

УДК 336.2

Сидорович О.Ю.

кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри податків та фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету

ФУНКЦІ І ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО РАКУРСУ ДОСЛІДЖЕННЯ

FUNCTIONS AND PRINCIPLES OF TAXATION IN THE STUDY INSTITUTIONAL PERSPECTIVE

АНОТАЦІЯ

У статті окреслено перелік базових ознак податків, а також умови їх реалізації. Розглянуто традиційні для фінансової науки принципи та функції податків. Доведено, що економічний зміст податків, їх внутрішня сутність об'єктивно обумовлені фіскальною функцією, яка, будучи іманентно властивою податкам, є першопочатковою та домінуючою. На основі використання інституціонального підходу запропоновано авторське бачення принципів і функцій оподаткування як суспільного інституту.

Ключові слова: ознаки податку, інститут оподаткування, функції та принципи інституту оподаткування.

АННОТАЦИЯ

В статье определены перечень базовых признаков налогов, а также условия их реализации. Рассмотрены традиционные для финансовой науки принципы и функции налогов. Доказано, что экономическая природа налогов, их внутренняя сущность объективно обусловлены фискальной функцией, которая, будучи имманентно присущей налогам, является первоначальной и доминирующей. На основе использования институционального подхода предложено авторское видение принципов и функций налогообложения как общественного института.

Ключевые слова: признаки налога, институт налогообложения, функции и принципы института налогообложения.

ANNOTATION

The list of basic features of taxes and the conditions for their implementation are determined in the article. Considered the traditional for financial science principles and functions of taxes. The author argues that the economic essence of taxes, their internal essence is objectively conditioned by fiscal function. The fiscal function, like an initial and dominant one is immanently inherent for taxation. Based on the use of the institutional approach, are proposed an author's vision of the principles and functions of taxation as a public institution.

Key words: signs of tax, institution of taxation, functions and principles of the tax institution.

Постановка проблеми. Економічна теорія і практика однозначно доводять, що функціонування держави, усіх її сфер і систем є неможливим без такого об'єктивного і необхідного економічного явища, як податки. Однак сучасні цивілізаційні перетворення окреслили новий спектр завдань, що постали перед податками, перетворивши їх з джерела наповнення казни держави на базовий регулятор макро- і мікроекономічних процесів, інструмент забезпечення соціального миру і злагоди, індикатор демократичності та ефективності державного управління. В цих умовах саме оподаткування є вимірником рівня забезпечення індивідуальних пріоритетів та суспільних цілей розвитку,

мірилом економічних, соціальних, політичних, економічних, демографічних та інших параметрів функціонування держави, її місця в глобальному економічному просторі. Завдання концептуалізації сутнісних характеристик, функцій та принципів оподаткування можуть отримати нові пізнавальні результати за умови використання інституціонального ракурсу дослідження. Спроба авторського пошуку відповіді на означені питання обумовила мету написання статті та окреслила спектр завдань дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Аналіз джерел засвідчує, що фундаментальний базис пізнання сутності податків, їх принципів та функцій був сформульований в працях як класиків, до яких відносимо, зокрема, А. Вагнера, Дж.М. Кейнса, Д. Рікардо, А. Сміта, так і сучасників, знаних фахівців фіскальної теорії, а саме в роботах В. Андрущенко, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луніної, І. Лютого, В. Мельника, А. Соколовської, В. Федосова та інших вчених.

Мета статті полягає в окресленні переліку базових ознак податків, а також умов їх реалізації; розгляді традиційних для фінансової науки принципів та функцій податків; формуванні авторського бачення принципів і функцій оподаткування як суспільного інституту.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Процеси оподаткування в сучасних умовах глобалізованого світу розгортаються в нових координатах розвитку, характеризуючись значним розходженням між очікуваними і реальними результатами реформування, недостатньою ефективністю запроваджених технологій адміністрування податків і зборів, передумов досягнення фіскальних, економічних та соціальних ефектів відповідно до завдань суспільного розвитку. Очевидним є те, що нинішні параметри реалізації фіскальних процесів обумовлюють гостру необхідність їх системного дослідження шляхом виявлення тенденцій розвитку податкової політики та практики як України, так і зарубіжних держав.

Оподаткування є унікальним інститутом, що, характеризуючись економічним, соціальним та політичним характером прояву, тор-

кається усіх систем та сфер функціонування суспільства. Окреслення інституціональної сутності цього суспільного інституту, його принципів та функцій зумовлюється першопочатковими завданнями визначення суб'єктів, предмета й об'єкта оподаткування, вибору методів, форм і засобів сплати податків, очікуваних ефектів і результатів їх встановлення. В цьому контексті під час визначення економічної сутності податків важливими критеріями виступають їх економічний зміст, приналежність до фінансової системи держави, що виявляється у грошових відносинах, які об'єктивно обумовлені і мають специфічне суспільне призначення – мобілізацію грошових коштів в розпорядження держави. Світовою практикою оподаткування вироблено широку видову різноманітність податків, що характеризуються різними способами і техніками їх акумуляції до бюджету, однак усі вони володіють спільними ознаками, умовами реалізації та пріоритетами встановлення (див. рис. 1).

