

УДК 347.73

**А. А. Коваленко**  
кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства  
Київського міжнародного університету

## ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ТА СПОСОБИ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ В УМОВАХ СЬОГОДЕННЯ

Проблема функцій податкового права дотепер не була вичерпно досліджена. Поодинокі визначення та класифікації містяться, як правило, у навчальній літературі з податкового права і висвітлюють переважно лише економічні функції податків та оподаткування або функції науки податкового права. Водночас виявлення і аналітичне дослідження функцій податкового права має велике теоретичне і практичне значення, адже зазначене питання безпосередньо пов'язане з ефективністю норм податкового законодавства, а отже, з ефективністю виконання державою своїх функцій.

Певні напрацювання стосовно визначення функцій податкового права містяться у працях таких вітчизняних та іноземних вчених: І.І. Бабіна, О.О. Головашевича, С.В. Запольського, Д.А. Кобильнік, Д.О. Ковалюк, Ю.О. Крохін, М.П. Кучерявенка, В.А. Паригіної, А.А. Тедеева.

Однак їх дослідження не мають ознак комплексності, характеризуються розгалуженістю думок і не сприяють виведенню єдиного доктринального бачення порушеної проблеми.

Метою статті є визначення функцій податкового права та способів їх реалізації в умовах сьогодення.

Поняття «функція права» має охоплювати водночас як призначення права, так і напрями його впливу на суспільні відносини. Отже, розкриваючи зміст якої-небудь функції права, необхідно постійно мати на увазі зв'язок призначення права з напрямками його впливу і зумовленість останніх призначенням права. Функція права – це реалізація його соціального призначення [1, с. 159]. А.А. Тедеев та В.А. Паригіна стверджують, що функції податкового права визначають напрями правового впливу у сфері оподаткування. Слід розділяти соціально-політичні та економічні функції податкового права, що опосередковуються у податковій політиці держав, і юридичні функції. У соціально-політичних і економічних функціях податкового характеру виражаються напрями зазначеної правової політики та сам політичний і економічний зміст податкового права. Дослідження цих функцій традиційно перебуває у предметній сфері фінансової науки. Загальнотеоретичним осмисленням другої групи функцій (юридичних) різних галузей права займається правова наука [2, с. 45].

На думку деяких вчених, податкове право реалізує свою суспільно-політичну і соціальну роль за допомогою функціональної декомпозиції, коли завдання правового регулювання розбиваються на підзадачі, а саме регулювання здійснюється набором функцій. Необхідно розрізнити два види (групи) юридичних функцій податкового права: 1) охоронна функція; 2) регулятивна функція, яка складається з двох підфункцій: а) регулятивної статистичної підфункції, б) регулятивної динамічної підфункції [2, с. 45–46].

Охоронна функція податкового права – це напрямок державного правового впливу, націлений на захист суспільних відносин, які формуються у сфері оподаткування, від різних протиправних зазіхань. Вона також сприяє витісненню із зазначеної сфери сторонніх (невластивих сформованому публічному правопорядку) суспільних відносин (зокрема, протиправних). Регулятивні функції податкового права в цілому опосередковують вплив на суспільні відносини у сфері оподаткування шляхом встановлення прав, обов'язків, повноважень, компетенцій, а також заборон і обмежень для суб'єктів податкового права. Регулятивна статистична підфункція виражається у впливі податкового права на податкові правовідносини за допомогою їх закріплення у різних інститутах цієї галузі. Наприклад, нормами податкового права встановлюються види податків і зборів, а також їх зміст (обов'язкові і факультативні елементи оподаткування). Регулятивна динамічна підфункція виражається у впливі податкового права на податкові правовідносини за допомогою оформлення їх динаміки (руху). Ця функція проявляється у сфері регульованих податковим правом суспільних відносин процесуального характеру [2, с. 46].

