

*Сидорова Е. О.,
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

КЛАСИФІКАЦІЯ ОРГАНІВ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ З ПОВНОВАЖЕННЯМИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. Статтю присвячено здійсненню класифікації органів публічної влади, що виступають носіями податкових повноважень. Наведено різні класифікаційні критерії розподілу органів публічної влади з податковими повноваженнями. З використанням критерію джерела походження податкових повноважень виділено групи державних органів та органів місцевого самоврядування.

Ключові слова: податкові повноваження, органи публічної влади, державні органи, органи місцевого самоврядування, податкові органи.

Постановка проблеми. Серед усієї сукупності органів публічної влади, які набувають податкових повноважень, можливо виділити певні однорідні групи. Це відбувається як закономірний наслідок застосування логічної операції поділу обсягу поняття на підставі певного відотвірного критерію. При цьому за умови обрання суттєвої підстави поділу мова буде йтися саме про такий вид поділу, як класифікація, що дозволяє виокремити певні видові групи публічних органів із повноваженнями в податковій сфері, полегшуючи потім їх науковий аналіз та дозволяючи зробити комплексні й обґрунтовані висновки щодо сутності і діяльності відповідних органів.

Метою статті є визначення підстав поділу та проведення класифікації органів публічної влади, що виступають носіями податкових повноважень.

Виклад основного матеріалу. Одним з основних класифікаційних критеріїв поділу органів публічної влади, що мають податкові повноваження, є призначення та характер діяльності органу. Л.К. Воронова демонструвала застосування цього критерію щодо більш загальної сукупності органів, а саме органів, які здійснюють публічну фінансову діяльність. Вчена зазначала, що держава керує фінансовою діяльністю через державні органи, наділені для цього спеціальною компетенцією. За характером діяльності, повноваженнями в галузі фінансової діяльності всі органи, що беруть участь у ній, поділяють на дві групи: 1) органи загальної компетенції, які здійснюють свою діяльність у багатьох напрямках, водночас реалізують і фінансову (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та ін.), що не є для них основною чи єдиною; 2) органи спеціальної компетенції, створені державою і наділені повноваженнями винятково для здійснення фінансової діяльності (органи Державного казначейства, контрольно-ревізійні органи тощо) [1]. Так само й М.П. Кучеренко відмічає, що, визначаючи роль державних органів і особливості їх компетенції у сфері оподаткування, необхідно розмежовувати інститути, що представляють безпосередньо державу (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України тощо), і органи, які предметно здійснюють спеціальну діяльність у сфері оподаткування. У цьому разі мова фактично йде про податкові органи [2, с. 391]. В обох приведених випадках зазначається про утворення двох дихотомічних груп органів: загальної та спеціальної публічно-фінансової і податкової компетенції.

Разом із тим не можна не враховувати ту обставину, що в державі створюється велика кількість інших органів спеціальної компетенції, відповідно до різних функцій держави, повноваження з реалізації яких потім включаються у предмет відання таких спеціальних органів. Зокрема, ще О.В. Міцкевич вказував, що держава, вступаючи в правовідносини через свої органи, наділює їх спеціальними права та обов'язками. У свою чергу, вступаючи як самостійні суб'єкти правовідносин, кожен із них є носієм частини повноважень на здійснення державної діяльності, яка формується при розподілі компетенції держави відповідно до характеру і сфери діяльності органу [3, с. 96]. При цьому нерідко спеціалізація державних органів відбувається в певній пропорції з покладенням виконання додаткових і не основних для певного органу функцій. Тому в спеціалізованих державних органах, як правило, існують не лише повноваження щодо напрямку такої спеціалізації, а одночасно є наявними й повноваження, що відносяться до інших сфер державного управління.

