

року / За ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. К., 2001. 3. Мезенцева І.Є. Кримінально-правові і кримінологічні аспекти легалізації грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом: Автореф. дис.... канд.. юрид. наук. Х., 2002.

*Надійшла до редколегії 02.03.04*

*О.О. Бандурка*

## **ПРАВОВИЙ СТАТУС ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ: ПОНЯТТЯ ТА СТРУКТУРА**

З'ясування питання про поняття та структуру правового статусу податкової служби України має принципове значення, оскільки дозволяє, з одного боку, на рівні науково-теоретичних узагальнень більш повно вивчити особливості її побудови та функціонування, а з іншого – запропонувати законодавцю такий варіант закріплення правового статусу податкової служби у нормативних актах, який забезпечив би її найбільш ефективну діяльність. Чітке визначення усіх елементів правового статусу сприяє також зміцненню законності і дисципліни у сфері функціонування державного механізму взагалі та державної податкової служби зокрема.

Необхідно зазначити, що до цього часу питання правового статусу податкової служби України не отримали у науковій літературі всебічного висвітлення. Праці, які так чи інакше стосуються зазначеної проблематики, були присвячені або розгляду правового статусу окремих підрозділів податкової служби [1] чи їх працівників [2], або лише його певних елементів [3]. Тому завданням цієї статті є спроба комплексно визначити поняття та структуру правового статусу державної податкової служби України.

Насамперед варто зауважити, що поняття «правовий статус» в юридичній літературі не отримало свого однозначного розуміння, але почасти під правовим статусом державного органу розуміють певну сукупність його повноважень юридично-владного характеру, реалізація яких забезпечує виконання покладених на нього завдань. Проте зазначимо, що такий підхід до визначення правового статусу може бути охарактеризований як дуже вузький, оскільки він не охоплює усієї палітри питань діяльності державного органу у яких, власне, і виявляється його статус.

На сьогодні єдиний перелік елементів правового статусу державного органу відсутній, що і обумовлює наявність різних, хоча і дещо подібних, підходів до його визначення. Так, В.Т. Комзюк для визначення статусу органу пропонує визначити місце органу в загальній системі виконавчої влади (галузеве чи міжгалузеве регулювання), його рівень (загальнодержавний, на рівні регіону тощо); визначити «межі відання» органу виконавчої влади, тобто окреслити сферу суспільних відносин, які регулюються даним органом, а також перелічити об'єкти, безпосередньо йому підлеглі; визначити коло завдань, покладених державою на даний орган виконавчої влади (загальний напрямок діяльності органу і його мету, для яких створюється даний орган); перелічити управлінські функції, покладені державою на даний орган виконавчої влади, щодо предмета відання органу (визначити, що конкретно повинен робити орган на виконання поставлених перед ним

завдань); визначити сукупність обов'язків і прав (правомочностей) органу та його посадових осіб при виконанні покладених на орган функцій, тобто визначити міру можливої поведінки органу і його посадових осіб при виконанні своїх функцій (права), а також міру їх належної поведінки (обов'язки) [4, с.63].

Інші автори у якості основних параметрів, з врахуванням яких повинно здійснюватись узгодження правового статусу всіх державних органів, бачать: встановлення призначення органу та його місця в системі органів виконавчої влади; легітимацію цілі утворення органу, визначення сфери його відання та діяльності; формулювання його завдань і функцій; встановлення повноважень (прав і обов'язків) щодо здійснення визначених завдань та функцій в певній галузі чи сфері його відання; наділення його правом приймати відповідні правові акти; введення органу, його керівника та інших посадових осіб в систему відповідальності за порушення законності в діяльності органу; встановлення порядку формування його структури, штатів; фінансування, порядку ліквідації; встановлення порядку прийняття, реалізації і контролю за виконанням його рішень; інформаційне забезпечення органу виконавчої влади та його підрозділів [1, с.73–74].

Приймаючи за основу викладені вище точки зору щодо структури правового статусу державного органу, автор все-таки більш схильний розділити з цього приводу позицію Д.Д. Цабрії, який вважає, що характеристику правового статусу органу управління необхідно розпочинати з того, що цей статус визначає характер, призначення, вид та місце даного органу у системі органів держави, а звідси має складатися з таких елементів: а) офіційної назви органу; б) порядку та способу його утворення; в) території діяльності; г) мети діяльності, завдань і функцій; д) обсягу та характеру владних повноважень; е) форм і методів діяльності; є) порядку вирішення в органі підвідомчих питань; ж) відповідальності; з) джерел фінансування органу; и) наявності або відсутності прав юридичної особи; і) права та обов'язку мати певну внутрішню структуру; ї) права та обов'язку користуватися державними символами [5].

