

**Список використаної літератури:**

1. Бордюг И.С. Налоговое обязательство в российском праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Омск, 2009.
2. Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. – 2003. – № 7.
3. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М., 2001.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. – Х., 2005 – Т. 3: Учение о налоге.
5. Налоговое право: Учебник / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2003.
6. Ногина О.А. Порядок исполнения налоговой обязанности // Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв ред. Н.А. Шевелева. – М., 2001.
7. Податковий кодекс України: постатейний коментар: У 2 ч. / За ред. М. П. Кучерявенка. – Х., 2011. – Ч. 1.
8. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. – М., 1998.
9. Полищук И. С. Правовая категория "налоговое обязательство": возможность и необходимость использования в российском праве // <http://naloglib.net/024/pravovaya-kategoriya-nalogovoe-obyazatelstvo-vozmozhnost-i-neobkhodimost-ispolzovaniya-v-rossiis?page=0,0>.
10. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств. – Алматы, 2001.
11. Словник української мови: В 11 т. / За ред. І.К. Білодіда. – К., 1970-1980. – Т. 3.
12. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2004.
13. Цинделиани. И.А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. – 2005. – № 9.
14. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. – М., 1995. С.266.

Надійшла до редакції 05.09.2012

**ГРИЩУК В.Л.**, здобувач  
(Національний університет державної  
податкової служби України)

УДК 347.73

**ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ :  
ФІНАНСОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

У цій статті розглянуто питання визначення системи контролюючих органів. Автор акцентує увагу на окремих структурних елементах системи податкових органів. Розглянуто наукові праці вчених з цього питання, проаналізовані нормативно-правові акти.

**Ключові слова:** податкові органи, система органів, компетенція суб'єктів

В данной статье рассматривается вопрос системы контролирующих органов. Автор акцентирует внимание на отдельных структурных элементах системы налоговых органов. Рассматриваются научные труды ученых по этому вопросу, проанализированы нормативно-правовые акты.

**Ключевые слова:** налоговые органы, система органов, компетенция субъектов

This article discusses about the system control authorities. The author focuses on the individual structural elements of the tax authorities. Scientists examined scientific papers on the subject, analyzes the normative legal acts.

**Keywords:** tax authorities, a system of organs, the competence of subjects

Аналіз фінансово-правової літератури засвідчує, що позиції вчених стосовно характеристики системи контролюючих органів у сфері мобілізації грошових коштів до публічних коштів відрізняються багатоманітністю. Наприклад, Т.Є. Кушнар'ова однією із перших в теорії податкового права підійшла до питання множинності, системності органів податкового адміністрування. Зокрема, вчена запропонувала розглядати податкові органи як систему, що включає декілька досить розгалужених структур і може розумітися у вузькому та широкому значенні. Податкові органи у вузькому значенні слова, згідно із позицією Т.Є. Кушнар'ової, ідентичні системі податкових адміністрацій і здійснюють контроль тільки за надходженням до бюджету податкових платежів. Податкові органи в широкому значенні контролюють і забезпечують на-



дходження до бюджету всіх відрахувань, які законодавець включає до податкової системи як сукупності податків, зборів, платежів. У цьому випадку система податкових органів охоплює вже і митні органи, і органи казначейства, і податкову міліцію. Таким чином, Т.С. Кушнар'ова наголошує, що в широкому розумінні система податкових органів включає: 1) державну податкову адміністрацію України; 2) митні органи України; 3) органи казначейства; 4) податкову міліцію [1, с. 55-56].

Близькою до окресленої є й позиція М.П. Кучерявенка. Вчений стверджує, що систему органів, які контролюють надходження коштів у бюджету у формі податків і зборів, становлять дві групи органів: 1) безпосередньо податкові (органи Державної податкової адміністрації й органи податкової міліції) – органи, діяльність яких пов'язана з контролем за надходженням податків і зборів у бюджету, які здійснюють її без яких-небудь додаткових умов, створені спеціально й виключно для функціонування у сфері оподаткування; 2) опосередковано податкові (митні органи, органи державної казначейської служби й т. д.) – органи, які управління у сфері оподаткування здійснюють поряд зі своєю основною діяльністю, забезпечують контроль за надходженням податків і зборів та набувають статус податкових тільки за певних умов [2, с. 523-524; 3, с. 297]. Для цього поділу вчений обирає такий критерій, як місце й значення повноважень, пов'язаних з контролем за рухом платежів від платників у бюджету серед усіх повноважень даних органів.