Окреслимо зазначені ознаки детальніше.

По-перше, імперативність, яка передбачає відносини влади і підпорядкування, коли суб'єкт податку не може відмовитися від виконання покладених на нього обов'язків щодо внесення податку до відповідного бюджету. Податки – це примусові платежі постійного характеру, які центральний уряд або органи місцевого самоврядування стягують на свою користь з населення, підприємств, організацій. Обов'язковості сплати податків зумовлена потребами забезпечення державних функцій. В демократичних державах з розвитком фіскальної свідомості населення сплата податків стає почесним обов'язком кожного громадянина, а ухилення від сплати податків вважається одним із найважчих злочинів проти суспільства.

По-друге, податки відображають односторонній рух грошових потоків від населення, суб'єктів господарювання, підприємств до держави, який не супроводжується одночасно наданням певних благ, матеріальних цінностей, як це характерно для товарного обміну. Вносячи податки, громадяни і суб'єкти підприємництва тим самим «оплачують» послуги, які їм надає держава, а саме охорону, безпеку, правосуддя, освіту, медичну допомогу тощо. Виняток складають деякі збори (обов'язкові платежі), що безпосередньо асоціюються з платою за певні види державних послуг, які мають цільове спрямування, яке в момент надання або у віддаленій перспективі повертається до платника визначеними благами.

По-третьє, податки стягуються на основі чинних законодавчих актів, тобто завжди є законодавчо формалізованими.

По-четверте, примусовий характер сплати податків зумовлюється обов'язком платників податків сплачувати податки, що реалізується на основі економічного та позаекономічного примусу. Засоби позаекономічного примусу

встановлюються і діють через систему законодавства, що реалізуються податковими, правоохоронними та судовими органами. Будучи встановленим в односторонньому порядку, податок стягується з використанням засобів економічного та позаекономічного примусу.

По-п'яте, індивідуальна безоплатність зумовлена відсутністю еквівалентного відшкодування або надання певної еквівалентної послуги в обсязі сплачених сум податків. Держава, задовольняючи суспільні потреби, не надає їх на основі визначення рівня цінності кожного окремого блага чи послуги для конкретного платника податків.

По-шосте, податки, сплачені платниками, спрямовуються на задоволення державних потреб, проте неможливо відслідкувати, які саме потреби держава профінансує за рахунок відповідних сум податків. Сутність цієї ознаки досить змістовно тлумачить відомий німецький теоретик Й. Ланг, зазначаючи, що «*податки слугують покриттю загальної фінансової потреби; вони потрапляють в суспільні бюджети і слугують згідно з так званним принципом неафектації засобом покриття усіх витрат*» [1, с. 29]. Цей постулат знайшов своє продовження в Податковому кодексі Німеччини, де в пункті 1 § 3 вказано, що «*податки – це грошові платежі, які не передбачають конкретної зворотної вигоди, винагороди чи послуги платникам податків з боку держави*» [2]. Авторитетний вітчизняний науковець В. Андрущенко констатує, що якщо у докапіталістичні епохи цільові податки існували (на зразок англійського прибуткового податку, запровадження якого зумовлено потребою відшкодування військових збитків війни з Наполеоном), то буржуазно-демократичні перетворення сприяли відмові урядів від використання цього різновиду податків. Однак наявні позитивні риси, такі як підзвітність уряду громадянам-виборцям щодо обсягу витрачання коштів за цільовим спрямуванням; можливість оцінки платниками податків реальної вартості благ та послуг, наданих державою, а також їх адекватності обсягам сплачених податків, аргументують застосування варіативних аналогів цих податків у наш час, наприклад, податок на транспортні засоби, екологічні та церковні податки [3, с. 34].

По-сьоме, податки є [4] обов'язковим трансфертом (грошовим платежем), що з метою забезпечення фінансування державних послуг акумулюється державою на постійній основі і зумовлюється зміною форми власності з приватної на державну.

