

## ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ФУНКЦІЙ ПОДАТКУ

**Постановка проблеми.** Одним з дискусійних у теорії і практиці фінансового права продовжує залишатися питання про функції податку. Причому з часом ясності в цьому питанні не додається, а, швидше, навпаки - вона зменшується. А тим часом його успішне розв'язання має не тільки теоретичний аспект. Проблема набагато важливіша - питання про функції податку має і величезне практичне значення для розвитку держави і суспільства, тому що той чи інший підхід до визначення функцій податку визначає вибір відповідної доктрини оподаткування. Істинність даного положення підтверджена історичним досвідом держав, їхньою сучасною практикою в сфері оподаткування. Для України на етапі реформування її податкової системи це питання особливо злободенне.

**Ступінь наукової розробки проблеми.** Класики економічної теорії А.Сміт і Д.Рікардо бачили в податку фіскальну функцію і в загальному негативно ставилися до думки про використання податків як знаряддя активної економічної політики [40, с.275; 43, с.219]. На початку минулого століття такої ж думки дотримувалися П.Леруа-Больє, Стурм та ін. [48, с.6-7]. Один з основоположників вчення про податки, на думку І.І.Кучерова [25, с.6], А.А.Соколов писав: "Податок виконує дві основні функції – функцію акумуляції (збирання) коштів і функцію їх перерозподілу... Функція акумуляції (збирання) і функція перерозподілу засобів знаходяться в тісному зв'язку між собою, причому дія податку, як акумулятора, може, якщо не з приватногосподарської, то з загальної народногосподарської точки зору істотно видозмінюватися чи навіть зовсім паралізуватися його дією, як перерозподільника" [44, с.226]. Тільки фіскальну функцію податку виділяє А.А.Соколов на стор. 139, 253 свого дослідження "Теорія податків".

А.Вагнер, навпаки, виходячи з так званої соціально-політичної теорії податку і його функцій, відстоює позицію, що податкова політика повинна переслідувати не тільки фіскальні, але й соціально-політичні цілі. "Поряд з найближчою **чисто фінансовою**, метою податку, - пише він, - може бути визначена і поставлена ще інша мета: **здійснювати за допомогою податку** (виділене

мною – Г.Р.) **регулююче** втручання в **розподіл народного доходу і народного майна**, у загальному так, щоб сталася **зміна** в тому розподілі, що відбувається в умовах вільного обміну. Я не тільки твердо підтримую цю точку зору всупереч будь-якій полеміці, але і навіть розширюю тепер цю другу мету в тому напрямку, оскільки вважаю, що **регулюючим чином** можна втручатися також і у **використання окремого доходу й майна**. З цієї позиції впливає **розширене** (виділене мною – Г.Р.) чи, якщо можна це так назвати, **інше поняття податку, соціально-політичне** поняття поряд з чисто фінансовим" [66, с.207]. Чи не звідси – зі змішування фінансового поняття податку з його соціально-політичним поняттям – ведуть свій початок приписування податку неіманентних йому функцій? Очевидно, що звідси.

В даний час вчені і фахівці-практики здебільшого виділяють від однієї до п'яти і більше функцій податку. Найчастіше вважається, що оподаткування виконує такі функції: 1) фіскальну (бюджетну); 2) розподільну (соціальну); 3) регулюючу, котра, у свою чергу, поділяється на три підфункції: а) відтворювальну; б) стимулюючу; в) дестимулюючу; 4) контрольну; 5) заохочувальну. Так, відомий російський вчений-фінансист Б.М.Сабанті пише: "Податок виконує одну функцію - фіскальну... Інших функцій у податку немає" [53, с.17]. І.Горський у статті "Скільки функцій у податку?" стверджує: "...у податків тільки одна функція - фіскальна" [15, с.161]. Такої ж думки дотримується директор Інституту податкового права Кельнського університету І.Ланг [28, с.29-30]. Д.В.Вінницький зауважує: "Об'єктивно чинне законодавство дозволяє виділити дві основні функції податку за російським правом (чи, відповідно, змістовні функції податкового права): 1) розподіл тягара публічних витрат; 2) регулююча функція" [10, с.126]. О.І.Худяков, М.Н.Бродський, Г.М.Бродський пишуть: "Незважаючи на багатоманітність точок зору з цього питання, що передбачають наявність самих різних функцій податків, у дійсності їм належать лише дві функції: розподільна і контрольна" [56, с.102]. Хоча два роки раніше той же Г.М.Бродський писав, що податкам також властива "функція економічного чи соціального ре-

гулювання" [6, с.5]. Про фіскальну, стимулюючу і регулюючу функції податку веде мову в підручнику "Теорія податків" білоруський вчений М.Є.Заєць. При цьому він підкреслює, що "непрямі податки переслідують фіскальні цілі, а прямі податки - стимулюючі" [19, с.45]. Розвиваючи ідею про стимулюючу функцію податку, Н.І.Сидорова приходить, на нашу думку, до дуже несподіваного висновку: "...одержання надходжень з податку на прибуток не повинно бути самоціллю, **головне - стимулювання зростання виробництва за допомогою податкових інструментів**" [42, с.37] (виділене мною – Г.Р.). По суті такої ж позиції дотримується Є.М.Ашмаріна [3, с.28-32].