Функції податкового права, на думку С.В. Запольського, слід розуміти як основні напрями правового регулювання суспільних відносин, що є предметом регулювання податкового права. Функції податкового права зумовлені необхідністю впорядкування соціально значущих суспільних відносин. Учений також виділяє дві функції податкового права: регулятивну і охоронну. Регулятивна функція виражається у визначенні прав, обов'язків, обмежень суб'єктів податкового права [3, с. 339]. Наприклад, правовими нормами встановлюється система загальнодержавних і місцевих податків і визначаються підстави ви-

никнення, зміни або припинення податкових зобов'язань. Охоронна функція виявляється у негативному впливі на суб'єктів податкових відносин шляхом встановлення податкової відповідальності за неналежне виконання обов'язків, передбачених законом. Охоронні функції також проявляються у здійсненні заходів податкового контролю [3, с. 340].

Ю.О. Крохіна основою своєї класифікації податкових правовідносин вважає функції, у рамках реалізації яких ці правовідносини виникають. Залежно від виконуваних функцій податкові правовідносини вона поділяє на регулятивні та охоронні. Регулятивні податкові правовідносини характеризуються такими особливостями: виникають на основі регулятивних норм права; забезпечують функціонування правомірної поведінки суб'єктів; мають позитивний характер: по-перше, в них встановлюються позитивні податкові права і обов'язки суб'єктів, по-друге, в рамках правовідносин здійснюються позитивні функції податкового права (регулятивна і економічна) [4, с. 87–88].

Охоронні податкові правовідносини, на думку дослідниці, спрямовані на реалізацію різноманітних засобів і способів державного захисту і примусу в податковому праві. У рамках таких правовідносин застосовуються заходи правового захисту, попередження вчинення податкових правопорушень, відповідальності за недотримання податкового законодавства тощо. У рамках охоронних податкових правовідносин здійснюється охоронна функція податкового права у всіх її різновидах (каральна, компенсаційна, правовідновлювальна тощо) [4, с. 89–90].

Професор В. Бабчак, аналізуючи податкове право Словаччини, стверджує, що воно виконує фіскальну, регулятивну і репресивну функції. Значення фіскальної функції податкового права полягає у тому, що його норми впливають на відносини у суспільстві для забезпечення фіскальних інтересів держави або місцевого самоврядування. Ці інтереси виявляються у реалізації видаткової частини бюджету. Фіскальна функція податково-правових норм проявляється не лише у матеріально-правових, а й у процесуальних нормах податкового права.

Регулятивна функція податкового права полягає у точному і однозначному закріпленні прав і обов'язків фізичних та юридичних осіб по відношенню до державного бюджету або бюджету місцевого самоврядування. Сенс репресивної функції податкового права полягає у можливості забезпечення державного примусу (встановлення та реалізації санкцій). Правова норма сприяє досягненню бажаного правового становища превентивно (громадяни дотримуються її добровільно) або шляхом державного примусу (держава, застосовуючи державну силу, примує грома-

дян до належної поведінки або застосовує до них санкції). Ця функція часто проявляється в разі загрози застосування санкції, а також під час прямого застосування санкції. Загроза санкції часто діє так, що правова норма як модель певної поведінки має можливість психічного впливу вже на етапі прийняття рішення суб'єктом [5, с. 199]. У сфері податково-правових відносин як знаряддя репресивної функції діють так звані податкові санкції, окремі види яких (майнового характеру тощо) закріплені податково-правовими нормами [5, с. 199–200].

Необхідно згадати про проект, розпочатий кафедрою фінансового, податкового та митного права Національного дослідницького університету «Вища школа економіки», який спрямований на вивчення екологічної функції податкового права. Учасники проекту мають на меті провести комплексне вивчення екологічної функції податкового права з виділенням екологічної функції як самостійної функції оподаткування поряд із фіскальною і регулюючою, планують проаналізувати доктринальні підходи до визначення екологічної функції податкового права та розвиток розрізних елементів екологічної функції оподаткування у податковій практиці [6].

