

---

## *Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право*

---

УДК 347.73:336.225.1

DOI 10.33244/2617-4154.1(8).2022.80-87

**Ю. І. Аністратенко,***д-р юрид. наук, доцент**e-mail: an\_julia@ukr.net***ORCID ID 0000-0003-2660-0568;****А. Р. Мартинюк,***Державний податковий університет**e-mail: nastyamartyniuk2000@gmail.com***ORCID ID 0000-0003-3414-4320**

### **ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВА, ОСОБЛИВОСТІ ТА СПОСОБИ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ В УМОВАХ СЬОГОДЕННЯ**

*У статті проаналізовано сучасні аспекти реалізації функцій податкового права з урахуванням особливостей їх реалізації під час воєнного стану. Розкрито тезу про те, що, враховуючи тривалу історію розвитку та становлення податкового права, конкретного підходу до визначення змісту та поняття охоронної функції не існує. Тому наведемо одне з них: охоронна функція податкового права – це напрям державного правового впливу, який направлений на захист суспільних відносин, що утворюється у сфері оподаткування, від різних протиправних посягань.*

*Аргументовано наукову думку про те, що функції права є напрямами його впливу на поведінку людей за допомогою нормативного закріплення та охорони передумов соціально значимої діяльності суб'єктів. Собою вони відображають постійний і стабільний вплив на певні суспільні відносини. Незважаючи на природний процес розвитку права, його зміни, в ньому зберігається певна спадкоємність. Із сутності права, з його соціального призначення випливає функція права. Право повинне регулювати лише ті суспільні відносини, які цього потребують, проте без відповідного правового впливу будь-які суспільні відносини не можуть повноцінно функціонувати. Отже, вплив на них права і є відображенням її функції. Констатовано, що регулятивну функцію забезпечують, як правило, правові стимули: заохочення, пільги, дозволи, рекомендації та ін. Такі засоби сприяють задоволенню інтересів осіб, відкриваючи простір для їх активності, ініціативи, підприємливості. Охоронна функція реалізується за допомогою правових обмежень: обов'язків, заборон, покарань, призупинень, і має вторинний характер. Вона спричинена регулятивною функцією і покликана її забезпечувати.*

*Доведено, що 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.*

**Ключові слова:** податки, функції податкового права, реалізація, платники податків, податкові правовідносини.

**Метою дослідження** є теоретичне обґрунтування особливостей функцій податкового права на сучасному етапі.

**Постановка проблеми.** Податкове право – провідний фінансово-правовий інститут, який врегульовує відносини з приводу введення, встановлення та справляння податків шляхом закріплення у джерелах права меж бажаної та дозволеної поведінки для усіх суб'єктів права, а також підстав, видів застосування примусових заходів до тих з них, які виходять за визначені межі.

Можемо зазначити, що дотепер проблема функцій податкового права не була вичерпно досліджена. Зазвичай визначення і класифікації містяться у навчальній літературі з податкового права і висвітлюють переважно лише функції науки податкового права або економічні функції податків та оподаткування. Одночасно аналітичне дослідження і виявлення функцій податкового права має велике теоретичне та практичне значення, оскільки зазначене питання безпосередньо пов'язане з ефективністю норм податкового законодавства, відповідно, і з ефективністю виконання державою своїх функцій.

**Функції права** є напрями його впливу на поведінку людей за допомогою нормативного закріплення та охорони передумов соціально значимої діяльності суб'єктів. Собою вони відображають постійний і стабільний вплив на певні суспільні відносини. Незважаючи на природний процес розвитку права, його зміни, в ньому зберігається певна спадкоємність. Із сутності права, з його соціального призначення випливає функція права. Право повинне регулювати лише ті суспільні відносини, які цього потребують, проте без відповідного правового впливу будь-які суспільні відносини не можуть повноцінно функціонувати. Отже, вплив на них права і є відображенням її функцій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** А. В. Малько функції права розглядає в двох площинах: а) широкій (загальносоціальні) і б) вузькій (спеціально-юридичні). За широкого змісту серед функцій права він виокремлює такі: економічна (право впорядковує виробничі відносини, закріплює форми власності тощо); політична (регламентує політичні відносини, регулює діяльність суб'єктів політичної системи та ін.); виховна (відображає певну ідеологію, чинить специфічний педагогічний вплив на осіб, пов'язана з формуванням у суб'єктів мотивів правомірної поведінки); комунікативна (виступає способом зв'язку між суб'єктом і об'єктом управління) [1].