Провідний український теоретик податкового права Н.П.Кучерявенко підкреслює: "...**функції** податків можна згрупувати в **два блоки**: основні і додаткові. Група **основних функцій** включає сутнісну функцію податку (фіскальну) і дві загальнофінансові (регулюючу і контрольну). Саме на базі цих функцій будується податковий механізм і, діючи спільно, вони складають єдиний комплекс. **Додаткові функції** деталізують головні цілі, що реалізуються через підсистему основних функцій..." [27, с.86]. ...До додаткових функцій податку автор відносить "розподільну", "стимулюючу", "накопичувальну" [27, с.88]. Не змінилася точка зору М.П.Кучерявенка щодо функцій податку і в даний час [31, с.52-53]. Відомий фахівець з податкового права Г.В.Петрова виділяє аж вісім (!) функцій податку: конституційну, координуючу, фіскальну, стимулюючу, контрольну, міжгалузеву, правову і зовнішньоекономічну [38, с.14]. А французькі вчені Л.Тротаба і Ж.-М.Котре, маючи на увазі активний вплив рівня податків на темпи економічного розвитку, прийшли до парадоксального, на нашу думку, висновку про те, що "податок прямує до втрати свого фіскального характеру. Під складним впливом політичних ідей і нової фінансової економіки основними здаються соціальні характеристики і екстрафіскальні прояви податку, і навряд чи він цікавий як постачальник бюджетів" [65, р.7-8]. У дійсності ж, як встановлено сучасною наукою про податки на основі узагальнення новітнього досвіду держав у сфері оподаткування, усе виглядає навпаки – значення фіскальної функції податків зростає разом з економічним розвитком суспільства, оскільки все більше засобів витрачається на утримання державного апарату, на економічні і соціальні заходи [45, с.24].

Позиція, викладена вище французькими вченими, є виключенням, і приведена в статті тільки для того, щоб продемонструвати повний діапазон меж і типів методологічних підходів у трактуванні функцій податку. Характерним для вчених західних країн є відхід від чітких дефініцій у праві взагалі і від визначення конкретних функцій податку зокрема [4, с.79, 163, 317, 342; 28, с.7, 24, 30, 38; 61, р.62-63; 63, р.125-129; 64, р.24-26]. Останнє, однак, не перешкодило англійським вченим Д.Вільямсу і Дж.Морсу побачити в податку основну функцію - фіскальну і чотири допоміжних: а) функцію перерозподілу багатства і доходу; б) функцію здійснення контролю над економікою; в) функцію забезпечення соціального контролю; г) компенсаційну функцію [67, р.4-5].

Такий спектр думок щодо функцій податку залишається по даний час. Яскраве свідчення тому - матеріали наукової конференції "Фінансове право на рубежі століть", що відбулася в травні 2002 року на юридичному факультеті Санкт-Петербурзького університету [20, с.110, 118; 47, с.99-101], міжнародної науково-практичної конференції "Фінансовий механізм і його правове регулювання", що відбулася 24-25 квітня 2003 року в м. Саратові [52, с.5, 114-141], науково-практичної конференції "Фіскальні збори: правові ознаки та порядок регулювання", що відбулася 6 червня 2003 р. в м.Москва.

**Мета статті.** Автор ставить перед собою завдання проаналізувати ступінь наукової розробки проблеми, з'ясувати дійсну сутність функцій податку, причини різноманіття підходів теоретиків та практиків оподаткування до розуміння суті, змісту і форм функцій податку, оцінити під даним кутом зору стан і перспективи податкової політики в Україні на сучасному етапі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Однією з головних причин розбіжності думок вчених і практиків щодо змісту і кількості функцій податку, на нашу думку, є складність суспільного феномена податку. На це неодноразово вказували як класики фінансово-правової науки [49, с.142], так і сучасні дослідники податку [13, с.198-222; 55, с.1-8]. Зокрема, М.П.Кучерявенко підкреслює: "**Податкове право являє собою складний інститут фінансового права, що регулює основи доходної частини бюджету**" [27, с.12-13]. Ще більш емко і точно з цього питання висловився К.Маркс: "...у податках втілене економічно виражене існування держави" [29, с.308].

Не менший вплив на дуже велику різноманітність позицій вчених і практиків щодо функцій податку також зробило неадекватне, на нашу думку, розуміння багатьма вченими змісту категорії "функція податку". Останню досить часто визначають, як "напрямок дії податку" [56, с.90], що мимоволі приводить до підміни категорії "функція податку" категорією "вплив податку". Ще більш відверто, однак, на нашу думку, явно помилково висловлюється Т.Ф.Юткіна: "...оподаткування є по суті єдиним **методом стимулювання** (виділене мною – Г.Р.) відтворювальних процесів у кожній зі сфер бізнесу, який не суперечить закону. Особливо це стосується суб'єктів малого підприємництва" [58, с.156]. Т.Ф.Юткіна при цьому чомусь не згадує таких важливих об'єктивних, тобто, законних у її розумінні, стимулів відтворювальних процесів у кожній зі сфер бізнесу, як інтерес підприємця, конкуренція, чинність закону випереджаючого зростання потреб і ряд інших. А податок як стимулятор може бути прирівняним хіба що до батога, тобто, він є в цьому значенні однією з форм зовнішнього примусу.

У "Великому енциклопедичному словнику" відзначено, що "функція – це **зовнішній прояв властивостей** (виділене мною – Г.Р.) якогось об'єкта в даній системі відносин" [5, с.580]. Аналогічне тлумачення категорії "функція" наводиться й у "Філософському енциклопедичному словнику" [12, с.1173]. У підручнику з фінансів за редакцією В.М.Родіонової читаємо: "Функція - це спосіб вираження сутності самої економічної категорії, тому функція діє завжди в рамках тих економічних відносин, що складають зміст відповідної категорії. Якщо ж дія (точніше - вплив) поширюється на об'єкти, що лежать за межами економічних відносин, що складають дану категорію, мова йде не про функції категорії, а про її роль, тобто, конкретні результати, одержані від використання функцій" [54, с.29].