І.І. Бабін виокремлює лише одну функцію податкового права – охоронну [7, с. 139]. На думку М.П. Кучерявенка, охоронна функція податкового права зумовлена тим, що адміністративна відповідальність забезпечує виконання платниками податків їх обов'язків (наприклад, відповідальність за порушення податкового законодавства, яка врегульована главою 11 ПК України) [8, с. 75]. Д.О. Коваль трактування податкового процесу як правової категорії пов'язує виключно із реалізацією охоронної функції податкового права [9, с. 158]. Д.А. Кобильнік намагається довести наявність регулятивної функції податкового права (не надаючи їй визначення) на прикладі правового регулювання податкових пільг, надання яких є одним зі шляхів до реалізації принципу соціальної справедливості у податково-правовому регулюванні [10, с. 20–21].

О.О. Головашевич вважає, що найяскравіше фіскальна функція податкового права проявляється під час наповнення бюджету завдяки використанню фіскальних методів. Фіскальна функція практично повністю заміняє стимулюючу функцію [11, с. 93–94]. Але у висновках своєї роботи цитований автор забуває про функції права і веде мову вже про фіскальну та стимулюючу функцію податків [11, с. 150].

Усі цитовані нами вище науковці, які намагалися досліджувати види та зміст функцій податкового права, робили це із залученням виключно теоретичних методів наукового пізнання. Спробуємо усунути цю прогалину і навести приклади

проявів функцій податкового права у чинних джерелах податкового законодавства.

Контрольна функція податкового права реалізується під час проведення податкового контролю. Останній має власні, тобто притаманні тільки йому, завдання, функції та принципи, «є самостійним напрямком державного фінансового контролю» [12, с. 337], є неодмінним атрибутом контрольно-наглядової функції держави у сфері податкової політики й має власну нормативно-правову базу.

Нормами ПК України закріплено визначення податкового контролю та повноваження органів державної влади щодо його здійснення, а також способи здійснення податкового контролю (глава 5 ПК України «Податковий контроль»); види перевірок, строки та порядок їх проведення тощо (глава 8 ПК України «Перевірки») [13]. Деякі особливості податкового контролю визначені наказами Міністерства фінансів України та Державної фіскальної служби. Здійснення податкового контролю (за більшістю напрямків) покладено на Державну фіскальну службу, яка в рамках реалізації своїх контрольних повноважень і відповідно до покладених на неї завдань контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів, а також здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства тощо [14].

Охоронна функція податкового права має на меті утримувати суб'єктів податкових правовідносин від порушення норм податкового права. Однак ситуація з податковими правопорушеннями досі залишається складною, прикладом чого є велика кількість різноманітних складів протиправних діянь (здійснюваних різними суб'єктами, здійснюваних з різним рівнем спричинених державі збитків або з іншими негативними наслідками), кваліфікованих законодавцем як податкові правопорушення (глава 11 ПК України «Відповідальність»), а також невтішні статистичні дані [15; 16], що підтверджують виключну важливість охоронних механізмів податкового права та його охоронної функції у сучасних умовах розвитку держави.

Що стосується екологічної функції податкового права, то основою її реалізації є норма п.п. 57 п. 1 ст. 14 ПК України, у якій надається визначення екологічного податку [13]. Логіка запровадження цього загальнодержавного податку й необхідність його постійного існування у податковій системі України є очевидними та не потребують додаткової аргументації.