Одним із прикладів цього може бути спроба провести класифікацію системи органів, що контролюють надходження податкових коштів у бюджети, представивши таку систему як більш широке поняття відносно терміну «контролюючий орган у податкових відносинах». М.П. Кучерявенко з даного приводу вказує, що подібну систему органів, взятих у широкому розумінні, можна розділити на дві групи. В основі цієї класифікації лежить місце і значення повноважень, пов'язаних із контролем за рухом платежів від платників у бюджети, серед усіх повноважень даних органів. Виходячи із цього, можна виділити: а) безпосередньо податкові – органи, основна діяльність яких пов'язана з контролем за надходженням податків і зборів у бюджети і які здійснюють її без яких-небудь додаткових умов (безпосередньо податкові органи створені спеціально й винятково для функціонування у сфері оподаткування); б) опосередковано податкові – органи, які здійснюють управління у сфері оподаткування поряд зі своєю основною діяльністю, забезпечуючи контроль за надходженням податків і зборів, що входять у податкову систему, і набуваючи статусу податкових тільки за певних умов [4, с. 297].

Додатково вчений пояснює, що «виділення безпосередньо податкових і опосередковано податкових органів базується на розмежуванні загальної і спеціальної компетенції органів, що управляють у сфері оподаткування. Загальною податковою компетенцією наділені саме податкові інспекції й адміністрації, які виступають владною стороною із провладу сплати (стягнення) податків і зборів, що здійснюють податковий контроль, притягують платників до відповідальності за вчинення податкового правопорушення від імені держави. Спеціальною податковою компетенцією наділені кілька органів [4, с. 297–298]. Характерним прикладом органу з другої такої групи може слугувати Державна казначейська служба України. Остання має спеціалізацію у сфері казначейського обслуговування основних центра-

лізованих фондів грошових коштів публічного територіального утворення, однак набуває особливих податкових повноважень під час зарахування податків до бюджетів, а також під час повернення бюджетних коштів платникам податків у випадках їх переплати або безпідставного зарахування в бюджет.

Вивчення приведених вище класифікацій та точок зору фахівців у сфері правового регулювання публічної фінансової діяльності держави дозволяє зробити висновок, що за критерієм призначення органів публічної влади і характеру наявних у них податкових повноважень такі органи мають бути розподілені не на дві, а одночасно на три групи. Кожна з таких груп має відображати рух від загального до окремого під час здійснення державою розподілу податкових повноважень та включати до себе відносно відокремлені сукупності публічних органів, об'єднані між собою спільним відношенням до процесу реалізації податкової функції держави.

У випадку застосування підстави функціонального призначення і характеру повноважень у сфері оподаткування органи публічної влади поділяються на: 1) органи загальної компетенції; 2) органи спеціальної компетенції з наявністю частини функцій у сфері оподаткування; 3) органи спеціальної податкової компетенції. До першої групи відносяться Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, місцеві представницькі органи; кожен із цих органів за характером своїх повноважень виконує одночасно декілька функцій держави і здійснює управління в низці сфер суспільних відносин на території їх юрисдикції (загальнодержавної або в межах відповідних територіальних громад). У другу групу органів публічної влади з податковими повноваженнями слід включити вже згадану Державну казначейську службу України, Національний банк України, суди адміністративної юрисдикції; Державну виконавчу службу України; хоча ці органи є за своєю суттю спеціалізованими, однак для них повноваження в податковій сфері не є основними, існуючи серед інших, більш загальних повноважень.

До складу ж третьої групи входять профільні податкові органи, які створені з метою їх безпосередньої участі в податкових відносинах на боці владного суб'єкта останніх. Саме такими органами виступають контролюючі органи – Державна фіскальна служба України. Причому важливо, що внаслідок своєї виключної спеціалізації та проведеної реформи з об'єднання в рамках Державної фіскальної служби України одночасно і податкових, і митних органів вже не є нагальною необхідністю додатково виокремлювати в складі даної групи суто податкові органи та опосередковано податкові органи. Така необхідність існувала раніше, і, як зазначали М.П. Кучерявенко та А.А. Храбров, податкові органи у вузькому значенні ідентичні системі органів державної податкової служби і здійснюють контроль за надходженням у бюджети податків і зборів. Податкові органи в широкому значенні контролюють надходження в бюджети всіх платежів, які законодавець включає в податкову систему як сукупність податків та зборів. У цьому випадку система органів охоплює вже й митні органи [5, с. 229].

