

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/pyuv.v2.2025.19>**І. Ю. Сороколат***orcid.org/0009-0001-5652-7851**аспірант кафедри фінансового права,**Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ДО ПИТАННЯ ПРО ФУНКЦІЇ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ

Постановка проблеми. Оподаткування є одним із ключових інструментів реалізації державної політики у сфері економіки, соціального захисту, розвитку підприємництва та забезпечення фінансової стабільності. У цьому контексті особливого значення набуває правовий режим оподаткування, який визначає сукупність правових норм, що регулюють встановлення, зміну та стягнення податків і зборів. Ефективне функціонування податкової системи неможливе без чіткого розуміння завдань та функцій, які виконує правовий режим оподаткування як системне правове явище.

Сучасні виклики, пов'язані з реформуванням податкового законодавства, цифровізацією фінансових процесів, інтеграцією України до міжнародного податкового простору (зокрема, у контексті імплементації стандартів BEPS, DAC та інших міжнародних ініціатив), вимагають переосмислення ролі податкового права. Це зумовлює необхідність глибокого аналізу змісту, функціонального навантаження та завдань правового режиму оподаткування як правової конструкції, що забезпечує баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників податків. Таким чином, дослідження завдань та функцій правового режиму оподаткування є актуальним не лише з теоретико-правової точки зору, але й з прикладної, оскільки воно дозволяє виявити напрями вдосконалення податкової політики та правового регулювання у цій сфері.

Підкреслимо, що у сучасній правовій науці дослідженню питання стосовно функцій правового режиму оподаткування є недостатньо дослідженими. З огляду на це, **мета статті** полягає у проведенні аналізу функцій правового режиму оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Правовий режим оподаткування є фундаментальним елементом фінансової системи будь-якої держави. Він визначає порядок встановлення, справляння та контролю за сплатою податків. Завдяки чіткому правовому регулюванню система оподаткування виконує ключову роль у забезпеченні сталого розвитку економіки, соціального захисту громадян та стабільного функціонування державного апарату.

Підкреслимо, що незважаючи на дискусійність та різноманітність підходів до визначення

категорії «правовий режим оподаткування», є потреба у виявленні основних його функцій та завдань. Термін «функція» має декілька значень і може тлумачитися як: (1) явище, яке залежить від іншого явища, є формою його виявлення і змінюється відповідно до його змін; (2) робота кого-, чого-небудь, обов'язок, коло діяльності когось, чогось; (3) призначення, роль чого-небудь та ін. [1] З огляду на наведене, що термін «функція» використовується для того, щоб позначити певну діяльність, роль або роботу. При цьому таке позначення може стосуватися як безпосередніх суб'єктів, так і певних соціальних інститутів (наприклад, держави).

На нашу думку, найбільш оптимальним підходом до розгляду функцій правового режиму оподаткування є їх окреслення у взаємозв'язку з функціями права, зокрема, податкового. У цьому контексті зазначимо, що функціональне навантаження права в суспільстві пов'язане не стільки із реалізацією влади, скільки з досягненням рівноваги в суперечливих відносинах суб'єктів, тобто право є чинником самоорганізації і самозбереження суспільства, а не інструментом політичного управління [2, с. 825]. Підкреслимо, що наразі відсутній однастайний підхід до визначення функцій права та функцій податкового права. Мабуть, це пов'язано із тим, що ці категорії хоча й мають важливе значення, але при цьому є теоретичними.

На думку Ю. І. Аністратенко, функції права становлять собою 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 функції [3, с. 82].

Дещо на інших аспектах зупиняється Д. А. Кобильнік при характеристиці функцій

податкового права. Зокрема, науковець вказує: функції податкового права визначають його здатність як соціального явища відповідно до поставленої мети виконувати певну роль у системі суспільних відносин та впливати на відносини оподаткування й інші соціальні процеси, сприяти їх динаміці чи, навпаки, зумовлювати їх статистику, сприяти розвитку виробництва та загалом економіки або гальмувати цей процес. Саме через своє функціонування податкове право визначається в дії, дає змогу відстежити залежності, які спостерігаються між різними інститутами його як складного й системного угруповання податково-правових норм, а також установити, якою мірою зміни однієї частини його системи впливають або є залежними (похідними) від змін в іншій частині [4]. У цьому контексті дослідник звертає увагу на статистику та динаміку податкового права, взаємозв'язки між його інститутами та широту впливу податкового права на певні суспільні відносини за допомогою відповідних функцій, що є конструктивним.