Стратегія державної екологічної політики України полягає у стабілізації і поліпшенні ста-

ну навколишнього природного середовища України шляхом інтеграції екологічної політики до соціально-економічного розвитку України для гарантування екологічно безпечного природного середовища для життя і здоров'я населення, впровадження екологічно збалансованої системи природокористування та збереження природних екосистем [17]. Застосування економіко-правового впливу на юридичних і фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з негативним впливом на довкілля, у вигляді запровадження податку за забруднення навколишнього природного середовища та за розміщення відходів, розглядається як один з головних економічних стимулів для того, щоб підприємства-природокористувачі, діяльність яких пов'язана з впливом на навколишнє природне середовище, самі вживали заходів щодо зменшення забруднення довкілля згідно з вимогами законодавства [18, с. 152]. З огляду на вищевикладене головним є не фіскальний інтерес держави, а природоохоронна мета, що дозволяє віднести екологічну функцію податкового права до групи охоронних функцій.

Більшість норм податного права є регулятивною. У них проявляється основний вплив права на фінансові правовідносини, що виникають щодо справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Розрізняються регулятивні норми лише за вектором спрямування. Вони можуть бути загальнорегулятивними, стимулюючими, тобто направленними на стимулювання до участі (чи до проявлення більшої активності) у податкових правовідносинах, а також обмежувальними (з діаметральною протилежною метою).

Д.М. Рева стверджує, що податкове законодавство не містить відповіді на питання про те, що є податковим стимулом та які явища охоплюються цим поняттям, але він зазначає, що аналіз положень ПК України дозволяє виокремити такі категорії, які наділені ознаками податкового стимулу: спеціальний податковий режим (ст. 11), усунення подвійного оподаткування (ст. 13), податкова пільга (ст. 30), перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на пізніший строк (ст. 32 ПК України) [19, с. 74–75].

Вчений визнає, що податкове стимулювання, окрім загальних, тобто притаманних правовим стимулам, ознак, має і специфічні риси, однією з яких є майновий та немайновий складник [19, с. 76]. Продовжуючи цю думку, зазначимо, що стимулюючу функцію податкового права відрізняє від стимулюючої функції податку мета, яка перебуває поза сферою дії галузі і превалює над фіскальною функцією. Наприклад, такою метою може бути енергетична незалежність держави, для досягнення якої «тимчасово, до 1 січня 2019 року, звільняються від оподаткування по-

датком на додану вартість операції з імпорту техніки, обладнання, устаткування, які використовуються для реконструкції наявних і будівництва нових підприємств з виробництва біопального і для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів для споживання біопального, якщо такі товари не виробляються та не мають аналогів в Україні (п. 2 підрозділу 2 розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України) [13].

Обмежувальна функція податкового права ширше представлена у податковому законодавстві. Тут містяться усі винятки з правил (частини складної гіпотези правової норми, які зазначені після таких слів: крім, за винятком тощо. Наприклад, звільняються від оподаткування операції з постачання (передплати) та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації (крім видань еротичного характеру) (п.п. 25 п. 1 ст. 197 ПК України). Прикладами також є деякі компетенційні обмеження посадовців контролюючих органів (позбавлення права займатися підприємницькою діяльністю, необхідність декларувати отримані коштовні подарунки, потреба проходити моніторинг способу життя тощо). Зокрема, посадова або службова особа контролюючого органу несе перед державою відповідальність в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування через неправомірні рішення, дії чи бездіяльність цієї посадової (службової) особи (п. 4 ст. 21 ПК України) [13]. Щодо більшості державних службовців, які працюють поза сферою реалізації державної податкової політики, такі обмеження не застосовуються.

Отже, серед функцій податкового права окреме місце займає регулятивна функція. З її допомогою встановлюються матеріальні фінансово-правові норми, тобто самі правила поведінки суб'єктів податкових правовідносин, які закріплені законодавцем у правах і обов'язках (повноваженнях). Система охоронних та захисних функцій, що спрямовані на гарантування обов'язковості норм податкового права та їх охорону від можливих правопорушень (зокрема, через можливість застосування заходів державного примусу, передбачених чинним законодавством), є необхідною умовою належного функціонування сучасної правової держави. Постійні зазіхання на фіскальні інтереси держави з боку правопорушників, що відбуваються, незважаючи на загрозу застосування карально-репресивних законодавчих механізмів, тільки підтверджують потребу подальшого удосконалення податкового законодавства, зокрема в частині вживання превентивних заходів.