Треба відмітити, що на контролюючі органи покладається найбільш деталізований перелік податкових повноважень, і самі вони за загальним правилом представляють державу в складі учасників податкових правовідносин. За доречним спостереженням О.А. Ногіної, правовий статус податкових органів дозволяє їх виділити як автономну частину державного апарату, що зумовлює їх відповідну функціональну структуру, територіальну організацію, законодавчо встановлені методи і форми діяльності, визначену компетенцію. Крім цього, це визначає

й напрямок дії податкових органів як у межах наявної в них компетенції, так і щодо реалізації спеціальних повноважень [6, с. 90].

Враховуючи приведену класифікацію органів публічної влади з податковими повноваженнями, слід зробити висновок, що в процесі розбудови державою державного апарату, необхідного для виконання нею своїх функцій, відбувається поступовий перехід від загального до окремого, що має наслідком поетапну спеціалізацію державних органів. У цих умовах чітко простежується закономірність, коли обрані народом первинні публічні органи створюють вторинні органи, спочатку загальної виконавчої спрямованості (Кабінет Міністрів України, виконавчі органи місцевих рад), а потім вже за участю останніх відбувається й організаційна побудова вузько спеціалізованих контролюючих органів (Державної фіскальної служби України). При цьому інші спеціалізовані органи, що не є податковими, в певних випадках та необхідному обсязі також залучаються до участі в податкових правовідносинах. Головна мета з реалізації податкових повноважень усіх цих органів публічної влади залишається підпорядкованою здійсненню податкової функції публічного територіального утворення та полягає у своєчасному і повному акумулюванні коштів від податків та зборів до бюджетів бюджетної системи України.

Також можливо застосовувати й інші класифікаційні критерії. Так, за підставою механізму утворення всі органи публічної влади з податковою компетенцією будуть розподілені на первинні та вторинні. Перші – ті органи, що обрані безпосередньо народом: Верховна Рада України та місцеві ради. Вторинними ж буду усі інші органи, що є носіями податкових повноважень, в утворенні яких громадяни безпосередню участь не приймають, адже ці органи створюються первинними органами влади.

Ще одним класифікаційним критерієм розподілу органів публічної влади є територіальна юрисдикція та рівень компетенції. М.В. Цвік вказував, що «за територією, на яку поширюються повноваження державних органів, їх поділяють на центральні та місцеві» [7, с. 120]. Отже, відповідно до цього критерію всі органи з податковими повноваженнями можуть бути розподілені на органи, юрисдикція яких поширюється на всю територію України, та ті, юрисдикція яких є обмеженою певними адміністративно-територіальними одиницями. Особливість застосування цієї класифікації полягає в тому, що залежно від ступеню деталізації організаційної структури низки державних органів їх окремі частини матимуть різну територіальну юрисдикцію. Це пов'язано з тим, що за загальним правилом склад спеціалізованих органів влади побудовано за територіальним принципом, із наявністю територіальних підрозділів, що отримують повноваження зі здійснення податкової функції держави лише в межах визначеної адміністративно-територіальної одиниці.

Пов'язаним, однак не тотожним із попереднім, є такий критерій класифікації органів публічної влади, як джерело походження повноважень. Застосування останнього виходить із того, що сам по собі обсяг влади суверенного територіального утворення може бути розподілений на два види влади: державну владу як узагальнюючу владу всього населення публічного територіального утворення; та місцеве самоврядування як гарантоване Конституцією України та міжнародними договорами, учасником яких є Україна, право мешканців територіальної громади на самостійне вирішення питань місцевого значення.

Відповідно до критерію джерела походження податкових повноважень в одну групу виділятимуться всі органи держав-

ної влади, що мають податкові повноваження, а в іншу групу – органи місцевого самоврядування, за якими закріплені повноваження з введення в дію місцевих податків та зборів. Кожна із цих груп органів представляє в податкових відносинах, відповідно, державу та територіальні громади, які є суб'єктами податкових правовідносин і власниками грошових коштів, зібраних від справляння податків та зборів.