Синтезуючи наведені міркування, можемо зробити висновок про те, що у загальному вигляді функції правового режиму оподаткування доцільно охарактеризувати як напрямки його впливу на суспільні відносини, пов'язані зі справлянням податків і зборів, з метою оптимального їх регулювання, а також для задоволення інтересів та реалізації прав і обов'язків учасників таких відносин (платників податків та контролюючих органів) й перспективного розвитку таких відносин.

Як ми вже зазначали, функції правового режиму оподаткування тісно пов'язані з функціями податкового права. Тож, перш ніж аналізувати функції правового режиму оподаткування, слід розглянути, які функції притаманні податковому праву. Показово, що більшість науковців приходять до висновку про необхідність виокремлення охоронної та регулятивної функцій податкового права. На переконання Д. А. Кобильнік, говорячи про вищевказані функції податкового права, слід відносити їх до групи загальногалузевих функцій [4, с. 142]. Такий підхід має певний сенс, оскільки регулятивна та охоронна функції походять із загальної теорії права і можуть бути виокремлені у регулюванні будь-яких правовідносин.

При дослідженні охоронної функції податкового права Ю. І. Аністратенко та Мартинюк А. Р. зазначають, що для досягнення публічних інтересів, захисту прав і законних інтересів держави та територіальних громад як суб'єктів, які отримують кошти від сплати податків і зборів, вона 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, на думку дослідниць, це цілеспрямована діяльність спеціальних суб'єктів, якими виступають контролюючі органи (відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України) [3, с. 83]. Ми вважаємо, що у цьому контексті в першу чергу, слід виходити з того, що охоронна функція податкового права спрямована на захист суспільних відносин у сфері оподаткування від протиправних посягань. При цьому слід обов'язково звернути увагу на те, що контролюючі органи, як спеціально уповноважені державою суб'єкти, застосовують примусові заходи для боротьби з правопорушеннями, охороною та дотриманням правопорядку.

Через реалізацію охоронної функції відбувається: забезпечення дотримання тієї моделі поведінки суб'єктів податкових правовідносин, що встановлена нормами податкового права; стимулювання суб'єктів податкового права до виконання його норм; забезпечення виконання покладених обов'язків; гарантування можливості відновлення порушених прав та законних інтересів владних і зобов'язаних сторін відносин. Цим фактично забезпечується поєднання фактичного і юридичного змісту податкових правовідносин, гарантується добросовісність виконання обов'язків, передбачених нормами податкового права. Через реалізацію охоронної функції податкового права розкриваються такі його характеристики, як загальнообов'язковість, гарантованість, забезпеченість і примусовість. охоронна функція податкового права реалізується через застосування до платника податків заходів податкового примусу та заходів податкового контролю [5, с. 444–445].

Розглядаючи охоронну функцію, як функцію правового режиму оподаткування, зазначимо, що вона є однією з основних функцій і полягає у забезпеченні захисту як публічних (державних), так і приватних (платників податків) інтересів у сфері податкових правовідносин. Її зміст можна розкрити через різні аспекти. По-перше, захист фіскальних інтересів держави, охоронна функція покликана забезпечити гарантоване, своєчасне та повне надходження податків і зборів до бюджету. Вона передбачає: встановлення юридичної відповідальності за ухилення від сплати податків (ст. 212 Кримінального кодексу України); контрольні повноваження податкових органів (ст. 20 Податкового кодексу України); процедури податкових перевірок, донарахування зобов'язань тощо.

