

## АДМІНІСТРАТИВНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 342.22:352/354(477)

Наталія Лесько

Національний університет “Львівська політехніка”,  
доктор юридичних наук, доцент,  
професор кафедри адміністративного та інформаційного права

### ЗМІСТ КОМПЕТЕНЦІЇ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ТА ПРОБЛЕМИ ЇЇ ЗАКРІПЛЕННЯ У ЗАКОНОДАВСТВІ

<http://doi.org/10.23939/law2022.34.057>

© Лесько Н., 2022

Розглянено на підставі методології системного підходу поняття та зміст компетенції податкових органів та проблеми їх закріплення у законодавстві як чинників, що зумовили ряд проблем податкового правозастосування. Зазначено, що поняття компетенції податкових органів законодавство не визначає, а компетенція податкових органів визначається у Положенні про Державну податкову службу України. Податкові органи є носіями різногалузевої компетенції, оскільки на них покладено не тільки застосування податкового права, але й здійснення функції інформаційного забезпечення податкового адміністрування, адміністративно-правових (управлінських) функцій, функцій агента валютного контролю, контролю за веденням касових операцій юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців. Виявлено некоректне визначення функцій і повноважень Державної податкової служби у Положенні про Державну податкову службу України, затвердженому Кабінетом Міністрів України. Указано, що публічно-правове розуміння компетенції можливо у “вузькому” та “широкому” сенсах. У “вузькому” сенсі сутність компетенції розкривається через зміст повноважень відповідного органу влади. У “широкому” значенні компетенція є категорією розгалуженою, що складається з декількох різнопорядкових елементів, серед яких називають функції публічного органу влади, предмети відання, мету, завдання діяльності. Під компетенцією податкових органів розуміється система повноважень (прав і обов’язків) податкових органів, предметів відання, сфери суспільних відносин, у межах якої здійснюється державно-владна діяльність податкового органу та реалізуються повноваження.

Зауважено, що законодавцю необхідно у правотворчій практиці використовувати доктринальне поняття компетенції органу влади та чітко структурувати підзаконні акти, що визначають компетенцію податкових органів, не допускаючи отождолення їх повноважень, функцій і завдань. Із Положення про Державну податкову службу України треба вилучити повноваження, пов’язані з проведенням податкового контролю, інформуванням платників податків, роз’ясненням законодавства, застосуванням санкцій, заходів попередження та припинення порушень, тому що ці положення дублюють норми законів, насамперед Податкового кодексу України, і не повинні міститися у підзаконних нормативно-правових актах.

**Ключові слова:** податкові органи, компетенція, повноваження, функції, податкове адміністрування, Державна податкова служба.

**Постановка проблеми.** Нині практика показала ряд актуальних проблем у діяльності податкових органів, зокрема щодо здійснення аналізу, що передує податковій перевірці у ході реалізації ризик-орієнтованого підходу у податковому адмініструванні (податковому контролі) щодо податкової амністії відповідно до законодавства “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету” [1]. Практична спірність цих явищ обумовлена теоретичною невизначеністю поняття компетенції податкових органів. Підтвердити або спростувати законність такої практики застосування податкового права може аналіз компетенції податкових органів, її змісту та меж.

**Аналіз дослідження проблеми.** Питання компетенції органів виконавчої влади відображені у працях багатьох українських вчених, таких як: В. Б. Авер'янов, О. Ф. Андрійко, А. І. Берlach, Ю. П. Битяк, В. Т. Білоус, Н. П. Бортник, В. М. Гаращук, В. Ф. Гриценко, І. П. Голосніченко, В. В. Зуй, О. С. Дніпров, А. А. Коваленко, Т. О. Коломоєць, В. К. Колпаков, А. Т. Комзюк, Т. М. Кравцова, В. І. Курило, Н. Р. Нижник, О. І. Остапенко, О. П. Рябченко, О. В. Скрипнюк, С. Г. Стеценко, Ю. О. Фрицький, В. О. Шамрай, В. К. Шкарупа та ін.

