

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



широкому значенні слова система податкових органів включає: Державну податкову адміністрацію України; митні органи України; органи казначейства; податкову міліцію. На думку вчених, така структура передбачає поєднання подвійної диференціації. З одного боку, за характером платежів: податкові адміністрації забезпечують надходження коштів від податків; органи митного комітету – від митних зборів (мита); органи казначейства контролюють формування обов'язкових фондів. З іншого боку, якщо три вищезгадані структури забезпечують стягування податків і зборів у ситуаціях, коли платники вносять їх вчасно і в необхідних розмірах, то органи податкової міліції організують стягнення необхідних платежів, коли платник порушує певну норму, і реалізують необхідні заходи державного примушення. Так, зокрема, говорять Т.Є.Кушнарьова, М.П.Кучерявенко. [1, с. 55] При цьому П.П.Кучерявенко, виділяючи в системі органів, що контролюють надходження грошових коштів до бюджетів і позабюджетних цільових фондів у формі податків і зборів, опосередковано податкові, зазначає, що особливістю цієї підсистеми є те, що основу їх складають органи, у функції яких діяльність по управлінню у сфері оподаткування входить як одна з функцій, тобто як частина їх сфери діяльності. Фактично вони визначаються як формально податкові. Сферою їх діяльності є аналіз і контроль за надходженням платежів, які законодавець включив в систему оподаткування (митний збір, збори на обов'язкове державне пенсійне страхування і т. п.) [2, с.523-524].

Схоже міркує й Ю.В. Гаруст, який стверджує, що до системи податкових органів включається дві групи органів, а саме (1) безпосередньо податкові (податкові адміністрації (інспекції) і органи податкової міліції) - органи, основна діяльність яких пов'язана із забезпеченням податкових надходжень; і (2) опосередковано податкові (митні органи, органи казначейства та ін.), які поряд зі своєю основною діяльністю забезпечують надходження від платежів, що складають податкову систему [3, с.57]. Ідентичну позицію підтримують Н.А. Маринів [4, с.36], П.В.Цимбал, О.П.Мілевський та Л.М.Касьяненко [5, с.21-22].

Певна річ, наведені міркування базувалися, перш за все, на раніше чинному Законі України «Про систему оподаткування», відповідно до ст. 20 якого в Україні контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) здійснювався державними податковими органами та іншими державними органами в межах повноважень, визначених законами [6], а також Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами», у якому був визначений перелік контролюючих органів. До кола останніх було включено такі органи: митні органи (стосовно акцизного збору та податку на додану вартість (з урахуванням випадків, коли законом обов'язок з їх стягнення або контролю покладається на податкові органи), ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України); органи Пенсійного фонду України (стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування); органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (щодо внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у межах компетенції цих органів, встановленої законом); податкові органи (стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім зазначених вище) [8].

Саме такі положення законів дозволяли науковцям робити висновок, що до суб'єктів (крім державних податкових органів), чия діяльність в тій чи іншій мірі 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. Але на відміну від органів державної податкової служби останні залучені державою до здійснення вказаного контролю в доповнення до своїх основних функцій, покладених на них в 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. Однак, це не дає нам достатніх підстав називати такі органи податковими. Аби уникнути плутанини необхідно говорити не про систему податкових органів, до якої входять умовно податкові та безпосередньо податкові органи, а про систему органів, що здійснюють контроль за надходженням платежів до публічних фондів [8, с.103]. До названої систе-



ми будуть відноситися, по-перше, органи державної податкової служби, і, по-друге, інші органи, уповноважені забезпечувати надходження коштів до публічних фондів. До кола останніх, безумовно будуть входити й Міністерство фінансів України, митні органи, органи державної казначейської служби та інші. Наприклад, відповідно до покладених на нього завдань Міністерство фінансів України як головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики, політики у сфері державного фінансового контролю, здійснює такі функції в податковій сфері: а) координує в межах своїх повноважень діяльність органів виконавчої влади, пов'язану із забезпеченням своєчасного і повного надходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів) до публічних фондів; б) вносить у встановленому порядку пропозиції щодо щорічного перегляду ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на обсяг надходжень до бюджету; в) затверджує порядок проведення заліків надміру сплачених або невідшкодованих податкових платежів платника податків; г) проводить узгодження рішення про надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року; ґ) здійснює нормативно-правове регулювання у податковій сфері, у сфері державного фінансового контролю, бухгалтерського обліку та ін.[9]. Однак при цьому такі органи ні за яких обставин не можуть називатися податковими органами, навіть із додатком «опосередковані». Зрозуміло, що найголовніша роль у такій діяльності відведена саме органам державної податкової служби.