### Література

1. Общая теория права и государства: учебн. / под ред. В.В. Лазарева. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2010. 592 с.
2. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Налоговое право России: учебник для академического бакалавриата. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2014. 499 с.
3. Финансовое право: учебн. / отв. ред. и авт. предисл. проф. С.В. Запольский. 2-е изд. испр. и доп. М.: Юридическая фирма «Контракт», 2011. 792 с.
4. Крохина Ю.А. Налоговое право: учеб. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 463 с.
5. Налоговое право стран Восточной Европы: общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. М.: Волтрес Клувер, 2009. 336 с.
6. Проект «Экологическая функция налогового права». URL: <https://pravo.hse.ru/finlaw/ecology/rasport> (дата обращения: 10.05.2018).
7. Бабін І.І. Юридична конструкція податку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07; Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. Чернівці, 2007. 220 с.
8. Кучерявенко М.П. Податкове право: підруч. Х.: Право, 2013. 536 с.
9. Коваль Д.О. Теоретико-правові проблеми податкового процесу. Прикарпатський юридичний вісник. 2012. Випуск 2. С. 158–167.
10. Кобильник Д.А. Деякі напрями реалізації регулятивної функції податкового права в умовах сьогодення. Фінансове право. 2014. № 2 (28). С. 19–22.
11. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. 2008. 188 с.
12. Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В.Г. Дем'янишина, Г.Б. Погріщук. Тернопіль: Крок, 2015. 522 с.
13. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. С. 556. Ст. 112.
14. Про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236. Офіційний вісник України. 2014. № 55. С. 31. Ст. 1507.
15. Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту аудиту за січень 2018 року. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-roboti/> (дата звернення: 15.05.2018).
16. Звіт про роботу органів досудового розслідування за 12 місяців 2017 р. Форма № 1-СЛ. URL: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156743/36a.pdf> (дата звернення: 15.05.2018).
17. Про Основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2020 року: закон України 21 грудня 2010 р. № 2818-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 26. Ст. 218.
18. Екологічне право України: підруч. для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. / за ред. А.П. Гетьмана та М.В. Шульги. Х.: Право, 2009. 328 с.
19. Рева Д.М. Актуальні питання податкового стимулювання. Право та інновації. 2015. № 3(11). С. 72–77.

### Анотація

**Коваленко А. А. Функції податкового права та способи їх реалізації в умовах сьогодення. – Стаття.**

У статті досліджуються поняття і види функцій податкового права, а також розглядаються способи їх реалізації за допомогою норм податкового законодавства. Сформульовано авторський перелік функцій податкового права, який викладено у вигляді розгорнутої класифікації.

*Ключові слова:* функції податкового права, регулятивна функція, охоронна функція, стимулююча функція, обмежувальна функція, контрольна функція, екологічна функція.

### Аннотация

**Коваленко А. А. Функции налогового права и способы их реализации в современных условиях. – Статья.**

В статье исследуются понятие и виды функций налогового права, а также рассматриваются способы их

реализации с помощью норм налогового законодательства. Сформулирован авторский перечень функций налогового права, который изложен в виде развернутой классификации.

*Ключевые слова:* функции налогового права, регулятивная функция, охранная функция, стимулирующая функция, ограничительная функция, контрольная функция, экологическая функция.

### Summary

**Kovalenko A. A. Tax law functions and their methods of realization in the conditions of the presentation. – Article.**

The article deals with the concepts and types of functions of tax law, as well as ways of their implementation with the help of tax legislation. The author's list of functions of tax law, which is described in the form of expanded classification, is formulated.

*Key words:* functions of tax law, regulative function, protective function, stimulating function, restrictive function, control function, ecological function.