**Виклад основного матеріалу.** Науковці розділяють економічні та соціально-політичні функції податкового права, що опосередковуються у податковій політиці держав, і юридичні функції. У перших двох вищезазначених функціях податкового

характеру виражаються напрями вказаної правової політики і сам економічний та політичний зміст податкового права. Їх дослідження традиційно підпадає до предметної сфери фінансової науки, а вивченням юридичних, тобто другої групи функцій, займається правова наука.

На вузькому спеціально-юридичному рівні, зазначає А. В. Малько, право виконує регулятивну (розвиток суспільних відносин) і охоронну функції. Регулятивна функція має первинне значення, творчий характер, бо право за її допомогою сприяє розвитку найбільш цінних для суспільства і держави соціальних зв'язків. Далі вчений зазначає, що регулятивну функцію забезпечують, як правило, правові стимули: заохочення, пільги, дозволи, рекомендації та ін. Такі засоби сприяють задоволенню інтересів осіб, відкриваючи простір для їх активності, ініціативи, підприємливості. Охоронна функція реалізується за допомогою правових обмежень: обов'язків, заборон, покарань, призупинень, і має вторинний характер. Вона спричинена регулятивною функцією і покликана її забезпечувати [1].

Деякі вчені теж зазначають, що 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) регулятивна статистична; б) регулятивна динамічна [2].

Попри тривалу історію розвитку та становлення податкового права, конкретного підходу до визначення змісту та поняття охоронної функції не існує. Тому наведемо одне з них: охоронна функція податкового права – це напрям державного правового впливу, який направлений на захист суспільних відносин, що утворюється у сфері оподаткування, від різних протиправних посягань.

В. С. Ковальський акцентує увагу на таких властивостях охоронної функції в аспекті цілеспрямованої діяльності:

а) вона є обумовленою умовами суспільного життя, політичною ситуацією в державі, зміна яких ретранслюється у меті та ефективності її реалізації;

б) її інструментальні складові спрямовані на досягнення оптимальних суспільних пріоритетів, захист правових цінностей, які визначають конкретні напрями та завдання її реалізації;

в) склад та ознаки є продуктом цілеспрямованої діяльності публічних інституцій, які мають матеріальні та процесуальні складові;

г) встановлення кількісних ознак охоронної функції можливо за наявності відповідної методики вивчення юридичних подій, фактів, що є основою для експертної оцінки [3].

Можна констатувати, що охоронна функція для досягнення публічних інтересів, захисту прав і законних інтересів держави та територіальних громад як суб'єктів, які отримують кошти від сплати податків і зборів, має власні інструментальні складові, а також власні конкретні завдання і напрями її реалізації. За своєю сутністю охоронна функція передбачає матеріальні та процесуальні складові. Наприклад, у Податковому

кодексі України зазначено види порушень, за які передбачено фінансову відповідальність, а також вказана процедура, за якою це має бути здійснено.

Наступна риса охоронної функції податкового права – цілеспрямована діяльність спеціальних суб'єктів, якими виступають контролюючі органи. Згідно із статтею 41 Податкового кодексу України податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи; митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які, відповідно до податкового, митного та іншого законодавства, справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони чи вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони [4].

А. А. Коваленко охоронну функцію визначає як фундаментальну. Він стверджує, що охоронна функція податкового права являє собою напрям державно-правового впливу, спрямований на захист суспільних відносин, які формуються у сфері оподаткування, від різних протиправних посягань. Крім того, вона сприяє витісненню із зазначеної сфери сторонніх (не притаманних сформованому публічного правопорядку) суспільних відносин, насамперед протиправних [5].

Структурно зовнішньою формою реалізацію охоронної функції права поділяють на:

- карально-обвинувальну;
- карально-репресивну;
- карально-захисну.

А. А. Коваленко акцентує увагу на існуванні теорії, що охоронна функція права складається з ряду підфункцій: функції юридичної відповідальності (каральна, превентивна, відновна); функції юридичних заходів захисту (попереджувальна, відновна, припинувальна); функції заходів безпеки (превентивна, попереджувальна); контрольно-наглядова функція; функції заходів забезпечення юридичного процесу. Усі ці підфункції у теорії права називають окремими функціями, і загалом це так і є, оскільки, наприклад, у регулятивній функції також є прояви і контролю, і попередження. Тобто виокремлювати підфункції однієї функції майже недоречно [5]. 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) [6].