Ідентичну позицію займає Н.А. Маринів, коли за місцем і значенням повноважень, пов'язаних з контролем за рухом платежів від платників до бюджетів, до системи органів, що контролюють надходження грошових коштів до бюджетів і позабюджетних цільових фондів у формі податків і зборів (обов'язкових платежів), включає безпосередньо податкові та опосередковано податкові органи [4, с. 36].

Деяко розширено такий перелік визначає Д.М. Рева. Вчений аналіз чинного законодавства дозволив дійти висновку, що до суб'єктів (крім державних податкових органів), чия діяльність тією чи іншою мірою безпосередньо пов'язана з мобілізацією грошових коштів до централізованих фондів, можуть бути віднесені митні органи, органи Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, Міністерства внутрішніх справ, Міністерства юстиції України, судової влади, місцевого самоврядування та інші. При цьому Д.М. Рева справедливо підкреслює, що на відміну від органів державної податкової служби останні залучені державою до здійснення вказаного контролю в доповнення до своїх основних функцій, покладених на них у сфері державної влади та управління. Саме цим, зокрема, пояснюється той факт, що кожен з перелічених органів контролює надходження лише одного чи декількох видів обов'язкових платежів. У той же час найголовнішу роль у здійсненні податкового контролю в Україні вона відводить органам державної податкової служби [5, с. 47]. Так само міркує й І.М. Бондаренко [6, с. 29].

Про схожу систему органів, що здійснюють контроль у сфері оподаткування, говорить і Л.М. Древаль. Зокрема, вчена констатує, що окрім податкових органів правом контролювати дотримання податкового законодавства і за результатами перевірок складати акти мають органи внутрішніх справ й митні органи. Саме вони вирішують завдання, пов'язані із виявленням, припиненням і попередженням податкових й інших правопорушень, забезпеченням безпеки працівників податкових органів, виявленням, припиненням і попередженням порушень і корупції у податкових органах [7, с. 237]. Зрозуміло, що включаючи органи внутрішніх справ до тих суб'єктів, які здійснюють контроль у сфері оподаткування, Л.М. Древаль керується нормами російського податкового законодавства<sup>1</sup>. У той же час вчена залишає поза увагою низку суб'єктів, які наділені окремими контрольними повноваженнями при справлянні податків, наприклад органи державних позабюджетних фондів, банки та ін., а це вказує на необхідність уточнення позиції Л.М. Древаль.

Деякі вчені говорять не про контролюючі органи у сфері оподаткування, а про суб'єктів податкового контролю. Так, О.В. Дьомін вказує, що «у повному обсязі здійснюють податковий контроль саме податкові органи. Окремими повноваженнями у сфері оподаткування наділені митні органи, органи державних позабюджетних фондів, а також органи внутрішніх справ» [8,

<sup>1</sup> До речі, у Російській Федерації органи внутрішніх справ є правонаступниками органів податкової поліції, що була скасована.



с. 235]. Очевидно, що це різні поняття, оскільки коло контролюючих органів у сфері оподаткування є ширшим за своїм змістом, ніж коло суб'єктів податкового контролю.

Так, доволі специфічною є позиція О.І. Худякова, який вводить в обіг термін «податкова структура держави». Змістом останнього, за словами вченого, є «система державних органів, що здійснюють справляння та збирання податків, а також контроль у сфері оподаткування». За такого підходу до системи таких органів він відносить чотири групи органів: (1) органи податкової служби; (2) органи митної служби; (3) місцеві виконавчі органи; (4) органи податкової поліції [9, с. 384]. Зрозуміло, що такий підхід вченого ґрунтується на положеннях податкового законодавства Республіки Казахстан, яке багато в чому відрізняється від українського. У той же час навряд чи є виправданим застосування саме поняття «податкова структура держави». Незважаючи на те, що О.І. Худяков доволі вдало обґрунтовує свій погляд (система податкових органів держави є структурованою; ця система є певною структурою у системі державного апарату; цей термін гармоніє із суміжними поняттями «устрій», «система» [9, с. 384]), на наш погляд, логічніше використовувати інше поняття, а саме «система органів, що контролюють надходження коштів від податків і зборів до публічних фондів».

Досліджуючи про систему контролюючих органів, необхідно навести також думку Ю.В. Гаруста, який говорить не про систему контролюючих органів у сфері мобілізації коштів у формі податків і зборів до бюджету, а про систему податкових органів. При цьому її складовими він називає дві групи органів: 1) безпосередньо податкові (податкові адміністрації (інспекції) і органи податкової міліції) – органи, основна діяльність яких пов'язана із забезпеченням податкових надходжень; 2) опосередковано податкові (митні органи, органи казначейства та ін.), які поряд зі своєю основною діяльністю забезпечують надходження від платежів, що складають податкову систему [10, с. 57]. Як видається, підхід Ю.В. Гаруста має певні вади. Це пов'язане із тим, що навряд чи необхідно ототожнювати систему податкових органів із системою контролюючих органів у сфері мобілізації коштів у формі податків і зборів до бюджету. Як вбачається, ці поняття є спорідненими, але не тотожними.