По-друге, гарантування прав та законних інтересів платників податків. Охоронна функція не є односторонньою, вона також забезпечує захист платника податків від свавілля держави. Це виявляється у: закріпленні принципу верховенства права та правової визначеності у податкових відносинах; праві на адміністративне та судове оскарження рішень податкових органів (ст. 56 Податкового кодексу України); забороні зворотної дії податкового закону, якщо це погіршує становище платника (ст. 58 Податкового кодексу України); механізмах правового захисту в разі порушення процедур перевірок або неправомірного донарахування податкових зобов'язань. У цьому контексті мета охоронної функції правового режиму оподаткування полягає в тому, щоб убезпечити добросовісних платників податків від неправомірних втручань у їхню господарську діяльність.

По-третє, охоронна функція сприяє досягненню правового балансу між фіскальною ефективністю та правами людини, що особливо важливо у демократичній правовій державі. На нашу думку, податкове право має діяти не як репресивний інструмент, а як регулятор із чіткими межами державного втручання. У цьому контексті метою охоронної функції буде гарантування стабільності податкової системи та довіри до неї з боку суспільства, зокрема, платників податків.

По-четверте, як окремий аспект прояву охоронної функції правового режиму оподаткування є запобігання правопорушенням у сфері оподаткування. Превентивна роль відповідного правового режиму оподаткування полягає в тому, що держава, встановлюючи санкції за податкові порушення, спонукає платників податків до правомірної поведінки. Йдеться як про фінансові штрафи, так і про репутаційні наслідки для суб'єктів господарювання.

Наступною функцією податкового права, яка притаманна правовому режиму оподаткування, є регулююча функція. Д. А. Кобильнік слушно акцентує увагу на тому, що говорячи про специфіку регулятивної функції податкового права необхідно звернути увагу, що її зміст права має визначатися з урахуванням ст. 1 Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, в якій 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». Вчений підкреслює, оскільки податкове право пов'язане з обмеженням права власності платників податків і зборів, то в разі реалізації регулятивної функції обов'язковим вбачається забезпечення їхніх прав та законних інтересів [4, с. 168]. З огляду на викладене, можемо зробити висновок про те, що регулююча функція правового режиму оподаткування полягає у впливі на економічну, соціальну та інституційну поведінку суб'єктів господарювання і громадян через правове регулювання податків і зборів. Йдеться не лише про стягнення податків, а насамперед про формування стимулів або обмежень, що змінюють економічну мотивацію суб'єктів. Наприклад, в межах загального правового режиму оподаткування законодавець впроваджує диференційовану систему ставок за певними податками, встановлює пільги та звільнення від оподаткування.

В межах спеціального податкового режиму Дія Сіті для підтримки ІТ сектору передбачено зниження ставки податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску, податку на прибуток. Окремо зазначимо, що регулююча функція правового режиму оподаткування тісно переплітається із фіскальною, стимулюючою, стабілізаційною, контрольною та іншими функціями, що зумовлює її мультифункціональний характер правового режиму оподаткування.

Зазначимо, що регулююча функція правового режиму оподаткування має на меті досягнення балансу публічних і приватних інтересів. З моменту виникнення і подальших трансформацій податкових правовідносин реалізація цієї мети залишається одним із найскладніших викликів, які постають перед законодавцем. При цьому, як ми вже зазначили вище, регулююча функція правового режиму оподаткування реалізується за рахунок встановлення певних стимулів або обмежень для суб'єктів правовідносин. В цій важливого значення для забезпечення балансу публічних і приватних інтересів набуває гнучкість та мобільність учасників податкових правовідносин. Приміром, з моменту введення правового режиму воєнного стану через збройну агресію росії проти України, законодавець впровадив чимало податково-правових новацій, які звільняли платника від виконання податкового обов'язку або передбачали відповідні пільги. Так, у 69.9 п. 69 підр. 10 розд. XX Податкового кодексу України встановлено, що тимчасово, до 1 серпня 2023 року, для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім:

– дотримання строків реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних, подання звітності та/або документів (повідомлень), у тому числі передбачених ст. 39 та 39², п. 46.2 ст. 46 цього Кодексу, сплати податків та зборів платниками податків;

– строків проведення камеральних перевірок, оформлення їх результатів у порядку, визначеному ст. 86 цього Кодексу, подання скарги на податкове повідомлення-рішення за результатами камеральної перевірки, прийняття рішення за результатом її розгляду, нарахування пені [6], а також цим пунктом передбачені інші положення. Цей приклад є одним із багатьох, які показують, що держава у вкрай складних умовах намагалася підтримати платників податків. Тож, відповідні режими оподаткування у періоди економічних коливань можуть бути засобом стабілізації. Зменшення податкового тиску під час кризи або, навпаки, підвищення податків у періоди економічного підйому допомагають стабілізувати економічну ситуацію.