У даному контексті варто розуміти, що коло податкових повноважень місцевого самоврядування є помітно меншим за аналогічні повноваження органів державної влади. Перш за все, це пов'язано з тим, що податковий суверенітет як явище – атрибут саме усієї держави в цілому, так само як і притаманна державі функція оподаткування. У цих умовах держава делегує частку свої податкових повноважень місцевим органам лише в тій частці, що є необхідною для забезпечення конституційних гарантій місцевого самоврядування. В унітарній державі для цього достатньо наявності повноважень місцевих рад щодо введення в дію на власній території місцевих податків за зборів, а також застосування практики залишення певної частки відрахувань від загальнодержавних податків та зборів, які зібрані на території їх юрисдикції і за бюджетним законодавством спрямовуються в місцеві бюджети.

Крім цього, існування розгалуженого апарату управління передбачається лише щодо держави, яка і характеризується наявністю державного апарату. На відміну від держави, територіальні громади не мають власного розвиненого апарату управління, а функції місцевого самоврядування виконують, головним чином, утворені відповідно до законодавства місцеві ради. При цьому органам місцевого самоврядування не притаманний і обов'язковий для державного апарату поділ влади на законодавчу, виконавчу та судову. Для умов унітарної держави це є цілком логічним, оскільки виключає дуалізм органів влади на загальнодержавному та місцевому рівнях. Утім, треба підкреслити, що наявність у місцевого самоврядування податкових повноважень є необхідною умовою для забезпечення фінансової основи територіальних громад та здатності їх мешканців самостійно вирішувати місцеві питання.

Висновки. Таким чином, існують декілька класифікаційних критеріїв, що дозволяють побудувати систему органів публічної влади з податковими повноваженнями. При застосуванні підстави функціонального призначення органу і місця податкових повноважень органи публічної влади поділяються на: 1) органи загальної компетенції; 2) органи спеціальної компетенції з наявністю частини функцій у сфері оподаткування; 3) органи спеціальної податкової компетенції. За підставою механізму утворення всі органи публічної влади з податковою компетенцією будуть розподілені на первинні та вторинні. Критерій територіальної юрисдикції та рівня компетенції дозволяє

виокремити центральні та місцеві органи з повноваженнями у сфері оподаткування. Відповідно до критерію джерела походження податкових повноважень виділятимуться група органів державної влади, що мають податкові повноваження, та група органів місцевого самоврядування, за якими закріплені повноваження з введення в дію місцевих податків та зборів.

Література:

1. Фінансове право України : навч. посібник за вимогами кредитно-модульної системи організації навч. процесу / за ред. Л.К. Воронової. – Київ : Правова єдність, 2009. – 393 с.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
3. Мицкевич А.В. Субъекты советского права / А.В. Мицкевич. – Москва : Госюриздат, 1962. – 211 с.
4. Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник / М.П. Кучерявенко. – Харків : Право, 2012. – 528 с.
5. Кучерявенко Н.П., Храбров А.А. Налоговое право Украины : учебное пособие / Н.П. Кучерявенко, А.А. Храбров ; под ред. Н.П. Кучерявенко. – Симферополь : ООО «Фирма «Салта» ЛТД», 2012. – 476 с.
6. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – Санкт-Петербург : Питер, 2002. – 160 с.
7. Загальна теорія держави і права / за ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – 432 с.

Сидорова Э. А. Классификация органов публичной власти с полномочиями в сфере налогообложения

Аннотация. Статья посвящена осуществлению классификации органов публичной власти, выступающих носителями налоговых полномочий. Приведены различные классификационные критерии распределения органов публичной власти с налоговыми полномочиями. С использованием критерия источников происхождения налоговых полномочий выделены группы государственных органов и органов местного самоуправления.

Ключевые слова: налоговые полномочия, органы публичной власти, государственные органы, органы местного самоуправления, налоговые органы.

Sidorova E. Classification of the public authorities with the powers in the field of taxation

Summary. The article is devoted to giving the classification of the public authorities, acting as the tax powers' holders. The different classification criteria for distribution of the public authorities with the tax powers are presented. Using the criterion of the source of tax authority, groups of the state bodies and the bodies of local self-government are allocated.

Key words: tax powers, public authorities, state bodies, local self-government bodies, tax authorities.