

**Гетьман К. О.**

здобувач

(*Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого*)

УДК 342.95 + 336.2

## **РЕАЛІЗАЦІЯ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКУ НА МЕЖІ ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ ПІДГАЛУЗЕЙ**

Розглянуто особливості реалізації фіскальної функції податку на межі бюджетного та податкового права, зроблено авторський висновок про існування бюджетного та податкового права на рівні окремих фінансово-правових підгалузей. Акцентовано, що саме через цей інструментарій і може бути всебічно реалізована фіскальна функція податку, оскільки закінченість у реалізації цієї функції передбачає не лише передачу платником певної суми коштів в рахунок свого податкового обов'язку, а і надходження їх, безпосереднє зарахування на відповідний казначейський рахунок державного чи місцевого бюджету.

*Ключові слова:* бюджетне право, податкове право, фіскальна функція податку, фінансово-правові підгалузі, елементи податкового механізму.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розвитку фінансово-правової науки все більшої підтримки набуває позиція стосовно існування в межах фінансово-правової галузі лише двох підгалузей: бюджетного та податкового права. Можна сперечатися стосовно остаточності такого висновку, але погодимося, що подібне твердження спирається на логічні, аргументовані підстави [2, ст. 229-244]. Дійсно, є спроби як самостійну підгалузь у межах фінансового права виділити і валютне право, і банківське право, і підгалузь фінансового контролю. Щодо останнього ми також приєднуємося до того, що це певна сукупність фінансово-правових за природою норм. При цьому щодо валютного та банківського права такий висновок навряд чи є послідовним. Річ у тому, що валютне та банківське регулювання передбачає поєднання приватно-правових та публічно-правових норм, і розглядати їх як єдиний однорідний інститут не можна. Певним чином й інститут фінансового контролю реалізується як міжгалузевий, на межі адміністративного та фінансового права, але йдеться про єдину за природою сукупність публічно-правових норм, які впорядковують поведінку учасників однотипними методами. Тому якщо стосовно єдності інституту фінансового контролю заперечення виникає, то такий само висновок не можна поширювати на вказані інститути валютного та банківського права.

**Метою статті** є з'ясування та дослідження особливостей реалізації фіскальної функції податку на межі бюджетного та податкового права, а також доведення та обґрунтування факту існування бюджетного і податкового права на рівні окремих фінансово-правових підгалузей.

**Виклад основного матеріалу.** Сукупність правових норм, які об'єднуються в бюджетне та податкове право, є класичним прикладом суку-

пностей фінансово-правових норм та цілком виражає природу цієї публічної галузі права. Найбільш принциповим є критерій розмежування інституту та підгалузі, з'ясування тих засад, спираючись на які ми можемо дійти висновку про підгалузевий характер таких нормативних угруповань. І інститут фінансового права, і підгалузь фінансового права передбачають об'єднання певної кількості відповідних норм. Але як відрізнити сукупність фінансово-правових норм, об'єднаних в інститут (базовий, складний, генеральний тощо), від такої сукупності фінансово-правових норм, які складають підгалузь? Дуже часто йдеться про механічний критерій: більша кількість – підгалузь, менша кількість – інститут. В той же час такий кількісний критерій є дуже приблизним та умовним. Саме тому вважаємо за доцільне виходити з інших підстав, які більш принципово виражають критерії такого розмежування.

Найбільш значущими серед них є: предмет регулювання, особливості методу регулювання, співвідношення матеріального та процесуального, суб'єктний склад, стан законодавства. Коротко зупинимось на них.

Предмет регулювання кожної з названих підгалузей у цілому виражає спрямованість предмета фінансового права та охоплює однорідні суспільні відносини, які регулюються фінансово-правовими нормами і означають формування, розподіл та використання публічних централізованих і децентралізованих грошових фондів. У той же час кожна із підгалузей, виділяючи однорідні суспільні відносини, виходить з більш вузьких критеріїв, ніж фінансове право. Бюджетне право регулює фінансово-правові відносини, але які охоплюють обіг виключно централізованих фондів (державного та місцевих бюджетів), тоді як податкове право стосується регулювання руху публічних грошових фондів лише на першій стадії такого обігу – на стадії формування публічних фондів. Більш того, податкове право регулює надходження лише за рахунок одного з чотирьох джерел, які віднесено до бюджетних доходів, а саме податкових надходжень (ст. 9 Бюджетного кодексу України).

Особливості методу регулювання не передбачають ревізії традиційного для публічного права методу влади-підкорення, імперативного методу. В той же час непоодинокими є випадки (особливо в податковому праві), коли несприятливі наслідки (нарахування штрафу та пені) настають для учасника відносин без наявності вини. Як приклад можна навести ст. 109 Податкового кодексу України, яка, визначаючи податкове правопорушення, називає ним протиправні діяння (дії чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України). Таким чином, якщо виходити з такого визначення та традиційного погляду на склад правопорушення, можна дійти висновку, що суб'єктивна сторона для притягнення особи до відповідальності є обов'язковою.