Полемізуючи з авторами додаткових функцій фінансів, С.А.Вознесенський звертав увагу на якісні розходження між функціями і роллю економічних категорій [11, с.105]. Якщо **через функції виявляється сутність категорій, їх суспільне призначення, то роль економічних категорій виражається в результатах її практичного використання**, підкреслював він. Роль економічної категорії являє собою форму вираження економічної політики держави, тобто, певної організуючої діяльності людей, що практично використовує ті чи інші категорії і закони, відповідно до яких розвивається суспільне виро-

бництво. Причому різні економічні категорії можуть обслуговувати ті самі процеси відтворення, не виходячи за рамки своїх специфічних функцій. Така можливість виникає саме завдяки відмінностям між роллю і функціями економічних категорій. Так, процес руху грошей у суспільстві забезпечується такими категоріями, як ціна, фінанси, кредит, товар. Тільки неусвідомлені відмінності між функцією і роллю економічної категорії чи зовсім ненаукові цілі могли бути ще рядом причин висунення ідей про регулюючу, стимулюючу та інші функції податків.

Не витримують критики й існуючі твердження, що в зв'язку з глобалізацією взагалі і фінансів зокрема, початок якої здебільшого пов'язують з 1980 р., з виникненням світової фінансової мережі, що з'єднує провідні фінансові центри різних країн, зі зміцненням і поглибленням зв'язків між цими центрами, суспільна природа фінансів змінилася [18, с.34-39; 46, с.570]. Група американських вчених прийшла навіть до висновку, що сукупна дія зазначених факторів "зробила фінансову революцію" [36, с.11]. Однак слідом за цим висновком вони роблять дуже істотне уточнення, що дана революція має "три ключових аспекти: глобальна присутність міжнародних фінансових інститутів, міжнародна фінансова інтеграція і швидкий розвиток фінансових інновацій" [36, с.11]. Тобто, ні про яку зміну суспільної природи фінансів мова тут не йде. Досліджуючи фінанси постсоціалістичних держав, ряд російських вчених, відомий український фінансист О.Д.Василик також прийшли до висновку, що їх суспільна природа і в нових умовах не змінилася, отже, попередніми залишилися і функції фінансів [7, с.4-19; 53, с.20-37; 59, с.24-37].

Фінансовою наукою з'ясовано, що з економічної точки зору податок є одним з видів фінансових відносин, що виникають на стадії перерозподілу чистого доходу за встановленими державою критеріями і зарахування частини його в централізований фонд грошових ресурсів держави, тобто, податку внутрішньо властиві функції фінансів на цій стадії фінансових відносин - перерозподільна і контрольна [53, с.20-28]. І якщо у фінансів в цілому і в податку зокрема наявність розподільної функції більшістю визнається очевидним фактом, то наявність у них контрольної функції найчастіше не визнається. У дійсності контрольна функція фінансів в цілому і податку зокрема обумовлена нормативним характером фінансових відносин. Розподільний характер фінансових відносин зумовлюється їх попе-

реднім плануванням, визначенням конкретних суб'єктів, обсягів і термінів здійснення, цільовим використанням грошових ресурсів, закріпленням у нормативних актах. Нормативні акти регламентують як умови розподілу доходів і прибутку, що спрямовуються на розширене відтворення, так і умови платежів у бюджет (встановлення категорій платників, об'єктів податку, одиниць обкладання, ставок, фондів надходження, пільг по платежах, порядку їх обчислення і т.д.). Саме контроль за дотриманням нормативних актів, що виражають сутність розподільної функції фінансів, відображає в свою чергу зміст контрольної функції фінансів. У цьому полягає діалектичний і нерозривний зв'язок обох функцій фінансів і податку як їх особливого прояву. У фінансовій літературі резонно підкреслюється, що первинною в їх взаємодії є розподільна функція фінансів і поза нею контрольна функція не існує, оскільки немає об'єкта контролю. Серед різноманіття грошових відносин, що виражають сутність фінансів, немає жодних, котрі не були б пов'язані з контролем і використанням фондів коштів. Звідси випливає специфіка контрольної функції - вона є похідною від розподільної функції. Формою реалізації контрольної функції податків є податкова інформація, що виражає відповідні фінансові показники [17, с.25].

Найбільш розповсюдженим і виправданим способом одержання достовірної податкової інформації є податкові перевірки в широкому розумінні цього слова, що здійснюються на основі поєднання юридичного та економічного підходів до здійснення податкових перевірок. Будучи регламентованими нормативно-правовими актами, податкові перевірки та їх результати мають юридично значимий характер і можуть спричинити правові наслідки для осіб, відносно яких проводиться та чи інша перевірка. З іншого боку, їх сутність полягає у встановленні тими чи іншими способами, дозволеними законом, відповідності офіційно представлених даних про фінансово-господарську діяльність особи, що перевіряється, фактичним даним. Здійснення цього процесу неможливе без аналізу даних бухгалтерського обліку і звітності (тобто, інформації чисто економічного, фінансового характеру) про господарську діяльність особи, що перевіряється. У цих правомірних діях і виявляється основний зміст контрольної функції податків [34].