Реалізація Угоди про асоціацію України і Європейського Союзу щодо адаптації національного законодавства до вимог ЄС формує завдання проведення теоретико-правових досліджень щодо компетенції податкових органів.

**Метою статті** є дослідження змісту компетенції податкових органів та проблеми її закріплення в законодавстві.

**Виклад основного матеріалу.** Нові завдання соціально-економічного розвитку держави зумовлюють необхідність удосконалення податкового адміністрування, його правових засад. У цьому напрямі актуальним є питання про усунення адміністративних бар'єрів, що заважають розвитку бізнесу в Україні, а також щодо обмеження зайвого втручання різних контролюючих органів у сферу приватних економічних інтересів. Розвиток правового регулювання податкового адміністрування пов'язаний із завданнями вдосконалення правотворчої практики в галузі податкового контролю, що залежить від компетенції податкових органів [1, с. 188].

Поняття компетенції податкових органів законодавство не визначає, як не визначено поняття компетенції органу держави взагалі. Хоча треба визнати, що юридичні поняття та визначення при однозначному застосуванні та тлумаченні є важливим фактором удосконалення законодавства загалом та податкового законодавства зокрема. Тому поняття компетенції треба виводити шляхом аналізу законодавства.

Компетенція податкових органів визначається нормативно-правовими актами різного виду: законами (Податковий кодекс України, Закон “Про валюту і валютні операції”, Кодекс України про адміністративні правопорушення) та підзаконними актами (Положення про Державну податкову службу України – ДПС України) [2–5].

Правовим актом, що комплексно дає уявлення про компетенцію податкових органів, є підзаконний акт – Положення про Державну податкову службу України. Така ситуація пояснюється тим, що податкові органи є носіями різногалузевої компетенції, оскільки на них покладено не тільки застосування податкового права, але й здійснення функцій інформаційного забезпечення податкового адміністрування, адміністративно-правових (управлінських) функцій, функцій агента валютного контролю, контролю за веденням касових операцій юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців. Це

дозволяє говорити про комплексне спрямування і доцільність застосування методів системного аналізу з метою забезпечення ефективного регулювання відносин між фіскальними органами та суб'єктами [6, с. 35].

Розуміння компетенції у національній юридичній науці дуже різноманітне. Однак більшість дослідників сходяться у поглядах в одному – компетенція пов'язана у більшості переважно з регламентацією управлінської діяльності. В такому аспекті термін “компетенція” використовується у публічному та приватному праві.

Широкому спектру наукових поглядів на зміст компетенції сприяє законодавство, яке розкриває компетенцію органів влади через повноваження, та через перелік питань, що вирішуються державним органом через підвідомчість і підсудність, через мету, завдання та функції, через предмети відання.

Можна констатувати, що термін “компетенція” розуміється у “вузькому” та “широкому” сенсах, залежно від змісту та кількості елементів, що входять у зазначену категорію.

У державно-правовій науці стверджується, що компетенція державних органів по відношенню до компетенції держави має похідне спрямування.

Володіючи початковою компетенцією, держава розподіляє її між органами, щоб вони працювали злагоджено та представляли єдиний механізм, який здійснює функції держави. Похідність повноважень державних органів у податковій сфері від компетенції держави має кілька видів.

По-перше, дії державного органу розглядаються як держава, від імені якої орган безпосередньо виступає. Такого роду компетенція притаманна Верховній Раді України, яка, встановлюючи податки та збори, реалізує суверенне право держави. По-друге, повноваження державного органу є наслідком компетенції держави, конкретизуючи та деталізуючи її.

Наприклад, ДПС України здійснює контроль і нагляд за дотриманням законодавства про податки та збори, прийнятого відповідно до нормативно-правових актів, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів (п. 3.1 Положення про ДПС України).