Умови реалізації того чи іншого механізму оподаткування, вибір напрямів та інструментів податкової політики зумовлюються рівнем розвитку економічного базису та спектру завдань, що стоять перед державою, яка виступає у ролі арбітра, гаранта, суб'єкта оподаткування чи економічного агента. Загалом діяльність держави зумовлена виконанням двох базових

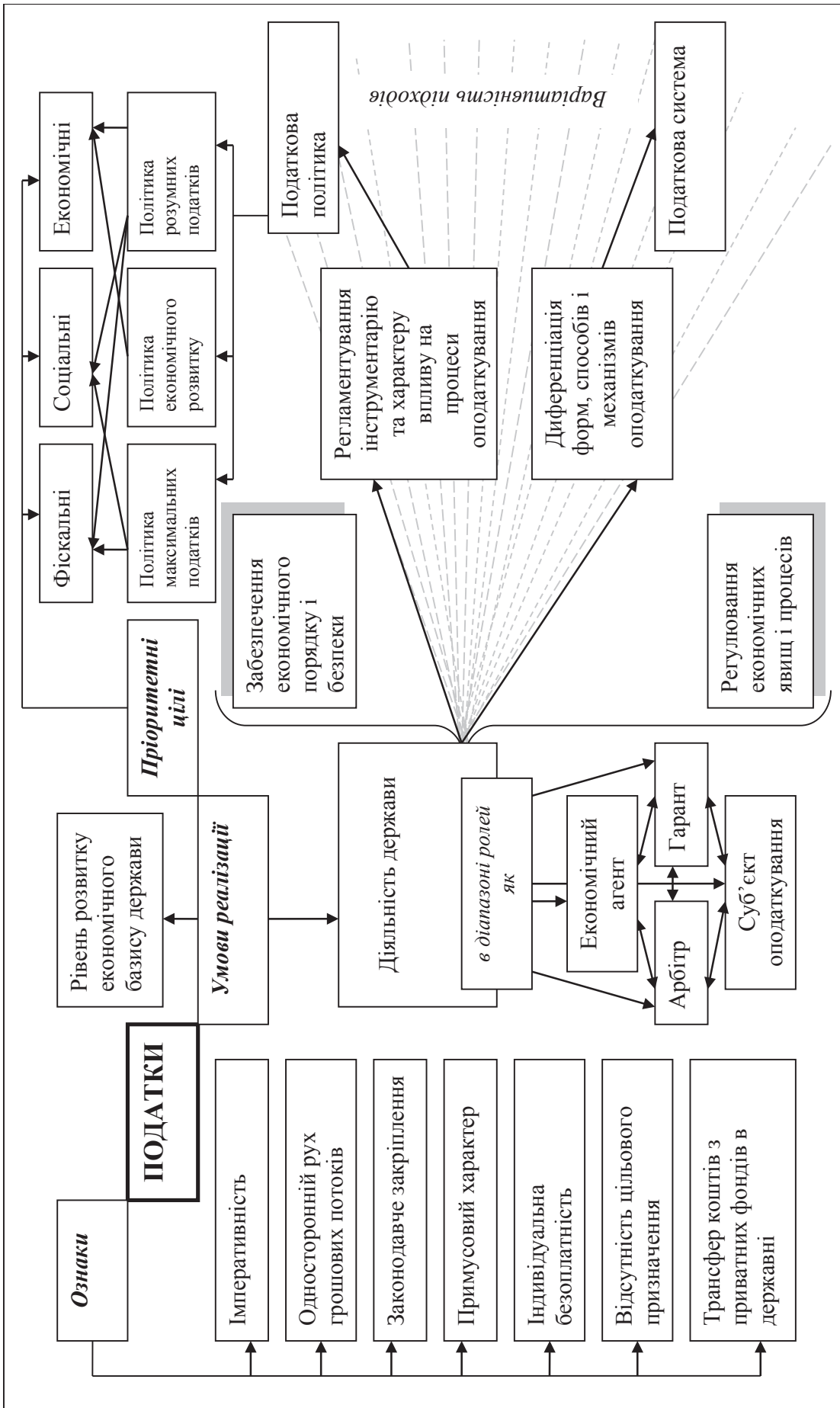


Рис. 1. Гомологічність ознак, умов реалізації та пріоритетних цілей реалізації податків

Джерело: складено автором

завдань, що охоплюють забезпечення економічного порядку і безпеки та регулювання економічних явищ і процесів. У світовій практиці залежно від встановлених пріоритетів розвитку сформувалися три основні типи податкової політики, а саме політика максимальних податків, політика розумних податків і політика економічного розвитку, практичне втілення яких обумовлюється фіскальними, економічними чи соціальними цілями держави у певний період часу у визначеній сфері.

Впродовж останніх століть утвердилось усвідомлення неможливості функціонування держави без податків, сутність яких обумовлюється їх функціональною природою та приписуваною роллю. Оскільки *«те чи інше трактування функцій податків не просто висвітлює їх сутність у минулому і теперішньому часі, але й фактично визначає напрям теоретичного конструювання та практичного використання механізму перерозподілу суспільних доходів у майбутньому»* [5, с. 25], тому особливої важливості набувають питання ідентифікації функцій податків. У фіскальній науці вирізняють кілька підходів до їх класифікації, в основі яких лежать прояв їхньої сутності в дії та способи вираження їх властивостей на практиці (див. рис. 2).