І ще одне зауваження. Так, розмежування у системі контролюючих органів на безпосередньо податкові та опосередковано податкові, правники обґрунтовують тим, що податкові інспекції і адміністрації наділені саме загальною податковою компетенцією. Ці органи виступають владною стороною з приводу сплати (стягнення) податків і зборів, здійснюючи податковий контроль, та притягуючи платників до відповідальності за здійснення податкових правопорушень від імені держави. Що стосується, приміром, митних органів, то вони наділені спеціальною податковою компетенцією. Так, митні органи мають повноваження податкових органів по контролю за сплатою податків і зборів винятково при переміщенні товарів через митний кордон України. Податкова міліція наділена спеціальними повноваженнями в сфері оподаткування, які реалізовує у випадку вчинення злочинів, адміністративних правопорушень при сплаті податків; здійснює захист працівників податкових органів і виявляє та розслідує прояви корупції в системі податкових органів [4, с.37]. Однак, на наше переконання, навряд чи конструктивним є взагалі виокремлення саме податкової компетенції контролюючих органів та її поділ на загальну та спеціальну. До того ж самі науковці не дають відповіді на питання, що ставовлять собою загальна та спеціальна податкова компетенція та якою ще компетенцією наділені розглядувані органи.

Наша позиція може бути обґрунтована таким чином. По-перше, функція контролю при-таманна діяльності усіх органів виконавчої влади. Але якщо одні з них здійснюють загальний контроль і їх можна віднести до суб'єктів контрольної діяльності, то інші – здійснюють контрольну функцію, яка посідає основне місце у їх діяльності [10, с.22].

По друге, варто звернути увагу на думку І. А. Белобжецького, що «в реальній дійсності немає контролю взагалі, а є контроль конкретного змісту і конкретних форм» [11, с. 23]. Ю. О. Тихомиров з цього приводу також зазначає: «...оскільки контроль виступає не в ізольованому виді, а здійснюється з урахуванням змісту конкретної діяльності, його обсяг, форми й методи проведення диференціюються залежно від специфіки сфер і галузей управління, місця суб'єкта контролю» [12, с. 269–271]. До цього додамо, що є контроль, як такий здійснюється у певній сфері.

По-третє, термін «компетенція» (походить від латинського *competentia*) вживається у значенні: 1) кола повноважень будь-якого органу чи посадової особи; 2) кола питань, у яких хто-небудь добре обізнаний [13,с.295]. Водночас, зважаючи на відсутність законодавчого визначення цього поняття [14], вченими він розуміється по-різному. Це, безперечно, стає перешкодою для належного тлумачення природи компетенції та її внутрішньої структури. Аналіз наукової літератури щодо цього питання [15] дозволяє констатувати, що категорія «компетенція» має застосовуватися саме «відповідно до покладених на нього завдань і функцій. Зважаю-



чи на це можна говорити про компетенцію певного державного органу у відповідній сфері. Наприклад, про компетенцію податкових органів у сфері справляння податків і зборів, про компетенцію митних органів у сфері справляння податків і зборів тощо. Але ж хибним є підхід, за якого компетенція «нібито набуває певного виду», а саме, компетенцію податкову, митну, фінансову, бюджетну та ін. Іншими словами, податкові інспекції і адміністрації не можуть бути наділені загальною податковою компетенцією, а митні – спеціальною податковою компетенцією. Названі органи для реалізації контролюючої функції наділені відповідною власною компетенцією у сфері справляння податків і зборів. При цьому для логічності наших міркувань додамо, що справляння податків і зборів можна розглядати як встановлений нормативно-правовими актами порядок і механізм внесення до бюджету чи державного цільового фонду належної суми у формі податку чи збору. Таким чином, для того, щоб не порушувати законів логіки, доцільніше відмовитися від використання категорії «податкова компетенція».

Нині система контролюючих органів при справлянні податків і зборів визначена у ст. 41 Податкового кодексу України, згідно із якою до їх кола віднесено: (1) органи державної податкової служби – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби; (2) митні органи – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони. При цьому розмежування повноважень і функціональних обов'язків між контролюючими органами визначається цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами [16].

Аналіз та порівняння чинного і раніше діючого законодавства дозволяє констатувати, що система контролюючих органів стала дещо вужчою, оскільки із її складу були виключені Пенсійний фонд та органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Така ситуація є цілком закономірною, адже із податкової системи були виключені збір на обов'язкове державне пенсійне страхування. Згідно із п. 8.2 ст. 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» єдиний внесок не входить до системи оподаткування. Податкове законодавство не регулює порядок нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску [17]. Сьогодні відповідно названого закону саме Пенсійний фонд України є органом, який уповноважений вести облік платників єдиного внеску на державне соціальне страхування, забезпечувати збір та ведення обліку страхових коштів, контролювати повноту та своєчасність їх сплати, вести Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування.

