

11. Мезяев А. Б. Международные договоры об экстрадиции и проблема смертной казни / А. Б. Мезяев // Государство и право. 2003. № 3. С. 79-87.
12. Березняк В. С. Проблемні питання правового регулювання екстрадиції в проекті Кримінально-процесуального кодексу України / В. С. Березняк // Науковий вісник Юридичної академії Міністерства внутрішніх справ : зб. наук. праць. 2005. Спецвип. № 1: Актуальні питання кримінально-правових наук. С. 186-194.
13. Десяtyй Конгресс Организации Объединенных Наций по предупреждению преступности и обращению с правонарушителями : сб. документов / сост. канд. юрид. наук Волеводз А. Г. М. : ООО Изд-во «Юрлитинформ», 2001. – 496 с.
14. Негодченко О. В. Забезпечення прав і свобод людини органами внутрішніх справ України : монографія / Негодченко О. В. – Дніпропетровськ : Юрид. академія МВС України, 2002. – 416 с.
15. Лукашевич В. Г. Місце і роль захисника під час пред'явлення особи чи предметів для віднання / В. Г. Лукашевич, Т. Ю. Луценко // Криміналістичний вісник : наук.-практ. зб. / НДЕКЦ МВС України ; КНУВС ; [редкол. : Є.М. Моiseєв (голов. ред.) та ін.] – К. : Видавничий дім «Ін Юр», 2006. – № 2. – 186 с.
16. Капліна О. Правові стандарти Європейського суду з прав людини / О. Капліна, В. Марінів // Вісник прокуратури. – 2007. – № 8. – С. 65-70.



УДК 347.73

**Гетьман К. О.**, здобувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## **Додаткові функції податку як елемент побудови цілісної системи функціонального впливу в регулюванні податкових відносин**

Стаття присвячена аналізу додаткових функцій податку в системі податкового механізму. Передусім автором зазначено, що розподілення функцій на окремі групи є певним вираженням наукової абстракції. Натомість закінчений вплив на поведінку всіх учасників податкових відносин через реалізацію функцій податку може здійснюватися виключно системно. На думку автора, основні функції податку визначають найбільш типове його призначення, характеризують фундамент побудови та організації податкового регулювання в цілому. Стосовно додаткових функцій податку, то вони характеризуються як такі, що забезпечують закріплення та реалізацію особливостей саме підгалузевого чи інституційного характеру податкових відносин.

**Ключові слова:** функції податку, основні функції податку, додаткові функції іподатку, розподільча функція податку, стимулююча функція податку, накопичувальна функція податку.

Статья посвящена анализу дополнительных функций налога в системе налогового механизма. Прежде всего автором отмечено, что распределение функций на отдельные группы является определенным выражением научной абстракции. В то же время, законченное влияние на поведение всех участников налоговых отношений через реализацию функций налога может осуществляться исключительно системно. По мнению автора, основные функции налога определяют наиболее типичное его назначение, характеризуют фундамент построения и организации налогового регулирования в целом. Относительно дополнительных функций налога, то они характеризуются как обеспечивающие закрепление и реализацию особенностей именно подотраслевого или институционального характера налоговых отношений.

**Ключевые слова:** функции налога, основные функции налога, дополнительные функции налога, распределительная функция налога, стимулирующая функция налога, накопительная функция налога.

The article analyzes the advanced features of tax in the tax mechanism. First of all, the author states that the distribution functions for particular expression is a kind of abstraction. Instead finished effect on the behavior of all participants through the implementation of tax administration functions can be carried out only tax system. According to the author, the main functions of tax determine the most typical of his appointment, describing the foundation of the organization and tax regulation in general. With regard to additional functions tax, they are characterized as those that provide consolidation and implementation of features is sub-sectoral or institutional tax administration.

**Keywords:** tax functions, the basic functions of tax, additional tax function, distribution function of the tax incentive function of tax, cumulative tax function.

**Актуальність.** Обов'язковою умовою існування будь-якої держави являються податки. Цій правовій категорії протягом її існування вченими було приділено значної уваги. Однак в умовах стрімкого реформування податкового законодавства податки мають піддаватися детальному вивчення і аналізу з огляду на їх природу та динаміку розвитку податкових відносин. З огляду на це, на нашу думку, вкрай актуальним на сьогодні буде дослідження функцій податків, адже їх дотримання, знання їх природи, особливостей повинне супроводжувати будь-які законодавчі зміни.

**Аналіз останніх досліджень.** Аналіз функцій податків знаходився у центрі уваги науковців протягом всього періоду існування податків. окремо можна виділити праці таких вчених як: М.П. Кучерявенко, Р.О. Гаврилюк, С.Г. Пепеляєва, М.Н. Злобіна та ін.

**Мета.** Метою статті є дослідження функцій податку, зокрема додаткових функцій податку як елементу цілісної системи функціонального впливу в регулюванні податкових відносин.

**Виклад основного матеріалу.** Функції податку являють собою системне утворення. Розподілення їх на окремі групи є певним вираженням наукової абстракції. Ми виходимо з того, що закінчений вплив на поведінку всіх учасників податкових відносин через реалізацію функцій податку може здійснюватися виключно системно. Тобто можна наголошувати на різних підставах співвідношення між такими функціями, різних засобах їх упорядкування та розподілення на групи, але цілісний правовий вплив забезпечується через системну реалізацію всієї сукупності функцій податку.