Від моменту зародження і до становлення сучасних технологій оподаткування податки завжди відповідали особливостям певного етапу розвитку держави, тому зростання їх ролі та перетворення на дієвий інструмент, за допомогою якого забезпечується гармонійний розвиток суспільства, відбувалося синхронно в процесі розширення функцій самої держави.

В ранніх рабовласницьких суспільствах разом з появою держави, її інститутів формуються зародкові форми оподаткування, головним чином у формі данини від підкорених племен і держав, натуральних повинностей і податків у грошовій формі. В епоху пізнього Середньовіччя утворюються великі держави, в яких починають виникати фінансові системи з властивими їм елементами, де, крім найпоширеніших форм державних доходів у вигляді доменів і регалій, запроваджуються податки, які у різні історичні періоди розвитку відрізнялися формами оподаткування, видами джерел доходів та роллю, що їм відводилась.

Приспосовуючи механізми оподаткування до виконання тієї чи іншої задачі суспільного розвитку, держава перш за все переслідує цілі мобілізації фінансових ресурсів, а лише потім, акумулювавши їх, спрямовує на вирішення низки завдань. Цікавою в цьому плані є неоднозначна позиція російського дослідника Т. Юткіної, яка вважає, що податок не виконує ніяких функцій, будучи атрибутом системи оподаткування. Вона констатує при цьому, що *«теоретично потенціал податку як економічної категорії реалізовує система оподаткування, якій і властиві фіскальна і розподільна функції»* [7, с. 85]. Однак нам більш близькими є теоретичні погляди О. Смородіної [8, с. 4–11], яка аргументує, що визначення функції економічної категорії повинно відповідати двом базовим критеріям: по-перше, бути похідною від її сутності, по-друге, володіючи постійним характером, об'єктивністю і однозначністю, виступати зовнішнім проявом властивостей категорії

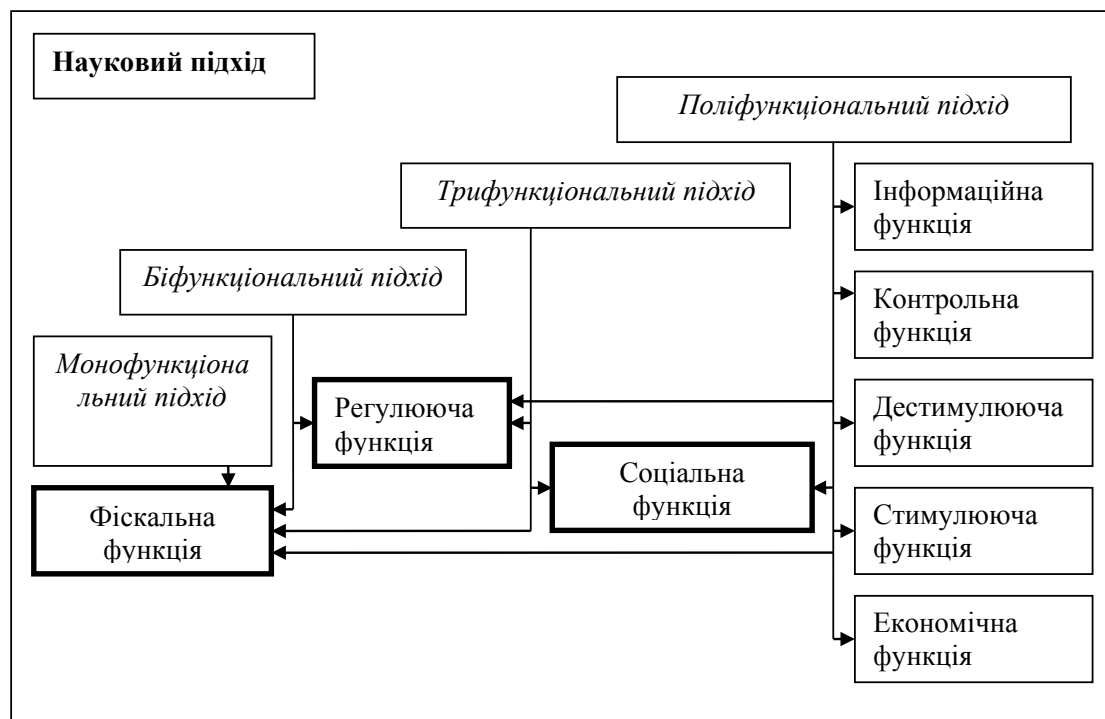


Рис. 2. Наукові підходи до розподілу функцій податків

Джерело: складено автором з використанням теоретичних міркувань Ю. Іванова [6]

в певній системі відносин. В цьому контексті фіскальна функція податку полягає у стягненні державою на користь суспільства певної частки вартості ВВП у вигляді обов'язкового внеску, а її дія, будучи постійною і неперервною в часі, демонструє призначення оподаткування в певній системі фінансових відносин.