Розглянемо більш докладно окреслені вище елементи правового статусу державного органу щодо державної податкової служби України.

На сьогодні термін «державна податкова служба» не знайшов свого офіційного визначення, хоча законодавець робить це досить успішно щодо інших державних інституцій (наприклад, міліції, служби безпеки, військ цивільної оборони тощо). У зв'язку з цим ми цілком поділяємо думку Л. Савченка, який пропонує Закон України «Про державну податкову службу в Україні» (далі Закон) [6] доповнити новою статтею «Державна податкова служба», хоча й не можемо погодитися з його варіантом визначення зазначеного терміна. Так, автор пропонує під державною податковою службою розуміти державний правоохоронний орган, який забезпечує регулярне надходження коштів у державні фонди фінансових ресурсів [3]. Деякий сумнів викликає категоричне віднесення податкової служби до правоохоронних органів. Можливо, така пропозиція базується на нормах Закону України «Про державний захист працівників суду та правоохоронних орга-

нів» [7], де органи податкової служби віднесено до числа правоохоронних, хоча досконалість та повнота зазначеного законодавчого акта щодо окреслення кола таких органів вже неодноразово ставилася під сумнів у науковій літературі [1, с.80].

У зв'язку з цим ми пропонуємо розглядати державну податкову службу України як складне поліфункціональне утворення, діяльність підрозділів якого пов'язується із здійсненням контрольної (податкові адміністрації та інспекції) та правоохоронної (податкова міліція) функцій. При цьому зазначений термін може бути використано як для найменування всієї сукупності податкових органів, так і для визначення конкретного податкового органу як органу управління системою.

Порядок та спосіб утворення органів державної податкової служби подібний до порядку і способу утворення інших органів виконавчої влади України, які відповідно до п.15 ч.1 ст.106 та ч.5 ст.114 Конституції України [8] утворюються, реорганізуються та ліквідуються Президентом України за поданням Прем'єр-міністра України. Президент України наділений також правом затверджувати положення про Державну податкову адміністрацію України – центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом, який є одночасно органом найвищого рівня у системі державної податкової служби.

Виходячи із положень ст.ст. 1, 4, 5, 7 Закону України «Про державну податкову службу України», її діяльність поширюється на територію всієї України. З моменту свого утворення органи державної податкової служби розташовувалися, переважним чином, у межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць (областях, районах, містах, районах у містах), але на сьогодні відповідно до програми модернізації державної податкової служби України кількість таких структурних підрозділів буде значно скорочена – на обласному рівні до 10, а на районному – до 150 (при збереженні місцевих підрозділів).

Особливої уваги, на думку Д.Д. Цабрії, вимагають ті елементи правового статусу органу, які характеризують зміст його діяльності, тобто мету, завдання, функції, конкретні владні повноваження та відповідальність. Ці елементи складають серцевину правового статусу [5, с.127] і, безумовно, мають бути з усією повнотою відображені у нормативних актах, які визначають правові засади функціонування того чи іншого державного органу.

Отже, наступним елементом правового статусу податкової служби України є мета її створення. Вона визначає результат, який намагається досягти державний орган, а звідси і визначає спрямованість його діяльності. Мета вимагає єдності конкретних завдань і функцій органу, а її досягнення у конкретному житті є критерієм ефективності виконання органом цих функцій та завдань [5]. Мета утворення та функціонування державного органу має бути сформульована в преамбулі або загальних статтях нормативного акта. На жаль, в Законі «Про державну податкову службу в Україні» мета утворення органів цієї служби не сформульована. Такою метою може бути забезпечення фінансового інтересу держави у сфері сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом

здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, боротьби з податковими правопорушеннями та притягнення до відповідальності осіб, які вчинили зазначені правопорушення.

Головні завдання державної податкової служби визначаються Законом «Про державну податкову службу України», відповідно до ст. 2 якого до таких завдань віднесено: здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством; внесення у встановленому порядку пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства; прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування; формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб; роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків; запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення. Проте, зазначений перелік не можна визнати вичерпним, оскільки у ст.19 Закону і в Положенні про Державну податкову адміністрацію України (далі Положення) [9] закріплено і деякі інші завдання цих органів. При цьому погодимося, що такий варіант закріплення завдань податкової служби, як справедливо зазначається у літературі [3], є не виправданим. Це пояснюється тим, що такі завдання як здійснення контролю за погашенням податкової заборгованості платниками податків, інших платежів, у тому числі тими, майно яких перебуває в податковій заставі; запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів тощо є завданнями, які однаково стосуються як Державної податкової адміністрації України, так і інших органів податкової служби. У зв'язку з цим, доцільно або внести зміни до статті 2 Закону, перерахувавши всі завдання органів податкової служби, або змінити перше речення пункту 3 Положення, поширивши основні завдання Державної податкової адміністрації на інші органи податкової служби.