Повноваження державного органу можуть не формуватись безпосередньо з повноважень держави, а лише бути необхідними як умова успішної реалізації. ДПС України здійснює контроль за діяльністю територіальних органів Державної податкової служби та підвідомчих організацій, створює дорадчі та експертні органи (ради, комісії, групи, колегії) у встановленій сфері діяльності.

Такі повноваження потрібні ДПС України, щоб вона могла спрямовувати та координувати зусилля підпорядкованих податкових органів щодо здійснення повноважень, які безпосередньо є похідними від компетенції держави. Це пов'язано з тим, що компетенція держави реалізується зусиллями численних органів, і потрібно налагодити таку взаємодію, яка сприяє найкращому здійсненню компетенції держави.

Першим кроком до визначення компетенції податкових органів є виявлення функцій. О. С. Дніпров визначав компетенцію органу як “предмет” відання (його завдання та функції) та обсяг прав і обов'язків, необхідних для здійснення завдань [7, с. 259].

Функції управління явище не юридичне, а соціально-управлінське, тому вони не можуть бути елементами компетенції як категорії правової. Водночас виконання управлінських функцій покладає на податкові органи законодавство. У результаті у податкового органу виникають право і обов'язок здійснювати певні управлінські функції.

Такі права і обов'язки є одним із елементів компетенції податкових органів. Це підтверджують дослідження, у ході яких було виявлено п'ять груп функцій, які виконуються органами виконавчої влади України: функції з ухвалення нормативно-правових актів; функції з контролю та нагляду; правозастосовні функції щодо видання індивідуальних правових актів, ведення реєстрів, кадастрів; функції з управління державним майном; функції з надання адміністративних послуг.

Автори навчального посібника “Адміністративне право України” зазначають, що реалізуючи свою компетенцію, виконуючи положення законів і правових актів інших державних органів,

органи виконавчої влади мають повноваження розпоряджатися з конкретних питань і приймати підзаконні нормативні акти [8, с. 126].

Основним критерієм утворення органів виконавчої влади є функції, які поділяються на функції щодо прийняття нормативно-правових актів, функції з контролю та нагляду, функції з надання адміністративних послуг.

Аналіз нормативно-правової бази, що визначає компетенцію податкових органів, показує, що ці функції властиві податковим органам. Функції застосування податкового права покладаються не тільки на податкові органи, але й на інші органи влади.

Митні органи користуються правами і виконують обов'язки податкових органів щодо справляння податків при переміщенні товарів через митний кордон, відповідно до митного законодавства Європейського Союзу та законодавства України про митну справу, ПК України, інших законодавчих актів.

Модель наділення митних органів правами і обов'язками податкових органів існує не тільки в Україні, але й в інших країнах Європейського Союзу. Наприклад, у Чехії митні органи адмініструють не тільки мита, а також споживчі та енергетичні податки, податок на додану вартість при ввезенні товарів.

Одним із суттєвих недоліків Положення про ДПС України є те, що в ньому визначені лише функції податкових органів, але не систематизовані, і у загальних рисах, не приділено належної уваги питанню про конкретні владні повноваження. Адже заходами та видами юридично можливої або юридично необхідної діяльності є, відповідно, суб'єктивне податкове право або податковий обов'язок.

Стосовно податкових органів, такими видами діяльності є, зокрема, управлінські функції. Тому цілком доцільний висновок про те, що в нормативно-правових актах, що визначають правове становище податкових органів, не треба викладати функції, як щось зовсім відмінне від прав і обов'язків.

Положення про ДПС України свідчить, що Державна податкова служба здійснює функції головного розпорядника та одержувача бюджетних коштів, передбачених на утримання Державної податкової служби та реалізацію покладених функцій. ДПС України здійснює інші функції у встановленій сфері діяльності, якщо такі функції передбачені законами, нормативно-правовими актами Президента України або Кабінету Міністрів України.

