tvory` : v 3 t.* [Selected works: in 3 Vol.], Vol. 3. Ky`yiv: Vy`davny`ctvo polity`chnoyi literatury` Ukrayiny` [in Ukrainian].