Говорячи про співвідношення таких понять, як система податкових органів і система контролюючих органів у сфері мобілізації коштів, слід виходити із того, що податкові органи, безумовно, входять до системи контролюючих органів у сфері мобілізації коштів у формі податків і зборів до бюджету. При цьому ми вважаємо, що термін «податкові органи» є ідентичним терміну «органи державної податкової служби», які теж становлять собою певну систему. У той же час чинне законодавство має колізії щодо її окреслення.

Річ у тому, що сьогодні складові такої системи визначені двома різними за юридичною силою нормативно-правовими актами. До того ж вони прийняті у різний час. По-перше, йдеться про Закон України «Про державну податкову службу в Україні», останні зміни до якого вносилися 7 липня 2011 р. Зокрема, у ст. 1 названого закону вказано, що до системи органів державної податкової служби належать: Державна податкова адміністрація України, спеціалізовані державні податкові інспекції, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах. Окрім того, у складі органів державної податкової служби знаходяться відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями – податкова міліція.

По-друге, про систему податкових органів йдеться й в Указі Президента України від 12 травня 2011 р., яким затверджено Положення про Державну податкову службу України. Так, у п. 1 названого Указу встановлено, що система податкових органів об'єднує: центральний апарат, територіальні органи державної податкової служби в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, округах (на два і більше регіони), державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції [11].

Грунтовний аналіз наведених нормативно-правових актів свідчить про те, що у названих актах:

(1) наведені різні складники системи податкових органів, коли не з'ясованим залишається місце у цій системі центрального апарату, окружних (на два і більше регіони) органів й податкової міліції;



(2) використовуються різні терміни (наприклад, центральний апарат, окружні податкові органи тощо).

Втім, очевидно, що всі нормативно-правові акти, що регулюють певні суспільні відносини, перебувають у відповідній ієрархічній залежності. Як справедливо вказує О.П. Шебанов, з ієрархії випливає, що акти нижчестоящих і вищестоящих органів не повинні підміняти один одного, та й державні органи не вправі брати на себе вирішення питань, які не належать до їх компетенції [12, с. 198]. Зважаючи на це, при визначенні змісту певного нормативно-правового акта необхідно: (а) дотримуватися компетенції суб'єкта, який його приймає; (б) приймати його в чіткій відповідності до розпорядження конституції або іншого акта вищої юридичної сили; (в) визначати тему акта згідно з характером регульованих ним відносин; (г) чітко формулювати його назву відповідно до його змісту [13, с. 23-25].

У той же час, незважаючи на те, що нині Україна йде шляхом впровадження адміністративної реформи, одним із етапів якої є удосконалення системи центральних органів виконавчої влади [14],<sup>1</sup> і Президент України відповідно до ст. 106 Конституції України має право видавати укази і розпорядження, які є обов'язковими до виконання на території України, такі укази обов'язково повинні мати законодавче підґрунтя. Приймати відповідні акти Президент України має виключно на основі та на виконання Конституції і законів України. Окрім того, приймаючи нормативно-правовий акт, що регулює податкові відносини, обов'язково необхідно враховувати ст. 92 Конституції України. Підзаконні акти обов'язково мають відповідати закону, а у протилежному випадку – визнаватися незаконними. Отже, в такій ситуації цілком резонно постає питання про визнання таким, що суперечить Конституції України, указу Президента України від 12 травня 2011 р., яким затверджено Положення про Державну податкову службу України.