Фіскальна функція також має місце виступає однією з найбільш при характеристиці правового режиму оподаткування. Вона напряму пов'язана із сутністю податку як обов'язкового платежу, встановленого державою. О. О. Головашевич зазначає, що найбільш яскраво фіскальна функція податкового права проявляється при наповнюваності бюджету переважно за рахунок використання фіскальних методів. Фіскальна функція при цьому, майже повністю гальмує стимулювальну функцію [7, с. 93–94]. Як вбачається, фіскальна функція правового режиму оподаткування полягає у забезпеченні наповнення бюджету грошовими коштами. Передусім зазначимо конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори. Далі цей обов'язок віднайшов закріплення і подальшу деталізацію у Податковому кодексі України, зокрема, через визначення правового елементів правового механізму податку. Також підкреслимо, що значення фіскальної функції відповідного режиму оподаткування полягає у тому, що норми, передбачені в межах такого режиму впливають на відносини у суспільстві для забезпечення фіскальних інтересів держави або місцевого самоврядування.

Наступною функцією податкового права, яка притаманна правовому режиму оподаткування, є контрольна функція. Податкове законодавство встановлює механізми обліку, звітності та контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. Слушними вбачаються міркування А. Марущак: значення податкового контролю розкривається через призму декількох аспектів: по-перше, податковий контроль сприяє справлянню податків та формуванню дохідної частини бюджету;

по-друге, податковий контроль має важливу роль у боротьбі з корупцією та незаконною діяльністю у цій сфері; по-третє, податковий контроль сприяє створенню рівного конкурентного середовища для бізнесу [8, с. 27].

Дещо інакше розглядає податковий контроль Л. М. Касьяненко – як процедури, що пов'язані з перевіркою контролюючими органами належності обчислення платниками податків належних їм податкових зобов'язань, повноти та своєчасності сплати податків та інших загальнообов'язкових платежів податкового характеру, встановлення та аналізу порушень допущених платниками податків [9]. Дійсно, в сучасних умовах контрольна функція реалізується за допомогою використання різноманітних методів. Зокрема, до них можна віднести: перевірки (камеральні – на основі податкової звітності; документальні – планові та позапланові, виїзні та невиїзні; фактичні – на місці здійснення діяльності; зустрічні звірки (з третіми особами); моніторинг податкових ризиків; електронне адміністрування (системи ПДВ, акцизу тощо).

Підкреслимо, що велике значення для реалізації контрольної функції правового режиму оподаткування мають процеси цифровізації. Так, з 2022 року в Україні почав активно функціонувати автоматизований обмін податковою інформацією з банківськими установами, що значно знизило ризики ухилення від оподаткування. Податкові органи можуть верифікувати фінансові операції, доходи та витрати платників податків у реальному часі, не порушуючи банківської таємниці, але дотримуючись міжнародних стандартів, приміром, CRS. Такий підхід забезпечив посилення контролю за трансакціями; ефективніший аудит; зниження обсягів тіньової економіки.

Висновки. На підставі проведеного аналізу констатуємо, що функції правового режиму оподаткування доцільно розглядати у взаємозв'язку із функціями податкового права. На наше переконання, до функцій правового режиму оподаткування слід відносити такі, як: охоронна, регулююча, фіскальна, контрольна. Вказані функції правового режиму оподаткування є взаємопов'язаними, і лише їх комплексне та збалансоване застосування дозволяє забезпечити як фінансову стабільність держави, так і соціально-економічний розвиток суспільства в цілому.

Література

1. Академічний тлумачний словник. URL: <https://sum.in.ua/s/funkcija>
2. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Том 3: Загальна теорія права. Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків: Право, 2017. 952 с.