Охоронна функція податкового права, зважаючи на порядок її здійснення (добровільний чи примусовий), реалізується через податковий контроль та податково-правовий примус.

За позицією М. П. Кучерявенка, податковий контроль є спеціальним державним контролем, який являє собою діяльність податкових органів та їх посадових осіб щодо перевірки виконання вимог податкового законодавства особами, які реалізують податкові зобов'язання або забезпечують їх виконання [8].

За своєю сутністю податково-правовий примус – складне юридичне явище, яке виражається в певному взаємозв'язку двох суб'єктів: владного – держави в особі відповідних органів і підвладного – в особі платника податків і зборів. Зміст і характер такого взаємозв'язку зумовлені особливим способом впливу одного суб'єкта на поведінку іншого, що чітко окреслено нормами податкового права. Зважаючи передусім на конституційне закріплення обов'язку зі сплати податків, підкреслимо, що специфіка цього способу виявляється в тому, що у підвладного немає свободи вибору таких дій. Саме тому його поведінка, яка формується не власною волею, а волею владного суб'єкта, об'єктивується у владному волевиявленні – нормі податкового права. Змістом владних вимог виступає модель належної поведінки, закріплена податково-правовими нормами й відбита в індивідуально-правовому акті. Саме її реалізація і становить безпосередню мету примусових дій [7].

Ю. Л. Смірнікова, підкреслюючи взаємодію регулятивної функції з охоронною, акцентує увагу на первинності першої щодо останньої. Охорона суспільних відносин, зазначає правниці, це необхідний елемент забезпечення законності і правопорядку, проте реалізація охоронної функції відбувається за умови впорядкованості суспільних відносин, виникнення відповідних регулятивних правовідносин, а правові засоби реалізації визначаються у процесі правового регулювання [9].

Варто зазначити, що зміст регулятивної функції податкового права визначено, враховуючи ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод, де проголошено: «Кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше ніж в інтересах суспільства та на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які вона вважає доцільними, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів» [11].

Науковці вказують на те, що зміст регулятивної функції права розкривається через виокремлення в ньому таких двох аспектів: динамічного, тобто реалізація правових норм, і статичного встановлення правових норм. Щодо цього, Т. М. Радько вказує, що регулятивна функція права містить дві складові: регулятивно-статичну функцію, або функцію закріплення, стабілізації суспільних відносин, та регулятивно-динамічну, через яку право визначає майбутню поведінку людей [10].

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].

Проте деякі науковці вважають, що у вищезазначеній функції варто виділяти три підвиди: регулятивно-статичну, регулятивно-динамічну, а також регулятивно-охоронну. З приводу регулятивно-охоронної функції, то її розуміють як сервісну щодо регулятивно-статичної та регулятивно-динамічної функцій, які сприяють її існуванню та розвитку.

Регулятивна функція реалізується такими формами: установлення податково-правових норм, тобто правотворчість у сфері оподаткування, і динаміка податкових правовідносин – правореалізація у сфері оподаткування.

Як форма регулятивної функції, правостановлення передбачає виокремлення таких двох сфер впливу: внутрішню (зумовлена здатністю права до саморегулювання) і зовнішню (постає з призначення податкового права впорядковувати поведінку суб'єктів). Щодо засобів регулятивної функції податкового права, то до них відносять: зобов'язання, дозволи та заборони. Виокремлюють дві її форми – правотворчу та правореалізаційну з огляду на сферу реалізації регулятивної функції податкового права.

**Висновки.** Отже виділяється фіскальна функція податкового права, яка проявляється під час наповнення бюджету внаслідок використання фіскальних методів. Вона практично повністю заміняє стимулюючу функцію. Під час проведення податкового контролю реалізується контрольна функція податкового права. Що стосується екологічної функції податкового права, то основою її реалізації є норма пп. 57 п. 1 ст. 14 ПК України, у якій надається визначення екологічного податку [12].