Зауважимо, що поява фінансових відносин як відносин, що пов'язані з розподілом і перерозподілом валового внутрішнього продукту, мала місце на етапі започаткування виконання державою низки функцій, забезпечення яких зумовлювало потреби формування та використання фондів грошових коштів. В цьому контексті податки є ні чим іншим, як *модальною фінансовою категорією, яка відображає їх функціонування як елементу складної, ієрархічно-субординованої системи фінансових відносин, пов'язаних з розподілом і перерозподілом ВВП з метою формування фондів фінансових ресурсів для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства*. Підтвердження власних міркувань знаходимо у видатного фінансиста М. Алексеєнка, який відзначав: «З одного боку, податок – один з елементів розподілу, <...> з іншого – встановлення, розподіл, стягнення і використання податків становить одну з функцій держави» [9, с. 25].

Беззаперечним є те, що податки, виникнувши на етапі зародження держави, послуговувались як основне джерело бюджетних надходжень для забезпечення виконання державних функцій, однак процес суспільних трансформацій та розгортання спектру функцій держави безпосередньо зумовив розширення призначення оподаткування як інструмента державного регулювання. При цьому, специфіка використання податків як інструмента державного регулювання є індивідуальним для кожної держави, етапу її розвитку, типу політичного устрою, низки суб'єктивних і об'єктивних чинників впливу, а також історичних передумов. В сучасних умовах цілями оподаткування є забезпечення повноцінного і своєчасного формування доходів бюджету, необхідних для фінансування відповідних державних функцій і програм розвитку; сприяння стабільному розвитку економіки, пріоритетних галузей та видів діяльності, територій, відновлення природних ресурсів тощо; забезпечення соціальної справедливості під час оподаткування доходів, нерухомості та активів; сприяння створенню та функціонуванню ефективної системи суспільних інститутів, здатної забезпечити високі стандарти життя громадян, а також належний рівень конкурентоспроможності економіки держави в глобальному економічному просторі тощо.

Держава на основі використання певної конфігурації обов'язкових, факультативних та допоміжних елементів податку, механізмів та процедур його адміністрування, напрямів реалізації податкової політики та характеру податкових правовідносин вирішує ті чи інші со-

ціальні і економічні задачі. При цьому податки як інструмент державного регулювання виконують відповідну роль, яка визначається потребами суспільного розвитку, має різне значення, характер спрямування та силу прояву. На підставі цього досить дискусійними вважаємо позиції, згідно з якими податкам приписуються соціальні, економічні, політичні, інформаційні, стимулюючі та контролюючі функції. Це, на нашу думку, зумовлено підміною сутнісних характеристик філософсько-методологічної категорії «функція» поняттям «роль», яким визначаються кінцеві результати, отримані в результаті використання функції.

Вищеозначене дає змогу констатувати, що економічний зміст податків, їх внутрішня сутність об'єктивно обумовлені їх фіскальною функцією, яка, будучи іманентно властивою податкам, є першопочатковою та домінуючою. Її сутність, відображаючи природу податків, зводиться до мобілізації фінансових ресурсів з метою забезпечення виконання загальнодержавних та цільових програм розвитку. Однак в процесі суспільної еволюції податки, виступаючи елементом системи фінансових відносин, набувають регулюючої функції, в межах якої вони виконують різні ролі і характеризуються різним призначенням. Історія суспільного розвитку довела, що податки є невід'ємним елементом функціонування держави від моменту становлення, їх відсутність, за визначенням Ю. Іванова, паралізує фінансову систему держави, робить її неієднотною забезпечувати розвиток економічних, політичних, соціальних сфер життя суспільства.

В економічній теорії особливо поширеним є розгляд інституту оподаткування як норми, що в загальному значенні визначає його як «*норму реалізації багатосторонніх відносин держави в особі контролюючих органів та платників податків, яка впорядковує їх взаємодії з метою забезпечення фінансування державою суспільних благ*». При цьому в дискретному категоріальному полі інституціональної теорії особливого вжитку набули декілька підходів трактування інституту, зокрема: моно (або індивідуалістичний) підхід, згідно з яким інститут – це норма; *холістичний*, або *системний*, підхід, що визначає інститут як комплекс рольових взаємодій; *бінарний* підхід, згідно з яким інститут представляється як «норма плюс механізм», що контролює та підтримує її виконання [10, с. 17].

Фахівцями ОЕСР пропонується розрізняти базову та нормативну структури податків. Визначається, що базова структура характеризується повнотою і однозначністю, а зміст нормативної податкової бази ідентифікується за допомогою відповідної податкової, соціальної, економічної політики, при цьому велику роль відіграє податкове адміністрування (податкові пільги, знижки, вирахування) [11, с. 11–12]. Вищеозначене підтверджує обґрунтованість ав-

торських позицій, на підставі яких ми констатуємо, що базова структура податку відображає реалізацію суто фіскальної функції, іманентно властивої податкам, а нормативна структура інституту визначає регулюючу роль оподаткування, яку воно виконує відповідно до соціально-економічних та інших цілей розвитку держави у певний період часу.