Проаналізувавши сутність контрольної функції податків, М.В.Кустова прийшла до аргументованого, на нашу думку, висновку, що від-

носини, які виникають у ході податкового контролю - організаційні відносини - є складовою частиною податкових відносин і повністю належать до предмету податкового права [23, с.14]. Визначаючи предмет податкового права, М.В.Кустова робить дуже влучне зауваження: "...важко погодитися з думкою авторів, які думають, що відносини в сфері оподаткування охоплюють ту частину фінансових відносин, що виникають "у процесі діяльності держави з приводу планомірного формування централізованих і децентралізованих грошових фондів" з метою реалізації її завдань [див.: 30, с.121]. Такий підхід не виправдано розширює сферу впливу податкового права в рамках фінансового, дозволяючи відносити до фінансових відносин неподаткового характеру лише "відносини по розподілу і використанню" зазначених грошових фондів. Чинне законодавство не дає достатніх підстав для включення в предмет податкового права всього аспекту відносин з формування державних і місцевих бюджетів" [23, с.11]. У підсумку М.В.Кустова приходять до обґрунтованого висновку про те, що "предметом податкового права охоплюється лише частина відносин по формуванню державою і муніципальними утвореннями фондів коштів, а саме **відносини, пов'язані з вилученням** (виділене мною – Г.Р.) податкових платежів. За рамками такого вилучення рух фінансових засобів регулюється бюджетним правом" [23, с.11].

Ці висновки мають принципове методологічне значення для більш чіткого визначення меж податкового контролю, розмежування його з бюджетним контролем. Зокрема, спираючись на вищевикладені положення, О.А.Ногіна запропонувала наступну концепцію розмежування бюджетного і податкового контролю: "...податковий контроль буде здійснюватися в сфері відносин, що складаються в процесі сплати податків і зборів, аж до моменту зарахування податкових доходів на рахунки бюджетів, тобто, охоплювати всі дії банків по виконанню ними платіжних доручень платників податків (податкових агентів чи платників зборів), у той час як бюджетний контроль відносно податкових доходів, що здійснюється фінансовими органами, буде виражатися лише в обліку надходжень податкових доходів на основі розрахункових документів платників податків, що надходять до них (податкових агентів чи платників зборів), а також у контролі за поверненням на основі рішень податкових органів сплачених понад встановлену норму сум податків і зборів. При цьому як подат-

кові, так і фінансові органи будуть проводити контроль тільки в тих формах та із застосуванням тих методів, які визначені для них податковим чи бюджетним законодавством відповідно, не маючи можливості виходити за межі своїх повноважень і застосовувати процедури того виду контролю, який вони не вправі здійснювати" [36, с.23]. Тобто, з юридичної точки зору, як правильно і доречно помітила М.В.Карасева: "Весь зміст податкового контролю полягає в тому, щоб забезпечити реалізацію податкового обов'язку у визначений термін і в належних сумах" [22, с.144].

Гостра дискусія розгорнулася в останні роки навколо питання про інституційну належність юридичних норм, які регламентують податковий контроль [16, с.141; 26, с.26; 30, с.409; 39, с.6-7]. Не маючи можливості в рамках цієї статті більш докладно висловитися по суті спірних питань, відзначимо проте, що оскільки відносини, які виникають у ході податкового контролю, мають особливі ознаки, обумовлюють відносну специфіку їх правового регулювання і тим самим об'єктивно визначають існування сукупності правових норм, що може бути певним чином виділена всередині податкового права, ми підтримуємо висновки тих вчених, які обґрунтовують наявність всередині підгалузі податкового права самостійного правового інституту податкового контролю [24, с.65, 66; 36, с.32]. Більше того, І.І.Кучеров, наприклад, вважає, що в складі інституту податкового контролю вже склалися свої субінститути, такі, зокрема, як сукупність норм, які регулюють проведення податкових перевірок [24, с.66].

Оскільки податок є категорією не тільки фінансовою, але й юридичною, необхідно розкрити і його юридичну природу. У даному випадку ми скористаємося готовими визначеннями юридичної природи податку, які містяться в безлічі підручників і монографій. Так, ще в 80-х роках XIX століття відомий російський вчений-фінансист В.А.Лебедев писав: "...ми знаходимо у всіх цивілізованих державах, що головним засобом задоволення державних потреб є податки, як грошові внески, які вимагає держава від окремих громадян на задоволення цих істотних потреб" [51, с.362]. На рубежі XIX-XX століть Ф.Нітті писав: "...податок є частиною багатства, яку громадяни примусово віддають державі і місцевим суспільно-правовим органам для задоволення колективних потреб" [35, с.240]. Ще один класик російської фінансово-правової науки, академік РАН І.І.Янжул підкреслював, що "під податками

слід розуміти такі односторонні економічні пожертвування громадян чи підданих, які держава чи інші суспільні групи в силу того, що вони є представниками суспільства, стягують легальним шляхом і законним способом з їх приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб і викликаних ними витрат" [60, с.240]. У радянський період Ю.А.Ровінський відзначав: "...податкове законодавство виходить із принципу обкладання **доходів** (виділене мною – Г.Р.) господарства, що є результатом спільної праці всіх працездатних членів даного господарства..." [41, с.157].

Н.І.Хімічева, вже в постсоціалістичний період, для розкриття змісту податку використовує загальне поняття "платіж" і дає йому наступне визначення: "...це обов'язкові індивідуально безоплатні платежі фізичних і юридичних осіб, встановлені представницькими (законодавчими) органами державної влади чи місцевого самоврядування для зарахування в державну чи муніципальну скарбницю з визначенням їх розмірів і термінів сплати" [55, с.5].

Мабуть, найбільш вдалими, оскільки воно частіше інших цитується, є визначення податку С.Г.Пепеляєвим: "Податок – єдина законна форма відчуження власності фізичних і юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, безповоротності, забезпечена державним примусом, що не носить характер покарання чи контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади" [37, с.24]. У виданні навчального посібника "Налогове право" 2000 року С.Г.Пепеляєвим збережене це ж визначення податку, лише з уточненням поняття "єдина законна форма" - ("встановлена законом") [32, с.31].