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Малько А. В. Новые явления в политико-правовой жизни России: вопросы теории и практики. Тольятти, 1999. 199 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. Ковальський В. С. Охоронна функція права: монографія. К.: Юрінком Інтер, 2010. 336 с.
4. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran965#n2355> (дата звернення: 13.06.2022).
5. Коваленко А. А. Функції та завдання фінансового права: проблеми теорії і практики: дис. ... д-ра юрид. наук. 12.00.07. К, 2019. 442 с.
6. Кучерявенко М. П. Податкове право: підруч. Х.: Право, 2013. 536 с.
7. Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2011. 210 с.

8. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник. Харків: Право, 2012. 528 с.
9. Смирникова Ю. Л. Регулятивная функция финансового права: системный подход и реализация: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2012. 386 с.
10. Радько Т. Н. Основные функции социалистического права: учебное пособие. Волгоград: ВСШ МВД СССР, 1970. 143 с.
11. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 року. *Урядовий кур'єр*. 2022.
12. Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина, Г. Б. Погрішук. Тернопіль: Крок, 2015. 522 с.

## REFERENCES

1. Malko A. V. New phenomena in the political and legal life of Russia: questions of theory and practice. Togliatti, 1999. 199 p.
2. Tedeev A. A., Parygina V. A. Russian tax law: a textbook for the academic bachelor's degree. 5th ed., Reworked. and ext. M.: Yurayt Publishing House, 2014. 499 p.
3. Kovalsky V. S. Protection function of law: monograph. K.: Jurinkom Inter, 2010. 336 p.
4. Tax Code of Ukraine of December 2. 2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran965#n2355> (access date: 13.06.2022).
5. Kovalenko A. A. Functions and tasks of financial law: problems of theory and practice: dis. ... Dr. Jurid. Science. 12.00.07. K., 2019. 442 s.
6. Kucheryavenko M. P. Tax law: textbook. X.: Law, 2013. 536 p.
7. Timchenko A. M. Types of coercive measures in tax law: dis. Cand. jurid. Science. Irpen, 2011. 210 p.
8. Kucheryavenko M. P. Tax law of Ukraine: textbook. Kharkiv: Pravo, 2012. 528 p.
9. Smirnikova Yu. L. Regulatory function of financial law: a systematic approach and implementation: dis. ... Dr. jurid. Science: 12.00.14. Moscow, 2012. 386 p.
10. Radko T. N. Basic functions of socialist law: a textbook. Volgograd: VSSH MVD SSSR, 1970. 143 s.
11. Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms of November 4, 1950. *Government courier*. 2022.
12. Budget management: textbook. / for ed. V. G. Demyanishina, G. B. Pogrishchuk. Ternopil: Krok, 2015. 522 p.

### **J. Anistratenko, A. Martunuk. Functions of tax law, features and methods of their implementation in today's conditions**

*The article analyzes the modern aspects of the implementation of the functions of tax law, taking into account the peculiarities of their implementation during martial law. The thesis is revealed that given the long history of development and formation of tax law, a specific approach to determining the content and concept of the protective function does not exist*

*The scientific opinion is substantiated that the functions of law are the directions of its influence on the behavior of people through the normative consolidation and protection of the*

---

*Аністратенко Ю. І., Мартинюк А. Р. Функції податкового права, особливості та способи їх реалізації в умовах сьогодення*

*preconditions of socially significant activities of subjects. They reflect a constant and stable influence on certain social relations. Despite the natural process of development of law, its changes, it retains a certain continuity.*

*From the essence of law, from its social purpose follows the function of law. The law should regulate only those social relations that require it, but without the appropriate legal influence, any social relations can not function properly. Thus, the influence of rights on them – and is a reflection of its function. It is stated that the regulatory function is provided, as a rule, by legal incentives – incentives, benefits, permits, recommendations, etc.*

*Such tools contribute to the interests of individuals, opening space for their activity, initiative, entrepreneurship. The security function is implemented through legal restrictions – duties, prohibitions, punishments, suspensions – and is secondary. It is caused by a regulatory function and is designed to provide it.*

*It is proved that the regulatory dynamic subfunction is expressed in the influence of tax law on tax relations through the design of their dynamics (movement). This function is manifested in the field of procedural public relations regulated by tax law.*

**Keywords:** *taxes, functions of tax law, realization, taxpayers, tax legal relations.*

*Стаття надійшла до редколегії 20 червня 2022 року*