Співвідношення матеріального та процесуального в податковому та бю-

джетному регулюванні набуває особливої специфічності. Річ у тому, що в жодному іншому інституті фінансового права немає такого чіткого та взаємообумовленого існування матеріальних і процедурних норм. Інститут бюджетного процесу в бюджетному праві передбачає чітке виділення регламентованого бюджетним законодавством процесу складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства (ст. 2 Бюджетного кодексу України). Саме процедурними нормами забезпечується своєчасність проходження кожної стадії бюджетного процесу. Податково-правове регулювання ґрунтується, поряд з використанням матеріальних приписів, на податково-правових нормах, які регулюють адміністрування податків та зборів (розділ II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України), тобто процедурно забезпечують поведінку осіб при реєстрації платників податків, реалізації методів податкового контролю, оскарженні рішень посадових осіб контролюючих органів у режимі апеляційного адміністративного оскарження.

Суб'єктний склад кожної із вищевказаних підгалузей вельми специфічний і характеризується принциповими особливостями. Найбільш яскравим прикладом в контексті цього є відсутність в бюджетно-правовому регулюванні традиційних для фінансового права учасників – фізичних осіб. Так само і в податковому праві йдеться про специфічних учасників податкових відносин – податкових агентів, представників платників податків та зборів, консолідовану групу платників податків.

Стан законодавства забезпечує формальну підставу відмежування бюджетного та податкового права від всіх інших фінансово-правових інститутів. Лише бюджетне та податкове регулювання спирається на кодифіковані акти – Бюджетний та Податковий кодекси України. В жодному іншому інституті фінансово-правової галузі кодифіковані акти не використовуються.

Спираючись на ці обставини, доходимо висновку про існування бюджетного та податкового права на рівні окремих фінансово-правових підгалузей. Саме через цей інструментарій і може бути всебічно реалізована фіскальна функція податку. Виходимо з того, що закінченість у реалізації цієї функції передбачає не лише передачу платником певної суми коштів в рахунок свого податкового обов'язку, а і надходження їх, безпосереднє зарахування на відповідний казначейський рахунок державного чи місцевого бюджету. Фактично, фіскальну функцію податку складно розглядати як виключно податкову. Через неї забезпечується виконання подвійної мети: з одного боку – своєчасна та повна сплата податку (податково-правове регулювання); з іншого – своєчасне та повне надходження коштів від податків та зборів до бюджетів (бюджетно-правове регулювання). Таким чином, фіскальна спрямованість податку не може бути реалізована поза межами комплексного впливу бюджетного та податкового регулювання. Безумовно, при цьому ми виходимо з того, що комплексність самостійних фінансово-правових підгалузей базується на їх однорідності – публічно-правовій природі.

Через фіскальну функцію сплата податку набуває певної значущості, відповідної мети. Для податково-правового регулювання важливо, щоб платник передав кошти в рахунок податкового зобов'язання. На цьому вплив податкових законодавчих норм припиняється. З позиції податково-правового регулювання байдуже, куди подінуться та як будуть використані гроші після того, як буде сплачено податок. Але, безумовно, такий вузький підхід не збігається із суспільним призначенням податків, метою суспільного виробництва. Саме формування доходних частин бюджетів і є метою сплати податків. Зрозумілим та послідовним це стає виключно в умовах реалізації цієї податкової функції.

В той же час існує і відповідне законодавче підтвердження сумісної реалізації цієї функції через узгодження податкового та бюджетного законодавства. Продемонструємо це через елементи податку. Так, відповідно до ст. 7 «Загальні засади встановлення податків і зборів» Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування. Тобто жоден з елементів податкового механізму безпосередньо не виражає саме зарахування податкових надходжень до бюджету. Визначається лише строк та порядок сплати.

Хотілося б звернути увагу, що така сукупність елементів податкового механізму, яка утворює його цілісний механізм, не зовсім збігається із визначенням податку як обов'язкового безумовного платежу до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України (п. 6.1. ст. 6 Податкового кодексу України). Акцент в цьому визначенні на спрямованість податку до відповідного бюджету не може бути реалізовано в режимі податково-правового регулювання. Зарахування податків до бюджетів – це матерія бюджетного права, і саме Бюджетним кодексом України закріплюється розподілення податків між бюджетами.