М.П.Кучерявенко підкреслює, що "податок - це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що вноситься в бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж" [27, с.79]. Це, мабуть, одне із самих повних визначень податку.

Д.В.Вінницького пише: "...з юридичної точки зору, податкові відносини виступають саме як відносини по розподілу тягаря публічних витрат, результати яких виражаються в перерозподілі доходів у суспільстві. Вплив податкових відносин може спричинити перерозподіл еконо-

мічних ресурсів, однак традиційно вважається, що законодавець повинен прагнути до виключення подібних ефектів "перекручування" економічного життя (до економічної нейтральності податку)" [9, с.72]. Вказівку на економічну нейтральність податку варто розуміти, на нашу думку, не як відсутність здатності податків впливати на економіку - вони невичерпні, а як констатацію факту відсутності в податку інших функцій, крім перерозподільної і контрольної [59]. Як би підводячи підсумок своїх плідних досліджень поняття, юридичної природи й ознак, генезису податку, Д.В.Вінницький приходить до висновку, що "податок - встановлена законно сформованим представницьким органом форма обмеження конституційного права власності чи іншого законного володіння шляхом відчуження частини матеріальних благ, що належать приватним особам, на користь фіску, у грошовій формі, у безповоротному, безоплатному й обов'язковому порядку, обумовлена необхідністю вирішення суспільних задач, заснована на принципах загальності, рівності, співрозмірності" [8, с.43].

Аналогічні визначення юридичної природи податку містяться як у класичних, так і сучасних працях зарубіжних дослідників. Зокрема, відомий у нас завдяки непоганому перекладу його підручника з публічних фінансів П.М.Годме писав на початку семидесятих років минулого століття: "Податок - це вилучення коштів, здійснюване в примусовому порядку державною владою, що має метою покрити видатки суспільства і розподілити їх між громадянами відповідно до можливостей кожного" [14, с.370]. Не змінився виклад юридичної природи податку цим дослідником і в наступних виданнях його роботи в співавторстві з Ж.Моліньє [62, р.23].

**Висновок перший. Аналіз юридичних конструкцій податку, як нескладно переконатися, не розкриває жодної нової функції податку.** Юридична природа податку тільки вказує на суб'єктний склад цих перерозподільних відносин, окреслюючи в такий спосіб їх природні межі, а саме, що податковим відносинам піддаються не всі перерозподільні відносини в суспільстві, а тільки перерозподільні відносини приватних осіб з фіском. Фіск – це держава, що виступає в публічно-правових майнових відносинах із приватними особами. Виходячи з цього, **функції податку** варто визначити ще точніше – фіскальна і контрольна. Таким чином, **функціями податку є зовнішній прояв його внутрішньої сутності як форми перерозподільних**

**відносин між державою (фіском) і приватними особами.**

Все інше, про що йшла мова вище, є не функції податку, а його зовнішній вплив на економіку і суспільство. Б.М. Сабанті зауважує: "Використовуючи систему податків, держава обмежує чи заохочує ту чи іншу діяльність. Але це функція держави, а не самих податків. Як тільки вводиться податок на якусь діяльність (скажімо, постачання устаткування по імпорту), знижується норма рентабельності цієї діяльності, включається механізм вирівнювання норми прибутку. Відповідно, визначаються межі розвитку тієї чи іншої виробничої діяльності" [53, с.17]. "Не податок регулює розвиток галузі, - резюмує Б.М.Сабанті, - а сам ринок, де баланс між попитом та пропозицією регулюється автоматично і нормою прибутку, і загальним обсягом ринку, і рівнем доходів споживачів, і багатьма іншими факторами" [53, с.17].

Ще в 20-і роки минулого століття відомий російський теоретик податків і податкового права А.А.Соколов застерігав: "Справді, податок безумовно може бути знаряддям для досягнення різних економічних і соціально-політичних цілей. Однак не слід забувати, що це знаряддя, поперше, не єдине, по-друге, не найбільш довершене і, по-третє, обмежене за силою свого впливу" [44, с.253]. З якими проблемами і несподіванками при використанні цього знаряддя доводиться зіштовхуватися державі в сучасних умовах, дуже добре показано в статті А.Г.Ігудіна "Використання спільних податків для міжбюджетного регулювання" [21, с.17-20].

Наприкінці ХХ століття автори "Основ світового податкового кодексу з коментарями" Уорд М.Хассі та Дональд С.Любік також прийшли до висновку, що "не в інтересах держави приймати протекціоністські системи оподаткування, у яких віддається перевага вітчизняному капіталу перед інвестиціями, що надходять з-за кордону, чи при яких окремим секторам вітчизняної економіки надаються привілеї за допомогою тимчасового звільнення від податків чи інших податкових пільг", тому що це "у довгостроковій перспективі приведе до диспропорцій у розподілі трудових і капітальних ресурсів і до менш процвітаючої і стабільної економіки" [50, с.5-6]. Більш ніж десятилітній досвід проведення такої податкової політики в Україні, на жаль, цілком підтвердив цей висновок відомих американських теоретиків податків.