Розгляд інституту оподаткування як сукупності норм обумовлює їх визначення на основі відповідних функціональних та класифікаційних характеристик, які, на нашу думку, можуть бути представлені у певній градаційній матриці. Як видно з табл. 1, базова структура як втілення ядра інституту включає в себе норми-дефініції, завдання і цілі, принципи та засади оподаткування.

Структурними елементами ядра норми є атрибути, фактор обов'язку, ціль, умови та санкції. Визначальною умовою розгляду норми як складового елемента інституту податку є наявність таких її елементів, як ціль та умови дії. Саме тому трактування податку в контексті інституціональної теорії не зводить його лише до форми відчуження на користь держави частини доходу економічного агента, а встановлює відповідну ціль, що полягає у формуванні та забезпеченні фінансування суспільних благ на умовах економічної та юридичної самостійності економічних агентів.

Інституціональна парадигма, безумовно, постулює, що основоположна мета функціонування інститутів зводиться до створення таких рамкових умов, які дають змогу мінімізувати

транзакційні витрати учасників, при цьому податки, характеризуючись транзакційними витратами особливого виду, уможливають отримання транзакційних благ, представлених соціальними і суспільними благами, грошової системи, гарантій прав власності, особистої безпеки тощо. Однак, на нашу думку, діапазон функцій, що виконують інститути оподаткування, представлений більш широко (див. табл. 2).

Базовою умовою виконання означених функцій інститутами оподаткування є наявність чітких, науково обґрунтованих, концептуально визначених засад реалізації податкового механізму – принципів оподаткування. Відзначимо, що, незважаючи на багатогранність практичної частини податкових систем багатьох країн світу, теоретичний базис їх побудови багато в чому схожий, оскільки зумовлюється існуванням універсальних принципів оподаткування, які фактично є аксіомою [12, с. 111–118] державотворення. Проте відмінності в суспільних пріоритетах розвитку, положеннях податкової доктрини, детермінантах функціонування інститутів оподаткування, наявних нормативних, прагматичних та етичних засадах реалізації податкового механізму визначають їх унікальність, кількість, структуру та спектр дії у кожному конкретному випадку (див. рис. 3).

Розвинуті в економічному плані держави, дотримуючись відповідної ідеологічної концептуалізації податкової системи, забезпечують її реалізацію на основі встановлення теоретично обґрунтованих, класичних принципів оподат-

Таблиця 1

Градаційна матриця класифікації норм оподаткування

	Нормативна структура інституту		
	Системоутворюючі норми	Системозабезпечуючі норми	Підтримуючі норми, що забезпечують:
Базова структура (ядро інституту)	Норми-дефініції	Норми-фіксатори суспільних відносин встановлюють податки як невід'ємний елемент суспільного життя, фіксують параметри/моделі відносин учасників процесів оподаткування	моніторинг дотримання норм
	Норми, що є завданнями і цілями	Норми-імперативи є результатом імперативних прав, дій і завдань держави, доцільність і обов'язковість яких зумовлюється її завданнями	контроль дотримання норм
	Норми-принципи	Норми-регулятори визначають параметри взаємодій учасників процесів оподаткування, а залежно від їх типу та статусу деталізують, наприклад, загальний чи персоніфікований, разовий чи багаторазовий характер здійснення	забезпечення дотримання норм (примус)
	Норми-засади	Формалізовані норми – законодавчо визначені та зобов'язуючі права і обов'язки учасників у процесі оподаткування	індивідуальну та суспільну превенцію повної або часткової протидії нормі
		Норми-процедури – це окремі елементи механізму реалізації норм оподаткування, що є функціонально відокремленими процесами, обов'язковими учасниками яких є суб'єкти оподаткування (держави в особі фіскальних органів, платники податків та податкові агенти)	
	Норми поведінки – система уявлень про бажані та суспільно схвалювані параметри діяльності суб'єктів оподаткування	інформаційно-комунікаційну взаємодію	

Джерело: складено автором

кування, до яких відносять справедливість, рівномірність, ясність (прозорість), дешевизну (ефективність технологій податкового адміністрування). Зазначимо, що податкові принципи, втілюючи намагання законотворців максимального наближення до класичних принципів оподаткування на основі врахування і корекції національних особливостей менталітету громадян, географічного розміщення, соціально-економічних умов тощо, відображаються в податкових доктринах практично всіх розви-

нених країн світу. Однак означені у вітчизняному законодавстві принципи, а саме принцип обов'язковості оподаткування, закріплений статтею 67 Конституції України та окреслений в підпункті 1 статті 4 Податкового Кодексу України, на яких ґрунтується податкове законодавство України, не дають змогу говорити про такий їх спектр, який належним чином забезпечував би реалізацію податкового механізму та ефективно функціонування самої податкової системи держави.