Так, до доходів Державного бюджету України включаються доходи бюджету, за винятком тих, які закріплені за місцевими бюджетами (ст. 29 Бюджетного кодексу України):

- 1) податок на доходи фізичних осіб у розмірі 25% на відповідній території України (крім території міст Києва та Севастополя) та у розмірі 60% – на території міста Києва;
- 2) податок на доходи фізичних осіб від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці;
- 3) військовий збір, що сплачується (перераховується) згідно з п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України;
- 4) 90% податку на прибуток підприємств (крім податку на прибуток підприємств державної власності, що зараховується до загального фонду держа-

вного бюджету в повному обсязі);

5) 50% рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування;

6) 50% рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення);

7) 75% рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату, яка зараховується до загального фонду державного бюджету у повному обсязі);

8) податок на додану вартість;

9) акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

10) акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

11) ввізне мито;

12) вивізне мито;

13) рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України;

14) рентна плата за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами територією України;

15) рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України;

16) збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;

17) рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України;

18) 20% екологічного податку (крім екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк, який зараховується до загального фонду державного бюджету у повному обсязі).

Певне податкове навантаження закріплюється і за місцевими бюджетами. До доходів загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва і Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, належать (ст. 64 Бюджетного кодексу України):

1) 60% податку на доходи фізичних осіб на відповідній території (крім території міст Києва та Севастополя);

2) 40% податку на доходи фізичних осіб на території міста Києва та зараховується до бюджету міста Києва; 100% податку на доходи фізичних осіб на території міста Севастополя та зараховується до бюджету міста Севастополя;

3) 50% рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування, що за-

раховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя;

4) 50% рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення), що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя користувачами води за місцем її забору;

5) 25% рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату), що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя;

6) плата за використання інших природних ресурсів, що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя;

7) державне мито, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування за місцем вчинення дій та видачі документів;

8) акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, що зараховується до бюджетів об'єднаних територіальних громад, міських бюджетів;

9) 10% податку на прибуток підприємств (крім податку на прибуток підприємств державної власності та податку), який зараховується до бюджету міста Києва;

10) податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності зараховується відповідно до районних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад;

11) податок на майно, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування;

12) єдиний податок, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування;

13) збір за місця для паркування транспортних засобів, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування;

14) туристичний збір, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування.

До доходів загального фонду бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів належать (ст. 66 Бюджетного кодексу України):

1) 15% податку на доходи фізичних осіб, що сплачується (перераховується) на відповідній території;

2) 10% податку на прибуток підприємств (крім податку на прибуток підприємств державної власності);

3) податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності, що зараховується відповідно до бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів;

4) 50% рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування;

5) 50% рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення), що зараховується до бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бю-

джетів користувачами води за місцем її забору;

6) 25% рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату);

7) плата за використання інших природних ресурсів, що зараховується до бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів;

8) акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), що сплачується платниками, які зареєстровані в Автономній Республіці Крим, – до доходів бюджету Автономної Республіки Крим.

Окремі особливості формування місцевих бюджетів регулюються ст. 67 Бюджетного кодексу України, яка передбачає і спеціальні умови формування дохідних частин місцевих бюджетів залежно від фінансових нормативів бюджетної забезпеченості при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.

До доходів загального фонду бюджетів міст районного значення, сільських, селищних бюджетів належать (ст. 69 Бюджетного кодексу України):

1) податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності, що зараховується відповідно до міських (міст районного значення), селищних та сільських бюджетів;

2) рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення; рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; рентна плата за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення; рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів (крім рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування). Такі платежі зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування за місцезнаходженням (місцем розташування) відповідних природних ресурсів, а щодо водних об'єктів – за місцем податкової реєстрації платника рентної плати;

3) податок на майно, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування;

4) єдиний податок, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування;

5) збір за місця для паркування транспортних засобів;

6) туристичний збір;

7) державне мито, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування за місцем вчинення дій та видачі документів;

8) акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, що зараховується до бюджетів міст районного значення, сільських, селищних бюджетів;

9) 25% екологічного податку (крім екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк), що зараховуються до сільських, селищних, міських бюджетів.

**Висновки.** Отже, доходимо висновку про існування бюджетного та податкового права на рівні окремих фінансово-правових підгалузей. Саме через цей інструментарій і може бути всебічно реалізована фіскальна функція податку. Закінченість у реалізації цієї функції передбачає не лише передачу платником певної суми коштів в рахунок свого податкового обов'язку, а і надходження їх, безпосереднє зарахування на відповідний казначейський рахунок державного чи місцевого бюджету. Фактично, фіскальну функцію податку складно розглядати як виключно податкову. Через неї забезпечується виконання подвійної мети: з одного боку, своєчасна та повна сплата податку (податково-правове регулювання); з іншого – своєчасне та повне надходження коштів від податків та зборів до бюджетів (бюджетно-правове регулювання). Таким чином, фіскальна спрямованість податку не може бути реалізована поза межами комплексного впливу бюджетного та податкового регулювання. Безумовно, при цьому ми виходимо з того, що комплексність самостійних фінансово-правових підгалузей базується на їх однорідності – публічно-правовій природі. Через фіскальну функцію сплата податку набуває певної значущості, відповідної мети. Для податково-правового регулювання важливо, щоб платник передав кошти в рахунок податкового зобов'язання. На цьому вплив податкових законодавчих норм припиняється.