Заслугує уваги і наступний висновок цих фахівців: "...у тих випадках, коли економічні пільги надавати необхідно, використовувати для цього податкову систему все ж таки менш ефективно, ніж виплачувати прямі субсидії відповідним видам діяльності. Використання податкової системи припускає визначений ступінь сталості, що веде до збереження субсидій ще довго після того, як потреба в них зникає. Крім того, використання податків для цілей субсидування ускладнює і підриває ефективне використання податкових законів у цілому, допускає втручання держави в особі податкових чиновників, що не мають необхідних засобів і кваліфікації для контролю за тим, чи правильно застосовуються подібні субсидії і, що, можливо, є найбільш важливим - воно неефективне через відсутність гнучкості, яка характерна для визначення об'єктів субсидування в термінах податкового законодавства" [50, с.6].

Нарешті, Уорд М.Хассі та Дональд С.Любік резюмують: "Такі податкові пільги неминуче спрямовують державні ресурси у великій частині тим одержувачам пільг, які зовсім не передбачалися субсидувати. Вони підривають вплив ринку на ефективний розподіл ресурсів. Вони часто створюють переваги для іноземних інвестицій і перешкоджають розвитку вітчизняного конкурентного підприємництва. У гіршому ж випадку, вони перекачують гроші в казначейства багатих розвинутих країн, оскільки зменшують податкові заліки, які розвинуті країни дозволяють для податків, виплачених в інших країнах. Тому ОСПК (Основи Світового Податкового Кодексу - Г.Р.) відкидають пільги, звільнення, тимчасові звільнення від податків ("податкові канікули") та інші спеціальні преференції й угоди" [50, с.6]. На жаль, і ці висновки підтверджуються практикою української держави.

Таким чином, навіть фактори зовнішнього впливу податку на економіку зокрема і суспільство в цілому є інструментом, що не приносить тільки позитивні результати, а нерідко обертається справжнім бумерангом для суспільства і держави. Тим більше методологічно помилково вбачати в податку іманентні регулюючі, стимулюючі та інші, подібні до них, функції. Головна і єдина задача податку - наповнити публічні фонди грошовими ресурсами. Розширенням тлумаченням функцій податку сучасна держава та її апологети намагаються, на нашу думку, приховати свою справжню сутність, видати бажане за дійсне, а головне - зберегти за собою вплив на громадське суспільство, що стверджується, стри-

мати прагнення останнього поставити під свій ефективний контроль податкову політику держави.

Принципове значення для теорії і практики фінансової діяльності держави та місцевого самоврядування має порівняння функцій податку з функціями зборів та мита. Фінансовою наукою встановлено, що економічна природа зборів та мита тотожна економічній природі податку. З юридичної точки зору, як зафіксовано у пункті 2 статті 8 Податкового кодексу РФ, збором є обов'язковий платіж, що вноситься організаціями та фізичними особами, сплата якого виступає однією з умов здійснення державою чи органами місцевого самоврядування юридично значимих дій, насамперед, надання платникам зборів відповідних прав чи дозволів [33, Ст.8, п.2]. Цю одну з перших дефініцій законодавцем РФ збору Д.В.Вінницький назвав "нововведенням у сфері податкового права" [8, с.62]. Він дає наступне визначення збору: "Збір – це встановлене законно сформованим представницьким органом влади фіскальне стягнення у грошовій формі, зумовлене здійсненням фіском в інтересах платника певних дій, що мають юридичне значення, або передачею йому певних товарів (робіт, послуг), придбання яких у фіску є обов'язковим для платника в силу закону чи вимушеним по причині наявності державної монополії у відповідній сфері, і засноване на принципах рівності та екви-валентності" [8, с.77]. Ще чіткіше про публічний характер збору пише С.Г.Пепеляєв: "Збір – обов'язковий платіж, внесення якого є умовою доступу до права, одержання права чи можливості реалізувати право, що породжує зустрічний обов'язок державного органу перед платником та співмірний з обсягом та характером цього зобов'язання".

Про юридичну природу мита класик фінансово-правової науки І.І.Янжул писав: "Митом називається збір, що знімається з приватних осіб на користь держави, коли ці особи вступають у взаємодію з державними закладами у зв'язку зі своїми приватними вигодами або ж коли вони вступають за законом визначеними формами у письмові відносини одне з одним" [60, с.457]. Принципове значення має зауваження І.І.Янжула про те, що "при регалії особа сплачує за послуги державних установ виробничого характеру, у випадку ж мита сплата має місце лише у зв'язку з наданням послуг, що не відзначаються таким характером" [60, с.457]. Тобто, він фактично підводить нас до висновку про те, що цінність послуги, пов'язаної зі сплатою мита, полягає на-

самперед у її **юридичному значенні**, а не у виробничому (економічному). Звідси очевидно, що й мито має публічно-правовий характер.

Оскільки економічна та юридична природа зборів і мита тотожні економічній і юридичній природі податку, значить, і вони здійснюють ті ж самі функції – фінансову та контрольну. Однак ототожнювати усі три зазначених нами види фінансових платежів було б методологічно хибним кроком. Податки, збори і мита як види фінансових платежів відзначаються і рядом відмінних рис. По-перше, вони відрізняються між собою цільовим призначенням – якщо головним призначенням податків є фінансове забезпечення існування власне публічної влади, то головним призначенням зборів і мита є фінансове забезпечення виконання публічною владою її іманентних функцій. По-друге, податки, збори і мито розрізняються між собою формою примусу до внесення відповідного платежу: для забезпечення надходження податків використовується прямий примус, а для забезпечення надходження зборів і мита – непрямий примус. По-третє, ці фінансові платежі розрізняються критеріями їх нарахування: якщо при визначенні податку за висхідне начало береться суб'єкт оподаткування (враховується його платоспроможність), то при визначенні розмірів збору і мита таким началом виступає об'єкт, з приводу якого публічна влада вимагає внесення платежу, враховується характер суспільних відносин, у зв'язку з якими у платника виникає обов'язок здійснити платіж (при цьому, як правило, не враховується індивідуальна платоспроможність платника). По-четверте, податки, збори і мито розрізняються за принципом співрозмірності фінансових платежів: для однакових платників податку повинен бути однаковим податок, в однакових ситуаціях повинні бути однаковими збір або мито.