Таблиця 2

Функції інститутів оподаткування

Функція	Сутність та характер прояву
Трансакційна	Податки є ціною за можливість користування трансакційними благами, зіставність яких є визначником рівня ефективності та конкурентоспроможності функціонування інститутів держави
Інтегративна	Інститут оподаткування виступає фактором консолідації та узгодження зусиль усіх членів суспільства, їх груп та систем функціонування держави, діяльність яких під впливом податкових норм, правил та санкцій за їх порушення визначає параметри державотворення
Стабілізаційна	Забезпечення стабільності та стійкості суспільної організації, закріплення соціальних зв'язків та взаємодій між державою і громадянами для задоволення індивідуальних і суспільних потреб
Регулятивна	Регулювання відносин між державою, платниками податків та отримувачами суспільних благ шляхом стандартизації системи обов'язків, правил і норм поведінки
Трансляційна	Функція передачі суспільних цінностей, норм і ролей, засвоєння соціального та культурного досвіду у сфері фіска, здатність ретрансляції наслідків економічних та податкових імпульсів впливу на прояви індивідуальної та суспільної поведінки

Джерело: складено автором

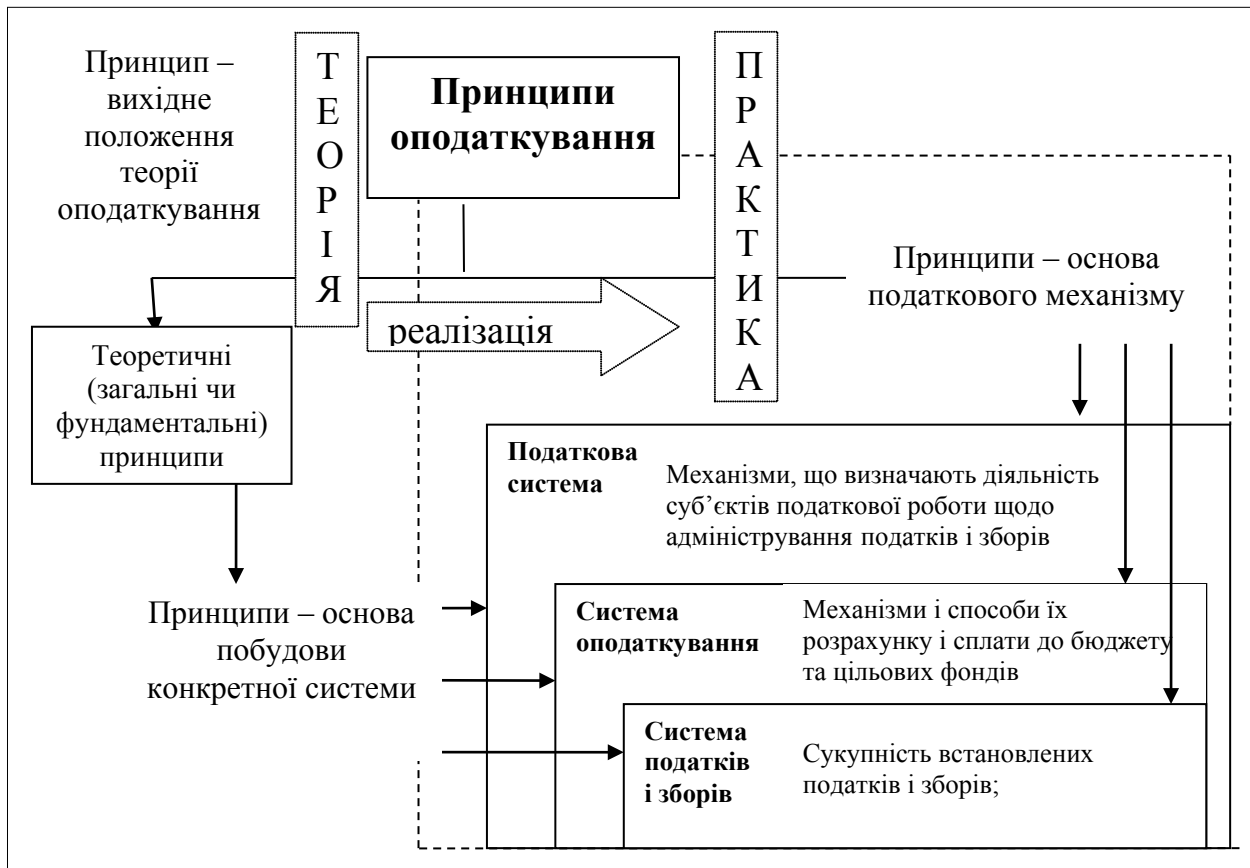


Рис. 3. Спектр дії принципів оподаткування

Джерело: складено автором

Висновки. Наявні у вітчизняному законодавчому полі принципи оподаткування не засвідчують цілісної, логічної та завершеної моделі побудови податкової системи держави, оскільки, на нашу думку, весь їх спектр, незважаючи на більш ніж 25-річний період існування податкової системи, попри спроби перманентного запровадження певних їх зразків в державі, так і не був сформований. Вказане зумовлює гостру потребу ідентифікації адекватних сучасним умовам ефективно діючих принципів оподаткування, встановлення яких доцільно здійснювати на основі обґрунтованих рекомендацій та практичних напрацювань зарубіжних фахівців. Так, директор Інституту податкового права Кьольнського університету, доктор Й. Ланг у своїй праці «Проект кодексу податкових законів для країн Центральної і Східної Європи» стверджує, що принципи оподаткування, будучи еволюційно залежними, змінюють і самі підходи до оподаткування держав у ХХІ ст. На думку вченого, державам, які лише починають рух до утвердження ідеалів ринкової економіки, недоцільно використовувати велику кількість принципів оподаткування, оскільки їх множинність не дасть можливості оптимізувати податкову систему, тому базовим є перелік від трьох до п'яти складових, що охоплює принципи справедливості, економічної ефективності, дешевизни та наочності оподаткування, гнучкості податкової системи [1].