#### **Бібліографічні посилання**

1. Бюджетний кодекс України : від 08.07.2010 // Урядовий кур'єр. – 2010. – № 151.
2. Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія / О. А. Лукашев. – Х. : Право, 2010. – С. 229-244.
3. Податковий кодекс України : прийнятий Верховною Радою України 2 груд. 2010 р. № 2755-VI : текст із змін. станом на 1 січ. 2012 р. / Мін-во юстиції України / офіц. вид. – Київ : Укрправінформ, 2012. – 455 с.

**Гетьман Е. О. Реализация фискальной функции налога на стыке финансово-правовых подотраслей.** Рассмотрены особенности реализации фискальной функции налога на стыке бюджетного и налогового права, сделан авторский вывод о существовании бюджетного и налогового права на уровне отдельных финансово-правовых подотраслей. Акцентируется внимание на том, что именно через этот инструментарий и может быть всесторонне реализована фискальная функция налога, поскольку законченность в реализации этой функции предполагает не только передачу определенной плательщиком суммы средств в счет налогового долга, а и поступление их, непосредственное зачисление на соответствующий казначейский счет государственного или местного бюджета.

Фактически, фискальную функцию налога сложно рассматривать как исключительно налоговую. Акцентируется внимание на том, что фискальная направленность налога не может быть реализована вне комплексного влияния бюджетного и налогового регулирования. При этом автор исходит из того, что комплексность самостоятельных финансово-правовых подотраслей базируется на их однородности – публично-правовой природе.

**Ключевые слова:** бюджетное право, налоговое право, фискальная функция налога, финансово-правовые подотрасли, элементы налогового механизма.

---

**Hetman K. O. The implementation of the fiscal function of the tax on the verge of financial and legal sectors.** In the article the peculiarities of the implementation of the fiscal function of the tax on the verge fiscal and tax law, the author made a conclusion about the



existence of fiscal and tax law at the level of individual financial and legal sectors. The attention is focused on the fact that it is through this Toolkit and can be fully implemented fiscal function of the tax, because the completeness in the implementation of this function involves not only the transfer of a certain payer amounts due to tax debt, and its income, directly credited to the Treasury account of the state or local budget.

The author comes to the conclusion about the existence of fiscal and tax law at the level of individual financial and legal sectors. It is through this Toolkit and can be fully implemented fiscal function of taxes. Completeness in the implementation of this function involves not only the transfer of a certain payer amounts due to tax debt, and its income, directly credited to the Treasury account of the state or local budget. In fact, the fiscal function of the tax should not be considered solely as a tax. Through it provides a dual purpose: on the one hand – the timely and full payment of the tax (tax regulation); on the other hand, timely and full receipt of funds from taxes and fees to the budgets (budget law regulation). It is noted, that the fiscal direction of tax cannot be implemented outside the complex impact of budget and tax regulation. While we believe that the complexity of independent financial and legal sub-sectors based on their homogeneity – public-law nature. Through fiscal function tax payment acquires a particular significance, appropriate for the purpose. For tax and legal regulation it is important that the payer has transferred the funds tax liabilities. The effect of the tax legislative norms stops.

**Keywords:** *budget law, tax law, fiscal function of the tax, financial and legal sub-sectors, the elements of the tax mechanism.*

*Надійшла до редакції 29.06.2015*

**Кононенко О. М.**

здобувач

*(Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого)*

УДК 342.9

## **ПРИНЦИП ОФІЦІЙНОГО З'ЯСУВАННЯ ОБСТАВИН У СПРАВІ В СИСТЕМІ ПРИНЦИПІВ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА**

Досліджено принцип офіційного з'ясування обставин у справі в системі принципів адміністративного судочинства. Охарактеризовано сутність цього принципу, з'ясовано його місце в системі принципів адміністративного судочинства крізь призму публічного інтересу в адміністративному судочинстві, проаналізовано зв'язки, в яких він перебуває з іншими принципами цієї системи.

**Ключові слова:** *принципи права, адміністративний процес, принципи адміністративного судочинства, система принципів адміністративного судочинства, принцип офіційного з'ясування обставин у справі, публічний інтерес в адміністративному судочинстві.*

**Постановка проблеми.** Принцип офіційного з'ясування обставин у справі є одним з основних елементів системи принципів адміністративної юстиції. Цей принцип притаманний винятково адміністративному судочинству та відображає його специфіку і призначення. Як складова системи принципів адміністративного судочинства він перебуває у взаємних зв'язках з ін-