Функції державної податкової служби України, виступаючи наступним елементом її правового статусу, є, в той же час, сполучною ланкою між метою і завданнями податкової служби та іншими елементами її статусу. Саме вони, на думку І.Л. Бачило [10, с.5], визначають правомочність та відповідальність в управлінні, з чим важко не погодитися. Враховуючи досягнення теорії управління [11, с.61] зауважимо, що функції податкової служби включають її завдання і співпадають з ними навіть за термінологічним вираженням, що підтверджується при аналізі ст.ст. 8, 9, 10 Закону та п.4 Положення.

Наявність значної кількості функцій державної податкової служби обумовлює необхідність їх групування, яке дозволить більш глибоко проаналізувати сутність останніх, знайти прогалини у їх нормативному закріпленні. Т.Є. Кушнарьова та М.П. Кучерявенко пропонують звести усі ці функції до

таких шести груп: обліку платників податків; контролю за виконанням платниками податкового законодавства; забезпечення бухгалтерського обліку; затвердження форм розрахунків і звітності; розробки напрямків, форм і методів податкових перевірок і їх здійснення; застосування заходів відповідальності до порушників законодавства про податки [12, с.70]. Однак, на нашу думку, запропонований варіант групування відзначається неповнотою, оскільки серед перелічених видів ми не знаходимо таких функцій як видання нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування, запобігання корупції та іншим службовим порушенням працівників державної податкової служби тощо. У зв'язку з цим більш повним уявляється групування функцій державної податкової служби, наведене Л. Савченком. Автор вважає за необхідне виділити у органів податкової служби такі види функцій: контрольну; організаційну; реєстрації та обліку; прогностичну та аналітичну; нормотворчу; інформаційну; консультативну; правоохоронну; правозастосовчу [3].

Нормативне закріплення функції податкової служби України знайшли, знову ж таки, у двох нормативних актах – Законі та Положенні, причому в останньому їх перелік є навіть більш повним, ніж у Законі, що не можна визнати вірним. У зв'язку з цим функції податкової служби необхідно виокремити більш точно у Законі «Про державну податкову службу в Україні» з докладним визначенням тих з них, які стосуються органів податкової служби усіх рівнів.

Наступним елементом правового статусу державної податкової служби є конкретні державно-владні повноваження або, іншими словами, права, надані їй законодавством, які характеризуються розпорядництвом і дозволяють працівникам цієї служби виконувати поставлені перед ними завдання.

Зазначимо, що на сьогодні державна податкова служба наділена достатньою кількістю прав, необхідних для належного виконання своїх функцій. Однак, в даній сфері є певні організаційні проблеми, які негативно впливають на процедури реалізації цих прав. Так, не можна погодитися з тим, що права органів податкової міліції України визначені за допомогою Закону України «Про міліцію» і що в законодавстві у систематизованому вигляді відсутній перелік прав органів податкової служби залежно від їх організаційного рівня та місця в загальній системі зазначених органів.

Форми та методи діяльності державної податкової служби України у своїй переважній більшості ідентичні з тими, які використовуються іншими органами виконавчої влади. Говорячи про форми її діяльності, ми, звісно, під останніми розуміємо зовнішній вияв конкретних дій, які здійснюються органами податкової служби для реалізації поставлених перед ними завдань. У своїй діяльності органи податкової служби використовують як правові (видання нормативних та індивідуальних актів управління; укладання адміністративних договорів; здійснення юридично-значущих дій), так і організаційні форми управління (проведення організаційних заходів; здійснення матеріально-технічних операцій). Доводиться констатувати, що на сьогодні порядок реалізації деяких дій органами податкової служби, які знаходять вираження у зазначених формах управління, не знайшов належного

закріплення у нормативно-правових актах. Це стосується, насамперед, видання правових актів управління та укладення адміністративних договорів.

Масштабними є також і методи діяльності державної податкової служби України, тобто встановлені у нормативному порядку і втілені у певній формі способи і прийоми її цілеспрямованого впливу на відповідні об'єкти. Отже, органи податкової служби використовують методи переконання (право роз'яснювати законодавство з питань оподаткування серед платників податків, інших платежів) та примусу (право застосовувати фінансові санкції та адміністративні стягнення); методи контролю (право на проведення перевірок платників податків); адміністративні (право на видання обов'язкових для виконання наказів з питань оподаткування) та економічні методи (право надавати в межах своїх повноважень відстрочки і розстрочки сплати податків, інших платежів на умовах податкового кредиту) тощо.