3. Аністратенко Ю.І., Мартинюк А. Р. Функції податкового права, особливості та способи їх реалізації в умовах сьогодення. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2022. Вип. 1 (8). С. 80–87.

4. Кобильнік Д.А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект). дис. ... д-ра юрид. наук : Запоріжжя, 2021. 443 с.

5. Кобильнік Д. А. Охоронна функція податкового права: сутність і форми реалізації. *Юридична наука*. 2020. № 1 (103). С. 439–446.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n8035>

7. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. 2008. 188 с.

8. Марущак А. В. Податковий контроль: сутність, особливості та призначення. *Правова позиція*. № 2 (39), 2023. С. 26–29.

9. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 232 с.

Анотація

Сороколат І. Ю. До питання про функції правового режиму оподаткування. – Стаття.

У статті розглядаються основні функції правового режиму оподаткування. Автором запропоновано до кола функцій правового режиму оподаткування відносити такі, як: охоронна, регулююча, фіскальна, контрольна. Фіскальна функція розкривається як основна і традиційна, адже саме вона забезпечує формування дохідної частини бюджету, яка є підґрунтям для фінансування всіх державних потреб. Регулююча функція спрямована на коригування економічних процесів шляхом податкових важелів, що дозволяє стимулювати або обмежувати розвиток окремих галузей. Контрольна функція покликана забезпечити податкову дисципліну, охоронна функція реалізується через гарантування законності у сфері оподаткування, запобігання порушенням і притягнення до відповідальності винних осіб. Підкреслено, що велике значення для реалізації контрольної функції правового режиму оподаткування мають процеси цифровізації.

Автором наголошено на тому, що охоронну функцію, як функцію правового режиму оподаткування, є однією з основних функцій і полягає у забезпеченні захисту як публічних (державних), так і приватних (платників податків) інтересів у сфері податкових правовідносин. Її зміст можна розкрити через різні аспекти: захист фіскальних інтересів держави, гарантування прав та законних інтересів платників подат-

ків, досягнення правового балансу між фіскальною ефективністю та правами людини; запобігання правопорушенням у сфері оподаткування.

У результаті дослідження зроблено висновок, що ефективна реалізація усіх зазначених функцій у сукупності дозволяє не лише наповнювати державний бюджет, але й формувати стабільне податкове середовище, що сприяє економічному зростанню, соціальній справедливості та правовій визначеності у сфері податків.

Ключові слова: правовий режим оподаткування, спеціальний податковий режим, Дія Сіті, функції правового режиму оподаткування, охоронна функція, регулююча функція, фіскальна функція, контрольна функція.

Summary

Sorokolat I. Yu. On the Issue of Functions of the Legal Regime of Taxation. – Article.

The article examines the main functions of the legal regime of taxation. The author proposes that the functions of the taxation regime should include the following: protective, regulatory, fiscal, and control functions. The fiscal function is described as the main and traditional one, since it ensures the formation of the revenue part of the budget, which serves as the basis for financing all state needs. The regulatory function is aimed at adjusting economic processes through tax instruments, allowing for the stimulation or restriction of the development of certain sectors. The control function is intended to ensure tax discipline, while the protective function is implemented by guaranteeing legality in the field of taxation, preventing violations, and bringing offenders to justice. It is emphasized that digitalization processes play a significant role in the implementation of the control function of the taxation regime.

The author emphasizes that the protective function, as one of the core functions of the taxation regime, ensures the protection of both public (state) and private (taxpayers') interests within tax legal relations. Its content can be revealed through various aspects: protection of the state's fiscal interests, guaranteeing the rights and legitimate interests of taxpayers, achieving a legal balance between fiscal efficiency and human rights, and preventing tax violations.

As a result of the research, it is concluded that the effective implementation of all these functions in their entirety allows not only for the filling of the state budget, but also for the formation of a stable tax environment that promotes economic growth, social justice, and legal certainty in the field of taxation.

Key words: legal regime of taxation, special tax regime, Diia City, functions of the taxation regime, protective function, regulatory function, fiscal function, control function.