**Висновок другий.** Наявність великого числа прихильників розширеного тлумачення функцій податку, особливо в сучасних умовах, варто розцінювати швидше за все як відображення ще існуючих, причому дуже поширених у суспільстві в цілому, серед економістів-фінансистів і фінансистів-юристів зокрема, етатистських поглядів на оподаткування, що тотально панували в колишній радянській державі. Як відомо, сутність етатистської доктрини оподаткування полягає в тому, що, по-перше, держава абсолютизує свої інтереси в цій сфері і фактично протиставляє їх інтересам громадського суспільства, по-друге, що вона є фактичним монополістом

публічної влади, а тому вільно, виключно на власний розсуд визначає зміст і межі прав, свобод і обов'язків членів суспільства, у т.ч. в оподаткуванні, по-третє, що не держава існує заради суспільства, а, навпаки, суспільство зобов'язане турбуватися про міць і непорушність держави, про невичерпність її фінансових ресурсів. Природно, такі теоретичні погляди і їх практичне втілення знаходяться в повній невідповідності з ліберально-демократичною доктриною Конституції України. Етатистська доктрина оподаткування історично себе вичерпала.

**Висновок третій.** Альтернативою етатистській доктрині оподаткування є ліберально-демократична доктрина податків. Її сутність полягає в тому, що: фінансовий інтерес держави визначається винятково публічними потребами суспільства; утвердження і забезпечення прав і свобод людини у всіх сферах, у т.ч. і в оподаткуванні, є головним конституційним обов'язком держави; відносини держави і платника податків позбавляються характеру протистояння та все більше набувають рис партнерства; держава перестає бути монополістом публічної влади, а поділяє її з окремими суб'єктами суспільства, громадським суспільством у цілому. В Україні ліберально-демократична доктрина оподаткування ще не стала дійсністю, поки що в практику втілені тільки окремі її елементи, однак з погляду суспільного розвитку вона є неминучістю.

### Список літератури

1. **Конституція України.** Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України від 28 червня 1996 року. – К., 1996. – 64 с.
2. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 року // Закони України. Офіційне видання. Т.12. - К.: АТ "Книга", 1997. - С.76-80.
3. **Ашмарина Е.М.** Налоговое право как инструмент системного регулирования экономических процессов // Финансовое право. – 2003. – №2. – С.28-32.
4. **Бержель Ж.-Л.** Общая теория права / Под ред. В.И.Даниленко. Пер. с фр. - М.: Изд. дом NOTA BENE, 2000. – 576 с.
5. **Большой энциклопедический словарь.** Т.2. - М.: Советская энциклопедия, 1991. – 768 с.



6. **Бродский Г.М.** Право и экономика налогообложения. - СПб.: Изд-во С.-Петербур. ун-та, 2000. - 404 с.
7. **Василик О.Д.** Теорія фінансів: Підручник. - К.: НІОС, 2000. - 416 с.
8. **Винницкий Д.В.** Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. - М.: НОРМА, 2002. - 192 с.
9. **Винницкий Д.В.** Предмет российского налогового права // Журнал российского права. - 2002. - №10. - С.71-81.
10. **Винницкий Д.В.** Российское налоговое право: проблемы теории и практики. - СПб.: Изд-во "Юрид. центр Пресс", 2003. - 397 с.
11. **Вознесенский Э.А.** Финансы как стоимостная категория. - М., 1985. - 281 с.
12. **Всемирная энциклопедия: Философия.** - М.: АСТ, Мн.: Харвест, Современный литератор, 2001. - 1792 с.
13. **Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.** Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. - 592 с.
14. **Годме П.М.** Финансовое право / Пер. с фр. Р.О.Халфиной. - М.: Прогресс, 1978. - 430 с.
15. **Горский И.** Сколько функций у налога? // Налоговый вестник. - 2002. - №3. - С.161-163.
16. **Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д.** Финансовое право: Учебное пособие. - М.: Юриспруденция, 2000. - 304 с.
17. **Денисаев М.А.** Налоговая правосубъектность иностранного юридического лица // Финансовое право. - 2003. - №1. - С.21-26.
18. **Доронин И.Г.** Международный финансовый кризис: причины и последствия // Деньги и кредит. - 1999. - №2. - С.34-39.
19. **Заяц Н.Е.** Теория налогов: Учебник. - Минск: БГЭУ, 2002. - 220 с.
20. **Ивлиева М.Ф.** Правовые проблемы косвенного налогообложения в Российской Федерации // Правоведение. - 2002. - №5. - С.110-118.
21. **Игудина А.Г.** Использование совместных налогов для межбюджетного регулирования // Финансы. - 2003. - №3. - С.17-20.
22. **Карасева М.В.** Финансовое право. Общая часть: Учебник. - М.: Юрист, 2000. - 256 с.
23. **Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.** Налоговое право России. Учебник. - М.: Юрист, 2001. - 490 с.
24. **Кучеров И.И.** Налоговое право России: Курс лекций. - М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфор», 2001. - 360 с.
25. **Кучеров И.И.** Профессор А.А.Соколов - основоположник учения о налогах. В кн.: Соколов А.А. Теория налогов. - М.: ООО «Юр Инфор-Пресс», 2003. - 506 с.
26. **Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А.** Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И.Кучерова. - М.: АО "Центр ЮрИнфоР", 2001. - 286 с.
27. **Кучерявенко Н.П.** Налоговое право. Учебник. - Харьков: Легас, 2001. - 532 с.
28. **Ланг И.** Проект кодекса налоговых законов. - Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. - 168 с.
29. **Маркс К., Энгельс Ф.** Собрание сочинений. Изд. 2-е. Т.4. - 619 с.
30. **Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В.Брызгалина.** - М.: Аналитика-Пресс, 1998.
31. **Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А.Крохина.** - М.: Изд-во НОРМА, 2003. - 656 с.
32. **Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева.** - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - 608 с.
33. **Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая.** - М.: Статут, 1998. - 125 с.
34. **Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Под ред. Ю.Ф.Квати.** - М.: Юрист, 2001.- 540с.
35. **Нитти Ф.** Основные начала финансовой науки / Пер. с итал. И.Шрейдера; под ред. А.Свищевского. - М., 1904. - 416 с.
36. **Ногина О.А.** Налоговый контроль: вопросы теории. - СПб.: Питер, 2002. - 160 с.
37. **Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева.** - М., 1995. - 496 с.
38. **Петрова Г.В.** Налоговое право. Учебник для вузов. - М.: ИНФРА-М-НОРМА, 1998. - 271 с.
39. **Поролло Е.В.** Налоговый контроль: принципы и методы проведения. - Ростов-на-Дону: Экспертное бюро; М.: Гардарика, 1996. - 264 с.
40. **Рикардо Д.** Начала политической экономики и налогового обложения // Сочинения. В 3-х т. Т.1. - М.: Политиздат, 1955. - 528 с.