Порядок вирішення в органах державної податкової служби підвідомчих питань визначається особливостями побудови організаційної структури управління зазначеними органами і характеризується одноособовим порядком прийняття відповідних рішень.

Відповідальність як елемент правового статусу становить юридичну гарантію виконання органом своїх завдань і функцій, є стимулятором повної реалізації конкретних владних повноважень [5]. У Законі питання відповідальності податкової служби практично не знайшли свого самостійного закріплення, оскільки мова у його відповідних статтях йде лише про відповідальність працівників податкової служби. Тобто у даному випадку відповідальність державного органу фактично ототожнюється з відповідальністю його працівників, що не можна визнати вірним.

Порядок фінансування органів державної податкової служби визначається ст.6 Закону. Видатки на їх утримання встановлюються Кабінетом Міністрів України і фінансуються із Державного бюджету України. Органи державної податкової служби є юридичними особами, мають печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням.

Нарешті, останній елемент правового статусу – право та обов'язок мати певну внутрішню структуру – знаходить своє закріплення в нормативних актах (наприклад, наказі Державної податкової адміністрації України № 97 від 6 березня 1998 р. «Про затвердження організаційної структури державних податкових адміністрацій та інспекцій»).

Таким чином, з викладеного можна зробити наступні висновки: по-перше, «правовий статус державної податкової служби» є складним науково-теоретичним поняттям, точне визначення і законодавче закріплення якого має як теоретичне, так і практичне значення; по-друге, не всі елементи правового статусу органів державної податкової служби на сьогодні знайшли своє закріплення у нормативних актах; по-третє, певного доопрацювання і більш повного викладення в Законі «Про державну податкову службу в Україні» вимагають такі структурні одиниці правового статусу, як функції, завдання, права і відповідальність.

**Список літератури:** 1. Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дис.... канд. юрид. наук. Х., 2000. 2. Куліш А.М. Органі-

заційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України: Дис.... канд. юрид. наук. Х., 2002. 3. Савченко Л. Правовий статус державної податкової служби як спеціального органу фінансового контролю // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. 2001. № 4. 4. Комзюк В.Т. Адміністративно-правові засоби здійснення митної справи: Дис. канд. юрид. наук. Х., 2003. 5. Цабрия Д.Д. Статус органа управління // Сов. гос-тво и право. 1978. № 2. 6. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 24 грудня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. 1994. № 15. Ст. 4. 7. Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів: Закон України від 23 грудня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. 1994. № 11. Ст. 50. 8. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст.141. 9. Про затвердження Положення про Державну податкову адміністрацію України: Указ Президента України від 13 липня 2000 р. № 886 // Офіційний вісник України. 2000. № 29. Ст. 1200. 10. Бачило И.Л. Функции органов управления (правовые проблемы оформления и реализации). М., 1976. 11. Аверьянов В.Б. Функции и организационная структура органа государственного управления. К., 1979. 12. Кушнарьева Т.С., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. Х., 2000.

*Надійшла до редакції 28.02.04*

*В.Й. Развадовський*

#### **СИСТЕМА СУБ'ЄКТІВ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРАВОВІДНОСИН У ТРАНСПОРТНІЙ СФЕРІ**

Потреби суспільства в цілому і населення у перевезеннях має забезпечувати єдина транспортна система, що діє в Україні. Закон України від 10.11.1994 р. за №232/94-ВР «Про транспорт» [1] визначає, що транспорт є однією з найважливіших галузей суспільного виробництва. Як об'єкт адміністративно-правового регулювання транспортна система повинна відповідати рівню соціально-економічного розвитку держави, позитивно впливати на національну безпеку, забезпечувати здійснення зовнішньоекономічних зв'язків. Для забезпечення цієї відповідності діє система органів – суб'єктів адміністративно-правового регулювання транспортної системи. Її складові можуть бути визначені на підставі аналізу притаманності таких ознак субстауправління [2, с.60].

1. Наявність певної організаційно-правової форми, в якій здійснюється управлінська діяльність. Наявність такої форми передбачає певну структурну відокремленість суб'єкта (органа управління), порядок утворення, діяльності, реорганізації, ліквідації якого регулюється нормами права (насамперед, адміністративного).

2. Зовнішня відокремленість, що характеризується наявністю системоутворюючих ознак: юридично відокремлене і закріплене майно, самостійний баланс, статутні документи та інше.

3. Наявність державно-владних повноважень, які визначені відповідним нормативним актом про цей орган; можливість набувати від свого імені майнові та особисті немайнові права, вступати у зобов'язання і виступати у судових органах.