Як вбачається, у даному випадку ми стикаємося із проблемою відповідності нормативно-правових актів сутності й розвитку відповідних фінансових відносин, коли останні змінюються дуже швидко, однак на таку мінливість законодавець не встигає вчасно реагувати (а значить, і вносити своєчасні зміни до законодавчих актів) [15, с. 176-177]. Зрозуміло, що висока динаміка сьогоденного суспільного життя здатна звести нанівець ефективність будь-якого, навіть найдосконалішого за змістом закону. У той же час навряд чи треба забувати про те, що саме нормативно-правовий акт є більш оперативним і гнучким в його пристосуванні до соціальних процесів, що стрімко змінюються. Він може бути оперативно прийнятий законодавцем у разі виникнення нових процесів і явищ у суспільстві і необхідності їх регулювання, може бути змінений і скасований, відповідно, коли в цьому є потреба [16, с. 82]. Невипадково науковці підкреслюють, що одним із принципів розвитку й удосконалення системи нормативно-правових актів є принцип системності й узгодженості. Немає жодних сумнівів, що реалізувати їх на практиці без подолання колізійності законодавства не можна. Тому зменшення випадків неузгодженості в нормативно-правових актах з питань адміністрування податків, безумовно, є важливим завданням здійснення економічно-правової реформи в Україні на сучасному етапі [17, с. 210]. Виходячи із такого посилання, Президент України, виявивши необхідність зміни окремих положень чинного закону, користуючись правом законодавчої ініціативи, має подати до Верховної Ради України відповідний законопроект із своїми пропозиціями. Зміна норм закону указами не допустима. Реформування системи органів виконавчої влади, що відбувається нині, повинно мати як один із своїх результатів поряд із забезпеченням законності і дієвості управління затвердження такого державного механізму, що забезпечував би ефективність провадження контролю різних відносин у нашій державі.

#### Список використаної літератури:

1. Кушнарєва Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. – Х., 2000.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. – Х., 2005. – Т. 3: Учение о налоге.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Підручник. – Х., 2012.

<sup>1</sup> Так, з метою усунення дублювання повноважень центральних органів виконавчої влади, забезпечення скорочення чисельності управлінського апарату та витрат на його утримання, а також підвищення ефективності державного управління і оптимізування системи центральних органів виконавчої влади 9 грудня 2010 р. був виданий указ Президента «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади». Згодом було затверджено указом Президента Положення про Державну податкову службу України.



4. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2007.
5. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2005.
6. Бондаренко И.Н. Органы, контролирующие уплату налогов и сборов : состояние, противоречия, перспективы развития // Финансовое право. – 2004. – № 6. – С. 29-31
7. Древаль Л.Н. Субъекты российского финансового права / Под. ред. Е.Ю. Грачевой. – М., 2008.
8. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие. – М., 2008.
9. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан: Общая часть: Учебник. – Алматы, 2003.
10. Гаруст Ю.В. Правове регулювання контрольної діяльності податкових органів: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Х., 2007.
11. Положення про Державну податкову службу України: Указ Президента України від 12 травня 2011 року № 584/2011.
12. Шебанов А.Ф. Форма советского права. – М., 1968.
13. Тихомиров Ю.А., Котелевская И.В. Правовые акты: Учеб.-практ. и справ. пособ. – М., 1999.
14. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента від 09.12.2010 № 1085/2010.
15. Дмитрик О.О. Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку: Монографія. – Х., 2010.
16. Богатова О.В. Нормативно-правовой акт как источник права (теоретический аспект): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – М., 2004.
17. Кміть В.М. Правові колізії у податковому законодавстві України та шляхи їх усунення // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2010. – № 1 (48). – С. 209-215.

Надійшла до редакції 17.10.2012

ЄНА Р.О., здобувач  
(Національний університет «Юридична  
академія України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

## ДО ПИТАННЯ ПРО ВИЗНАЧЕННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ВІДПОВІДНО ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Стаття присвячена системі податкових органів України. Зроблено аналіз чинного законодавства. Розглянуто думки провідних вчених стосовно цього питання. Досліджена категорія «компетенція» для визначення певного обсягу повноважень, закріпленого за певним органом виконавчої влади.

**Ключові слова:** податкові органи, система оподаткування, органи державної податкової служби.

Статья посвящена системе налоговых органов Украины. Сделан анализ действующего законодательства. Рассмотрены мнения ученых по этому вопросу. Исследована категория «компетенция» для определения определенного объема полномочий, закрепленного за определенным органом исполнительной власти.

**Ключевые слова:** налоговые органы, система налогообложения, органы государственной налоговой службы.

The article is devoted to the system of tax authorities of Ukraine. The analysis of the law. We consider the views of scholars on this issue. We study the category of "competence" to determine a certain amount of authority assigned to a specific organ of executive power.

**Keywords:** tax authorities, tax system, the State Tax Authorities.

У науковій літературі доволі часто вказується, що система податкових органів включає декілька досить розгалужених структур. При цьому науковці розглядають систему податкових органів у вузькому і широкому значенні слова. Так, податкові органи у вузькому значенні слова ідентичні системі податкових адміністрацій і здійснюють контроль тільки за надходженням до бюджету податкових платежів. Податкові органи в широкому значенні слова контролюють і забезпечують надходження до бюджету всіх відрахувань, які законодавець включає до податкової системи як сукупність податків та зборів. У цьому випадку система податкових органів охоплює вже і митні органи, і органи казначейства, і податкову міліцію. Зважаючи на це, в