#### Список використаної літератури:

1. Кушнар'ова Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. „Торсінг”, 2000. – 240 с.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6-ти т. – [Т 3: Учение о налоге]. – Х.: Легас; Право, 2005. –600 с.
3. Гаруст Ю.В. Правове регулювання контрольної діяльності податкових органів: дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. – Х., 2007. – 184 с.
4. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Н. А. Маринів. – Х., 2007. – 204 с.
5. Цимбал П.В., Мілевський О.П., Касьяненко Л.М. Правове регулювання діяльності органів ДПС України. - Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. –399с.
6. Про систему оподаткування: Закон України в ред. від 18 лют. 1997 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – 16. – Ст. 119.
7. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р., № 2181-III // Від. Верхов. Ради України. – 2001. – N 10. – Ст. 44.
8. Податкове право України: навч. посіб. / за ред. М.П.Кучерявенка. – Х.: Право, 2010 – 256 с.
9. Положення про Міністерство фінансів України: Указ Президента України від 8 квітня 2011 року N 446/2011.



10. Авер'янов В.Б., Андрійко О.Ф. Виконавча влада і державний контроль. – Київ: Вища школа права при Інституті держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 1999. – 48 с.
11. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
12. Тихомиров Ю. А. Управленческое решение / Ю. А. Тихомиров. – М. Наука, 1972. – 288 с.
13. Современный словарь иностранных слов / Под ред. Е.А.Гришиной. – М.: Рус. яз., 1993. – 740 с.
14. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні: Указ Президента України від 22.07.1998 №810/98 // Офіц. вісн. України. - 1999.-№ 21. - Ст.943.
15. Бачило І.Л. Функции органов управления (правовые проблемы оформления и реализации). - М.: Юрид.лит., 1976. - С. 53 (198 с.); Лазарев Б.М. Компетенция органов управления. - М: Юрид. лит., 1972. - С. 40 (280с.); Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: Дис... канд. юрид. наук.12.00.07 / Національна юрид.акад.України. -Х., 2005. -220 с.; Самошенко І.С. О нормативно-правовых средствах регулирования поведения людей // Правоведение. - 1967. - №1. - С. 29-38
16. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. // Голос України. – 2010. – № 229-230.
17. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2-3. – Ст. 11.

Надійшла до редакції 28.09.2012

**ПЩИКЕВИЧ В.В.**, аспірант  
(Львівський державний університет  
внутрішніх справ)

УДК 346.1

#### **ДОЦІЛЬНІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ ТЕРМІНА «ЛІЦЕНЗОВАНА ДІЯЛЬНІСТЬ» У ПРАВОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ**

У статті порушується питання щодо встановлення терміна, який доцільніше (обгрунтованіше) було б використовувати у правовій системі України при позначенні поняття «вид господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню». На підставі проведеного аналізу нормативно-правових актів та наукових праць автором надано власне визначення терміну «ліцензована діяльність».

**Ключові слова:** ліцензована діяльність, вид господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню.

В статье поднимается вопрос об установлении термина, который целесообразнее (обоснованнее) было бы использовать в правовой системе Украины при обозначении понятия «вид хозяйственной деятельности, подлежащей лицензированию». На основании проведенного анализа нормативно-правовых актов и научных работ автором предоставлено собственное определение термина «лицензированная деятельность».

**Ключевые слова:** лицензированная деятельность, вид хозяйственной деятельности, подлежащей лицензированию.

The article deals with the identification of more appropriate and reasonable term regarding description of notion “type of business activity subject to licensing” in the legal system of Ukraine. On the basis of conducted analysis of legislation and researches the author suggests his own definition of the term "licensed activity".

**Keywords:** licensed activity, type of business activity subject to licensing.

Одним із пріоритетних завдань державної політики у сфері ліцензування є забезпечення балансу між публічно-правовими інтересами всього суспільства та приватними інтересами суб'єктів господарювання, які мають намір провадити/провадять певний вид господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню.

Види господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, вказані у ст. 9 Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 1 червня 2000 р. № 1775-III [7]. При цьому для позначення поняття «вид господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню» у правовій системі України вживаються такі терміни, як «ліцензований вид господарської діяльності», «ліцензований вид діяльності», «ліцензована діяльність», «ліцензійний вид діяльності», «ліцензійна діяльність». Дана ситуація призводить до порушення правил юридичної стилістики та принципу єдності логіко-правничої термінології, так як логіка вимагає,