На сьогодні склалася позиція щодо розмежування всіх функцій податку на дві групи: основні та додаткові [1,104-109]. Виходячи з цього, основні функції включають до себе загальногалузеві настанови, які виражаються в податковому регулюванні та характеризують природу податку або функція, яка робить основний, принциповий наголос в характеристиці такого явища як податок. До перших відносяться традиційні функції фінансів: регулююча та контролююча. Завдяки ним обґруntовується та визначається природа будь-якого елементу публічної фінансової системи. Реалізуючи ці функції, формується призначення бюджету, публічного боргу і, зрозуміло, податку. Неможна вважати, що прояв цих загальногалузевих функцій у всіх підгалузях та інститутах фінансового права здійснюється ідентично. Зберігаючи галузеве спрямування, подібні функції реалізуються з певними особливостями, що притаманні саме даній сукупності правових норм. Це може відображатися в низці обставин. Наприклад, при реалізації регулюючої функції в бюджетних відносинах треба виходити із обмеженого складу суб'єктів бюджетних правовідносин, відсутності в якості учасників їх – фізичних осіб і т.д.

До основних функцій, безумовно, відносяться і такі, через які визначається

особлива природа явища, відносини щодо якого стають предметом інституційного чи підгалузевого регулювання. Так, фіiscalна функція податку – виражає як історичні випадки податкових відносин, так і принципове призначення справляння податків та зборів, передачі цих коштів до відповідних фондів. Встановлюючи мету сплати податків, фіiscalна функція виступає і певним засобом обмеження в свавіллі публічного суб'єкту. Тобто податки мають забезпечувати публічні витрати, а не сплачуватись на будь-яку вимогу держави чи територіальних громад.

Основні функції податку визначають найбільш типове призначення його, характеризують фундамент побудови та організації податкового регулювання в цілому. Більш того, через аналіз та дослідження основних функцій формується безпосередній зв'язок оподаткування із іншими сферами відносин, які є предметом фінансового права. Тобто через основні функції податку в значній мірі встановлюється загальний зв'язок з іншими складовими фінансово-правового регулювання, забезпечується системність галузевого впливу. Це не позбавляє підстав знаходження в системі основних функцій податку і функції, яка притаманна виключно йому, через яку будується саме податково-правове регулювання різновиду фінансових відносин, які виражаютъ виконання податкового обов'язку.

В той же час, через додаткові функції податку забезпечується закріплення та реалізація особливостей саме підгалузевого чи інституційного характеру податкових відносин. Не враховуючи додаткові функції, неможна отримати чіткої, закінченої конструкції регулювання надходжень до дохідних частин бюджетів за рахунок податків та зборів. Саме додаткові функції підкреслюють специфічність такого інструменту як податок та закріплюють особливості його законодавчого вираження. Виключно в поєднанні основних та додаткових функцій податку і забезпечується впливове та раціональне існування податкового механізму. Неможна побудувати закінчену конструкцію податкового регулювання не використовуючи хоча б одну із функцій податку, які поєднуються в єдину узгоджену систему. Стосовно кількості та характеру додаткових функцій податку досі точаться дискусії [2]. В той же час, ми не вважаємо аргументованою та логічною позицією щодо максимального збільшення кількості функцій податку, при якій вони накладаються одна на одну. На наш погляд, зміст та характер системи додаткових функцій достатньо повно виражаютъ наступні функції податку.

1. Розподільча функція податку в деяких дослідженнях поєднується із регулюючою або використовується як синонім до неї. Але такий безпосередній зв'язок має поверховий вигляд. Справа в тому, що розподільча функція, на наш погляд, деталізує відразу дві основні функції. З одного боку, розподіляючи податки між різними видами бюджетів, забезпечується виконання фіiscalної функції податків, гарантується надходження коштів до відповідних бюджетів. З іншого боку, розподілення передбачає і реалізацію процедур регулювання. Саме тому розподільчу функцію навряд чи можна пов'язувати виключно з регулюючою.

Дуже часто розподільча функція пов'язується з розподіленням коштів від податків та зборів за різними бюджетами. Нам складно беззаперечно із цим погодитись. По-перше, за великим чином розподілення податків за певними видами бюджетів взагалі не є сферою податкового регулювання. Достатньо лише згадати що розподілення податків та зборів між бюджетами здійснюється відповідно до ст.ст. 29, 64-69 Бюджетного кодексу України. Тобто розподілення податків, на перший погляд, знаходиться за межами податково-правового регулювання. В той же час, абсолютно не враховувати

цю обставину також неможна, бо визначаючи податок чи збір законодавець пов'язує їх із спрямуванням саме до бюджетів [3, ч. 1 ст. 6 та ч. 2 ст. 6].

По-друге, на наш погляд, розподільча функція податку значно ширше ніж розподілення коштів між бюджетами. Безпосередньо через неї здійснюється розподілення повноважень органів, які не лише встановлюють, але і вводять податки на відповідних територіях. Розподіляючи податки на загальнодержавні та місцеві, законодавець розподіляє повноваження в сфері податкового регулювання між Верховною Радою України та місцевими радами. Стосовно загальнодержавних податків та зборів [3, ст. 9] повноваження щодо як встановлення, так і введення податків та зборів закріплено виключно за Верховною Радою України. Стосовно місцевих податків та зборів організація податкових відносин передбачає сумісну реалізацію повноважень як Верховної Ради України, так і місцевих рад [3, ст. 9]. Верховною Радою України встановлюється вичерпний перелік місцевих податків та зборів, закріплюються елементи податкового механізму кожного із них. Але це не породжує безпосередньо виникнення обов'язку сплати таких платежів у всіх осіб, які визначені в якості платників. Такий обов'язок може виникнути у платників лише на підставі прийняття та набрання чинності рішення місцевою радою. Зрозуміло, що в основі такого рішення буде полягати відповідний припис Податкового кодексу України.

2. Стимулююча функція податку самим тісним чином пов'язується із регулюючою. В деяких дослідженнях таку функцію визначають як стимулюючу (дестимулюючу), або стимулючу та дестимулюючу функції розглядають як дві окремі функції[2]. На наш погляд, таке уточнення або розмежування має зайвий характер. Ми виходимо з того, що стимулювання може пов'язуватись як з активізацією того чи іншого процесу, так і з гальмуванням його ж. Саме тому стимулювати можна як розвиток, так і стримування в податковому регулюванні в тому числі.

На наш погляд, найбільш змістово пов'язувати стимулюючу функцію із деталізацією, змінами окремих елементів податкового механізму. При цьому стимулювання буде пов'язуватись як із розширенням, так і з згортанням окремих складових того чи іншого елементу. Наприклад, стимулювання в розвитку виробництва можна пов'язувати як із включенням додаткових податкових пільг до вичерпного переліку звільнень, які надаються по тому чи іншому податку, так і виключенням окремих елементів бази оподаткування, на які не буде нараховуватись податкове зобов'язання. В будь-якому разі і збільшення, і скорочення, призведе до стимулювання, активізації діяльності, яка з цим пов'язана.

Стимулюючу функцію податку можна пов'язувати із певними корегуваннями на декількох рівнях. Перший – зміна елементів податкового механізму окремого платежу. Саме про надання додаткових пільг, зменшення складових бази оподаткування і йшлося трохи вище. Друге – використання спеціальних режимів оподаткування, при яких спрощення податкового обов'язку забезпечується більш спрощеними формами. Дуже часто це пов'язується із процесом консолідації (платників чи обов'язків). Третє – використання специфічних разових звільнень (податкова амністія, податкові канікули).

3. Накопичувальна функція податку пов'язується із певним узагальненням всіх попередніх функцій та виражає реалізацію цілей держави в податковій системі [1, 109]. На наш погляд, подібне твердження вимагає додаткової аргументації. По-перше, накопичення виглядає певним сталим явищем. В той же час, метою оподаткування є

не накопичення коштів, а зібрання їх для подальшого розподілення та витрачання. В певному сенсі метою зібрання коштів від податків та зборів є саме витрачання, забезпечення через податкові надходження фінансових можливостей видаткових показників бюджетів. По-друге, функції податку виражаютъ його стадійний характер фінансового регулювання в цілому. Фінансова діяльність пов'язується із формуванням, розподілом та використанням публічних коштів. Податки застосовуються та існують лише на першій стадії цього руху. В той же час, накопичення можливе лише як певний підсумок здійснення всіх цих стадій, що відображає певні залишки, решту від того, що залишилось в такому кругообігу або що набуло іншої матеріальної форми. В будь-якому разі це не пов'язується із податком.

4. Забезпечувальна функція податку, на наш погляд, може бути певною заміною попередньої. Ми вже зупинились на тому, що навряд чи можна доводити накопичення як призначення податку. Через оподаткування, скоріше за все, забезпечується формування дохідних частин бюджетів, гарантується фінансування завдань та функції держави, територіальних громад. Забезпечувальну функцію податку можна розглядати і в більш широкому сенсі – як забезпечення, додержання раціональних пропорцій в розвитку суспільного виробництва, суспільства в цілому. Певним чином вона при цьому буде збігатися із регулюючою функцією податку (яка входить до складу основних), але прояв її залежно від типу пропорції буде надавати дуже специфічного режиму реалізації податку чи збору.

**Висновки.** Отже, підсумовуючи все вищевикладене, необхідно зазначити, що додаткові функції податку спрямовані на забезпечення втілення у життя підгалузевих особливостей податкових відносин. Додаткові функції податку покликані забезпечити формування закінченої конструкції регулювання податкових відносин. При цьому важливим є те, що раціональне існування механізму податку можливе лише за поєднання основних та додаткових функцій податку.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. Т. III: Учение о налоге. / Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2005. – 600 с.
2. Гаврилюк Р.А. Функции налога: методологические подходы к определению / Р.А. Гаврилюк // Финансовое право. – 2003. – № 4. – С. 34–38.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№ 13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