41. **Ровинский Е.А.** Основные вопросы теории советского финансового права. - М.: Государственное издательство юридической литературы, 1960. - 193 с.
42. **Сидорова Н.И.** Налоговая система как активный инструмент инвестиционной политики государства и регионов // *Финансы*. - 2003. - №2. - С.34-39.
43. **Смит А.** Исследование о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики: В 2-х т. Т.1. - М., 1991. - 486 с.
44. **Соколов А.А.** Теория налогов. - М.: ООО «Юр ИнфоР-Пресс», 2003. - 506 с.
45. **Соловьев В.А.** О правовой природе налога // *Журнал российского права*. - 2002. - №3. - С.15-26.
46. **Стиглиц Дж.Ю.** Экономика государственного сектора. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 603 с.
47. **Титова М.В.** Проблемы правового регулирования налоговых льгот на современном этапе // *Правоведение*. - 2002. - №5. - С.99-109.
48. **Тривус А.А.** Налоги как орудие экономической политики. - М., 1925. - 312 с.
49. **У истоков финансового права.** - М.: Статут, 1998. - 432 с.
50. **Уорд М.Хасси, Дональд С.Любик.** Основы мирового налогового кодекса с комментариями. - Вирджиния, 1996. - 320 с.
51. **Финансовое право.** Лекции доцента С.-Петербургского университета **В.А.Лебедева.** - СПб., 1882. - 722 с.
52. **Финансовый механизм и его правовое регулирование.** Тезисы докладов международной научно-практической конференции 24-25 апреля 2003 года. - Саратов, 2003. - 176 с.
53. **Финансы: Учебник для вузов / Под ред. проф. М.В.Романовского, проф. О.В.Врублевской, проф. Б.М.Сабанти.** - М.: Юрайт-М, 2002. - 504 с.
54. **Финансы /** Под ред. В.М.Родионовой. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 282 с.
55. **Химичева Н.И.** Налоговое право. Учебник для вузов. - М.: Изд-во БЕК, 1997. - 336 с.
56. **Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М.** Основы налогообложения. - СПб.: Европейский дом, 2002. - 432 с.
57. **Энг Максимо В., Лис Френсис А., Мауер Лоуренс Дж.** Мировые финансы / Пер. с англ. - М., 1998. - 488 с.
58. **Юткина Т.Ф.** Налоговедение: от реформы к реформе. - М.: ИНФРА-М, 1999. - 293 с.
59. **Якобсон Л.И.** Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. - М.: Аспект пресс, 1996. - 296 с.
60. **Янжул И.И.** Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. - М.: Статут, 2002. - 555 с.
61. **Evi Bodi, Robert C.Merton.** Finance. - Prentice Hall, a P.E.C, New Jersey, 2000. - 408 p.
62. **Gaudemet P.M., Molinier J.** Finances publiques. 6-e ed. - P., 1997. Liv 2. - 678 p.
63. **Grane D., K.Froot, S.Mason, R.C.Merton...** The Global Financial System: A Functional Perspective. - Boston: Harvard Business School and Financial Law, Volume 1. - IML, 1999. - 368 p.
64. **Shleifer A. and Vishny R.** The Grabbing Hand: Government Pathologies and their Cures. - Cambridge, MA: Harvard University Press, 1998. - 344 p.
65. **Trotabas L., Cotteret J.-M.** Droit fiscal. 8-e ed. - P., 1997. - 492 p.
66. **Wagner Ad.** Finanzwissenschaft. Fheil 11. Auflage 2. Berlin, 1912. - 504 s.
67. **Williams D.W., Morse Y.** Principles of tax law. 4 th ed. - London: S & M, 2000. - 392 p.

Стаття надійшла до редколегії 9.06.2003 р.

*R.O. Gavryliuk*

## DEBATABLE QUESTIONS OF FUNCTIONS OF THE TAX

### Summary

In the article, taking into account advanced achievements of domestic and foreign science about the finance, the financial - legal science are analyzed debatable questions of functions of the tax. The conclusion is justified, that two functions are proper only in tax: fiscal and control.