Безумовно, процеси оподаткування в сучасному динамічному і глобалізованому світі не стоять на місці, характеризуючись необхідністю постійного вдосконалення параметрів взаємодії держави в особі контролюючих органів та платників податків, ефективність реалізації яких є запорукою дієвості як інститутів оподаткування зокрема, так і суспільних інститутів загалом. В цьому контексті знаковим та позитивним напрацюванням стало опублікування 25 жовтня 2016 року Європейською комісією Моделі європейського кодексу податкоплатників, який, як зазначається, хоч і не має обов'язкової сили і носить рекомендаційний характер, визначає «набір принципів і практик взаємодії, прав і обов'язків, що регулюють відносини між платниками податків і податковими адміністраціями в Європі» [13]. В запропонованій моделі міститься досить деталізований перелік загальних принципів, що чітко і конкретизовано встановлюють параметри реалізації принципів як з боку платників податків, так і з боку контролюючих органів, охоплюючи такі складові: законність і правова визначеність; недопущення дискримінації і рівність платників податків; презумпція сумлінності; важливість

розгляду; дотримання закону; неупередженість і незалежність; фінансова секретність і захист даних; конфіденційність; звернення; надання інформації та рекомендацій для платників податків; послуги для платників податків; основні стандарти обслуговування; інтерпретація загального характеру; упереджуючі рішення; декларування податкових зобов'язань; оцінка платників податків; процес аудиту; оплата і стягнення боргів; добровільність; санкції; процес внутрішньої апеляції; судовий розгляд; право на подачу скарги. На нашу думку, вказані принципи оподаткування можуть ефективно застосовуватися для безпосередньо податків та податкових платежів, систем, механізмів та інститутів оподаткування в Україні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Й. Ланг ; пер. с нем. – Бонн : Федеральное министерство финансов, 1993. – 464 с.
2. Abgabenordnung [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.gesetze-iminternet.de/ao_1977/_3.html.
3. Андрущенко В. Принципи оподаткування та їх протиставлення / В. Андрущенко // Збірник наукових праць Міжрегіональної фінансово-юридичної академії (економіка, право). – 2011. – № 1(1). – С. 30–37.
4. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора / Дж.Ю. Стиглиц ; пер. с англ. – М., 1997. – С. 364–386.
5. Майбуров И. Теория и история налогообложения : [учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение»] / И. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 25.
6. Иванов Ю. Функции податков та податкове регулювання / Ю. Иванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 36–43.
7. Юткина Т. Налоги и налогообложение : [учебник] / Т. Юткина. – М. : ИНФРА-М, 1998. – С. 85.
8. Смородина Е. Развитие научных концепций о сущности и функциях налогов / Е. Смородина // Управленец. – 2014. – № 3(49). – С. 4–11.
9. Алексеенко М. Взгляд на развитие учения о налоге / М. Алексеенко. – Х., 1870. – С. 25.
10. Клейнер Г. Эволюция институциональных систем / Г. Клейнер ; ЦЭМИ РАН. – М. : Наука, 2004. – 240 с.
11. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. – OECD, 2004. – P. 11–12.
12. Лабзин А. О некоторых принципах налогообложения / А. Лабзин, Н. Насонов // Вестник Удмуртского университета. Серия: Экономика. – 2006. – № 2. – С. 111–118.
13. Guidelines for a Model for A European Taxpayers' Code. European Union. – 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf.