

УДК 342.3

Віталій Волинець,

кандидат політичних наук, доцент

ПОДАТКОВО-ФІНАНСОВА ФУНКЦІЯ УКРАЇНСЬКОЇ ДЕРЖАВИ І ПРОБЛЕМИ ЇЇ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

У статті досліджується податково-фінансова функція Української держави. Автор аналізує специфіку цієї функції, надає характеристику основних напрямів її реалізації, досліджує її роль для розвитку сучасної держави, визначає пріоритетні завдання правового регулювання в частині забезпечення ефективної реалізації податково-фінансової функції.

Ключові слова: функції держави, фінансовий контроль, державні податки, Конституція України, національне законодавство, органи державної влади.

Систематично-наукове вивчення процесів розвитку сучасної держави нерозривно пов'язане з аналізом не лише специфіки її структурної організації, а також тих базових інститутів, які визначають універсальні властивості держави та її тип, а й з усебічним висвітленням тих функцій, які нею реалізуються і в яких відображається її сутність. Таким чином, функціональний аспект розвитку держави виявляється не менш, а подекуди навіть більш значимим, ніж її структурна організація. У зв'язку з чим у сучасній юридичній науці набуває особливого теоретичного і практичного значення дослідження як системи функцій держави в цілому, так і окремих її функцій, що пов'язані з тією чи іншою сферою державної діяльності. Функцією, яка усталено належить до групи основних функцій держави (оскільки її реалізація прямо корелює з однією з визначальних ознак державності як такої), є податково-фінансова функція.

Актуальність науково-правового аналізу цієї функції сучасної Української держави зумовлюється такими причинами. По-перше, як щойно було вказано, її реалізація безпосередньо впливає з такої ознаки будь-якої держави, як наявність податкових органів та системи фінансового забезпечення державного апарату [1]. У цьому сенсі відсутність ефективного механізму забезпечення цієї функції спричиняє не стільки зміну типу держави, або ж викривлення в діяльності тих чи інших органів державної влади, скільки нищення держави як такої, адже держава, що не проводить

ефективну податкову і бюджетну політику, просто нездатна ані утримувати саму себе (маються на увазі весь державний апарат, органи державної влади, їх службових і посадових осіб), ані реалізувати всі інші функції (наприклад соціальну, екологічну тощо), які пов'язані з наявністю відповідного фінансового бюджетного забезпечення. З цього погляду чітко концептуальне визначення місця і ролі податково-фінансової функції є актуальним і важливим завданням як власне теорії держави і права, так і всієї юридичної науки в цілому.

По-друге, актуальність дослідження податково-фінансової функції посилюється її тісним зв'язком з економічною функцією (на думку низки сучасних дослідників, її навіть доцільно розглядати як своєрідну похідну від економічної функції держави або як «конкретизований розвиток» економічної функції [2]), а також соціальною функцією держави. Справді, розвиток ринкової економіки та перегляд класичної ліберальної настанови на «самодостатність вільного ринку» змушує по-новому дивитись як на фіскально-фінансові, так і на бюджетні інструменти, що є у розпорядженні сучасної держави і які можуть використовуватись як своєрідні ліки від тих хвороб, які може принести з собою абсолютно вільний ринок, єдиним законом якого є конкуренція і «виживання сильнішого». Водночас, завдяки реалізації податково-фінансової функції держава може проводити збалансовану регіональну політику, забезпечувати рівне становище регіонів, підвищувати ефек-

тивність соціальних та інших суспільно значимих програм (насамперед через інструменти бюджетної підтримки, що дає основи окремим дослідникам тісно пов'язувати податково-фінансову діяльність держави з її соціальною функцією [3]), гарантувати фінансову стабільність, фінансову безпеку, а також перерозподіляти прибутки в інтересах держави і суспільства.

Нарешті, по-третє, теоретико-методологічна актуальність звернення до аналізу податково-фінансової функції пояснюється тим, що нині у юридичній науці співіснують одразу декілька підходів щодо її визначення, а також до класифікації та характеристики тих найважливіших напрямів діяльності держави, які конституують зміст зазначеної функції. Зрозуміло, що така невизначеність і нечіткість спричиняє істотні проблеми в частині наукового забезпечення ефективної державної політики у податково-фінансовій сфері, яка фактично постає нічим іншим, як інструментом забезпечення податково-фінансової функції держави.

Таким чином, ставлячи на меті нашої статті комплексний аналіз проблем правового забезпечення податково-фінансової функції Української держави, ми повинні розв'язати такі конкретні завдання: а) охарактеризувати основні теоретико-методологічні підходи у сучасній юридичній науці щодо експлікації змісту та визначення специфіки податково-фінансової функції; б) окреслити правові основи забезпечення та реалізації податково-фінансової функції Української державою; в) дослідити найважливіші проблеми та перспективи розвитку системи правового забезпечення ефективної реалізації податково-фінансової функції з метою гармонізації інтересів держави і громадянського суспільства, а також сприяння реалізації інших функцій держави.

Наразі у сучасній теорії держави і права можна вказати на декілька підходів до визначення змісту податково-фінансової функції. Одним з них є визначення податково-фінансової діяльності як засобу забезпечення економічної функції держави. Наприклад, Р. Енгібарян та Ю. Краснов доводять, що фінансова, бюджетна, податкова, інвестиційна тощо діяльність є елемен-

тами в багаторівневій системі економічної діяльності та одночасно засобами реалізації тієї чи іншої економічної політики [4]. До певної міри такий підхід можна вважати своєрідною теоретичною модернізацією усталеної для радянської державно-правової науки постанови на поєднання цілого ряду функцій держави у межах загальної організаційно-господарської функції.

Значно більшу кількість прихильників має інший методологічний підхід, суть якого полягає у тому, що, визнаючи близькість економічної та податково-фінансової діяльності держави, ці дослідники вважають їх специфіку та відмінності настільки важливими, що це дає підстави розглядати їх як самостійні функції сучасної держави. На основі цього проводиться розмежування між власне економічною функцією держави та податково-фінансовою функцією (остання включає у себе податкову, бюджетну і фінансову діяльність держави). Однак навіть у тих випадках, коли податкова, бюджетна та фінансова діяльність держави розглядаються окремо одна від одної (у такому разі йдеться про дві функції держави: бюджетну та фінансову; принагідно зауважимо, що останню інколи описують поняттям «контрольно-фінансової функції» або «фіскальної функції»), все одно звертається увага на їх близькість та практичну спорідненість.

Зокрема, описуючи функцію фінансового контролю, такі російські дослідники, як В. Кулапов та О. Малько, зазначають, що, включаючи у себе діяльність щодо проведення державної фінансової політики, здійснення фінансового контролю за грошовим обігом тощо, вона нерозривно пов'язана зі встановленням та збором усіх податків, а також із формуванням державного бюджету та контролю за його видатками [5]. На думку іншої російської дослідниці Л. Морозової, бюджетна, податкова та фінансово-контрольна діяльність складають частини однієї й тієї ж функції держави. У цьому сенсі, говорячи про їх відносну автономність, мають на увазі, що існують не три окремі функції держави (навіть якщо тлумачити їх як своєрідні «квазіфункції»), а різні аспекти реалізації тієї самої функції. Так, завдяки бюджетно-податковій діяльності

держава отримує кошти на утримання державного апарату; перерозподіляє прибутки серед різних верств та груп населення; забезпечує перспективний економічний, культурний, соціальний розвиток країни; забезпечує обороноздатність та національну безпеку; сприяє успішному функціонуванню країни на міжнародній арені. Що ж до функції фінансового контролю, то вона включає у себе контроль за формуванням, розподілом та використанням ресурсів фінансової системи; перевірку фінансових зобов'язань перед державою; перевірку правил фінансових операцій; попередження та усунення порушень фінансової дисципліни тощо. Але при цьому всі напрями діяльності нерозривно пов'язані один з одним [6].

На правомірність та слухність такого підходу Л. Морозової до аналізу бюджетно-фінансової функції вказує С. Комаров [7]. З цих самих позицій до визначення цієї функції підходить Р. Макуев, який акцентує увагу не лише на спорідненості всіх вказаних аспектів реалізації досліджуваної нами діяльності, а й наголошує на її винятковій ролі в умовах економічної кризи [8].

Відповідно до класифікації функцій держави В. Червонюка, податково-фінансова функція пов'язана з формуванням та наповненням державного бюджету засобом різноманітних податків, що дозволяє тлумачити її як поєднання таких чотирьох видів діяльності: оподаткування; фінансування та кредитування; реалізація фінансового контролю; формування державного бюджету та його виконання [9]. Вітчизняна дослідниця О. Скакун характеризує податково-фінансову функцію як функцію організації і забезпечення системи оподаткування та контролю над легальністю прибутків громадян і їх об'єднань, а також за розподілом податків [10].

Таким чином, основною властивістю цього підходу до визначення податково-фінансової функції є наголос на її відносно самостійному характері, що дозволяє тлумачити її як одну з базисних функцій держави, яка виникає і розвивається разом із самою державою (адже ця функція прямо впливає із самого поняття держави, оскільки без її реалізації унеможлиблюється як утримання державного апарату, так і реалізація

державою значної кількості соціально значимих видів діяльності). Водночас, маючи загальну мету, якою є формування матеріально-фінансової основи для існування державного апарату і виконання державою своїх зобов'язань щодо сталого і соціально справедливого розвитку суспільства в цілому та окремих регіонів, процес реалізації цієї функції включає у себе декілька аспектів, або декілька тісно пов'язаних між собою видів діяльності: фінансовий контроль, податкова і бюджетна діяльність. З цього стає зрозумілим піднесення значущості податково-фінансової функції в умовах побудови та діяльності соціальної держави. Нагадаємо, що наразі соціальна держава характеризується багатьма юристами не стільки як певна «додаткова опція» (коли держава, так би мовити, «обирає», бути їй соціальною чи ні), скільки як невід'ємний вимір існування правової і демократичної держави. Адже, беручи на себе зобов'язання щодо захисту прав людини, така держава з необхідністю має забезпечувати й гарантувати соціальні права [11]. Одним із головних інструментів реалізації зазначеної соціальної діяльності держави є функціонування ефективної системи оподаткування, яка дозволяє, з одного боку, стимулювати економічний, соціально-культурний і науково-технічний розвиток, а з іншого — перерозподіляти прибутки (за допомогою державного бюджету) в такий спосіб, щоб у суспільстві панувала соціальна справедливість, а неможливі або соціально незахищені громадяни мали право на гідний рівень життя і соціальну допомогу в разі виникнення відповідних обставин [12].

До речі, незаперечним свідченням не тільки теоретичного, а й практичного визнання значущості цієї функції є факт її закріплення у багатьох конституціях сучасних держав, коли збирання податків і формування бюджету характеризуються як сутнісні властивості існування держави та реалізації нею свого соціального призначення. Як приклад можна навести розділ четвертий Конституції Португалії, який повністю присвячений фінансовій, фіскальній, бюджетній і податковій діяльності держави. При цьому навіть у тих конституціях, де зазначена функція прямо не вказана, завжди визначаються, по-перше, обов'язки гро-

мадян щодо сплати податків, по-друге — повноваження відповідних органів державної влади щодо формування та використання бюджету, а також щодо здійснення функцій фінансового контролю, по-третє — основи формування і функціонування фінансової, бюджетної або податкової системи. Наприклад, говорячи про Конституцію України, слід згадати ст. 67, ч. 1 якої встановлює: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом», а також статті 95—100. Зокрема ст. 95 зазначає: «Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків. Держава прагне до збалансованості бюджету України. Регулярні звіти про доходи і витрати Державного бюджету України мають бути оприлюднені».

Разом із тим, з огляду на складність та багаторівневість процесу реалізації податково-фінансової функції, слід наголосити на об'єктивній потребі її всебічного нормативно-правового забезпечення. У цьому сенсі слід згадати нормативно-правові акти, які, з одного боку, регулюють саму податкову, бюджетну та фінансову діяльність, а з іншого — визначають права, повноваження та обов'язки суб'єктів (йдеться про органи державної влади), які цю діяльність реалізують. Стосовно першої групи нормативно-правових актів необхідно вказати, що протягом останніх років Україною було зроблено важливі кроки в частині їх кодифікації. Результатом цієї правотворчої діяльності держави стало прийняття одразу ж двох необхідних для реалізації податково-фінансової функції кодексів: Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. [13] і Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 р. [14].

Зокрема Бюджетним кодексом України визначаються правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства, а також регулюються відносини, що виникають у процесі складання,

розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу. При цьому ст. 7 з-поміж принципів бюджетної системи зокрема називає такі: а) принцип єдності бюджетної системи України — єдність бюджетної системи України забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності; б) принцип збалансованості — повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період; в) принцип повноти — до складу бюджетів підлягають включенню всі надходження бюджетів та витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування; г) принцип обґрунтованості — бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України та розрахунках надходжень бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил; д) принцип ефективності та результативності — при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Натомість Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування,

платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Також ним визначаються функції та правові основи діяльності органів державної податкової служби. При цьому важливо наголосити, що ст. 4 Кодексу чітко визначає базові принципи податкового законодавства. Серед інших до них віднесено: а) загальність оподаткування — кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями Кодексу; б) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації — забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу; в) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; г) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; д) фіскальна достатність — встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; е) соціальна справедливність — установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

Так само важливим для нормальної реалізації бюджетно-фінансової функції є правове регулювання фінансового контролю. Мається на увазі як загальний фінансовий контроль, так і внутрішній фінансовий контроль. Щодо загального фінансового контролю, то держава має доволі широке коло суб'єктів його реалізації. Так, в Україні можна назвати

Національний банк України, Рахункову палату, Міністерство фінансів тощо. Щодо внутрішнього фінансового контролю, то тут варто на відзначення те, що, незважаючи на відмінності в системах державного внутрішнього фінансового контролю в різних країнах Європи, всі вони функціонують за єдиними (стандартними) організаційними підходами та понятійною базою, які ґрунтуються на вимогах ЄС до управління державними фінансами, що містяться в *acquis communautaire* (розділ 28), а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації. Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю. Основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. До основних функцій керівника належить планування та організація діяльності, створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за реалізацією внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі органу будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. Керівник відповідає за всі дії і процеси в органі, в тому числі за внутрішній контроль, який не обмежується лише фінансовими аспектами діяльності органу.

Таким чином, узагальнюючи результати проведеного нами дослідження, ми можемо сформулювати такі висновки. По-перше, податково-фінансова функція може бути віднесена до групи базових функцій держави, оскільки її реалізація безпосередньо пов'язана з такою ознакою держави, як наявність

державного апарату та системи оподаткування громадян. Разом з тим, успішність реалізації даної функції має прямий вплив на ефективність інших функцій держави у сферах економічних, соціокультурних, екологічних та інших відносин, що засвідчує високий рівень її інтегрованості в загальну систему функцій сучасної держави. Наголосимо, що в умовах побудови моделі соціальної держави дана функція набуває особливого значення, оскільки саме завдяки їй досягається така мета, як справедливий розподіл прибутків та підтримання соціально незахищених верств населення.

По-друге, постаючи як складна і багаторівнева діяльність органів державної влади, їх посадових і службових осіб (тобто вона реалізується органами державної влади як на загальнодержавному, так і на регіональному рівні), податково-фінансова функція включає у себе три головні аспекти: фінансовий контроль, податкову і бюджетну діяльність. Інколи ці напрями реалізації податково-фінансової функції тлумачаться як самостійні функції держави. Однак, на нашу думку, у теоретико-методологічному плані значно корект-

ніше розглядати їх саме у контексті загального поняття податково-фінансової функції.

По-третє, на сьогоднішній день на конституційному та законодавчому рівні сформовано комплексну систему механізмів, засобів та інститутів, покликаних сформувати надійну правову основу для податково-фінансової діяльності держави. Утім, успішність реалізації цієї функції залежить також від стабільності законодавства у цій сфері, а також від рівня наукової обґрунтованості та правильності державної бюджетної, податкової та фінансової політики. З цього погляду однією з головних проблем реалізації податково-фінансової функції Української держави є загальна концептуальна і програмна невизначеність щодо того, яким чином має об'єктивно розвиватися податкова, бюджетна і фінансова системи. У результаті чого часті зміни політичної влади та переорієнтація внутрішніх та зовнішніх векторів розвитку держави вносить елементи хаотичності і непередбачуваності у процес реалізації податково-фінансової функції та її правового забезпечення.

ПРИМІТКИ

1. Берник В. Р. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / А. В. Брызгалин, А. Н. Головкин, Е. А. Гринемаер ; под ред. А. В. Брызгалина. — М. : Аналитика-Пресс, 1997. — С. 16—45.
2. Загальна теорія держави і права / за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. — Х. : Право, 2009. — С. 97.
3. Теория государства и права : учеб. для вузов / отв. ред. В. Д. Перевалов. — М. : НОРМА, 2006. — С. 75.
4. Енгибарян Р. В. Теория государства и права / Р. В. Енгибарян, Ю. К. Краснов. — М. : НОРМА, 2007. — С. 107.
5. Кулапов В. Л. Теория государства и права : учебник / В. Л. Кулапов, А. В. Малько. — М. : НОРМА, 2008. — С. 69.
6. Морозова Л. А. Теория государства и права : учебник / Л. А. Морозова. — М. : ЭКСМО, 2005. — С. 112—113.
7. Комаров С. А. Общая теория государства и права / С. А. Комаров. — СПб. : Питер, 2005. — С. 105.
8. Мақуев Р. Х. Теория государства и права : учебник / Р. Х. Мақуев. — М. : НОРМА ; ИНФРА-М, 2010. — С. 104.
9. Червонюк В. И. Теория государства и права : учебник / В. И. Червонюк. — М. : ИНФРА-М, 2007. — С. 122—123.
10. Скакун О. Ф. Теория государства и права : учебник / О. Ф. Скакун. — Х. : Консум ; Ун-т внутренних дел, 2000. — С. 52.
11. Лепихов М. Социальное государство и правовое регулирование социальной защиты населения / М. Лепихов // Право и жизнь. Независимый правовой журнал. — 2000. — № 31. — С. 26.

12. Родионова Е. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / Е. В. Родионова. — Йошкар-Ола : Изд-во МарГТУ, 2003. — С. 49.

13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13—14, № 15—16, № 17. — Ст. 112.

14. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2010. — № 50—51. — Ст. 572.

Волынец Виталий. Налогово-финансовая функция украинского государства и проблемы ее правового обеспечения.

В статье исследуется налогово-финансовая функция Украинского государства. Автор анализирует специфику этой функции, дает характеристику основных направлений ее реализации, исследует ее роль для развития современного государства, определяет приоритетные задачи правового регулирования в части обеспечения эффективной реализации налогово-финансовой функции.

Ключевые слова: *функции государства, финансовый контроль, государственные налоги, Конституция Украины, национальное законодательство, органы государственной власти.*

Volynets Vitaliy. Tax-and-financial function of ukrainian state and the problems of its legal support.

The article examines the tax-and-financial function of the Ukrainian state. The author analyzes the specifics of this function, gives a description of the main directions of its implementation, examines its role in the development of the modern state, determines the priorities of legal regulation in terms of ensuring the effective implementation of the tax-and-financial functions.

Key words: *state functions, financial control, state taxes, Constitution of Ukraine, national legislation, public authorities.*