Сучасне, власне публічно-правове розуміння компетенції можливе у “вузькому” та “широкому” сенсах. У “вузькому” сенсі сутність компетенції розкривається через зміст повноважень відповідного органу влади. У “широкому” значенні компетенція є категорією розгалуженою, що складається з декількох різнопорядкових елементів, серед яких називають функції публічного органу влади, предмети відання, мету, завдання діяльності.

Внаслідок відсутності в правовій науці загальноновизнаного визначення поняття “компетенція”, змісту та співвідношення з поняттями “повноваження”, “функції”, в нормотворчій практиці допускається змішання даних понять.

Пункт 4 Положення про ДПС визначає функції відповідно до покладених завдань. Про це свідчить використання при визначенні нормотворчим органом – Кабінетом Міністрів України – таких термінів, як “здійснює”, “видає”, “реєструє”, “веде облік”, “інформує”, “встановлює”. В одному з пунктів визначено, що Державна податкова служба України здійснює функції головного розпорядника та одержувача коштів державного бюджету.

Згідно із Положенням про ДПС, служба здійснює інші функції у встановленій сфері діяльності, якщо такі функції передбачені законами, нормативно-правовими актами Президента України або Кабінету Міністрів України.

Ці приклади показують, що змістом є функції ДПС, а повноваження взагалі не визначено. Не коректно сформульований п. 7 Положення: “ДПС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку її територіальні органи. ДПС та її територіальні органи є

контролюючими органами (податковими органами, органами стягнення)”. Тут треба говорити про виконання функцій ДПС, для чого вона реалізує надані повноваження. А повноваження охоплюють права і обов’язки ДПС.

Пункт 7 Положення про ДПС доцільно сформулювати так: “ДПС України для виконання своїх функцій наділяється такими повноваженнями, реалізація яких здійснюється в порядку, визначеному законами, утворює в установленому порядку територіальні органи. ДПС та її територіальні органи є контролюючими органами”.

Такиим чином, зміст конкретних повноважень ДПС буде визначено актами законодавства, оскільки повноваження державного органу, а тим більше у сфері контролю та нагляду, не повинні визначатися актами підзаконного рівня.

З Положення про Державну податкову службу України доцільно вилучити повноваження, пов’язані з проведенням податкового контролю, інформуванням платників податків, роз’ясненням законодавства, застосуванням санкцій, заходів попередження та припинення порушень, тому що дані положення, по-перше, дублюють норми законів, насамперед Податкового кодексу України, а по-друге, контрольно-наглядові повноваження та повноваження щодо застосування заходів державного примусу не повинні міститися в підзаконних нормативно-правових актах.

У Положенні про Державну податкову службу України доцільно залишити повноваження організаційно-внутрішньо апаратного управлінського спрямування, такі як, наприклад: право створювати дорадчі та експертні органи (ради, комісії, групи, колегії) у встановленій сфері діяльності; розробляти та затверджувати в установленому порядку зразки форменого одягу, знаків розрізнення, посвідчень, порядок носіння форменого одягу, засновувати в установленому порядку відомчі нагороди, затверджувати положення про ці нагороди і опис нагород.

Легальне визначення поняття “компетенція” не визначено законодавством. Але з закону “Про місцеве самоврядування в Україні” розкриваються повноваження органів місцевого самоврядування (глава 2) та компетенція зазначених органів (статті 25 та 26 указанного закону) [9]. З даного закону формується поняття компетенції як сукупність повноважень органу державної влади з предметів відання, встановлених Конституцією України.

Під “предметом відання” розумілася сфера суспільних відносин, регулювання якої віднесено Конституцією України до компетенції України, місцевих органів влади або одночасно України та місцевих органів влади.

Повноваженням органу державної влади були права і обов’язки органу державної влади щодо здійснення державно-владних дій. Сформульоване законодавцем розуміння наведених понять може бути збережено, оскільки воно узгоджується з теорією та практикою права.

Під компетенцією податкових органів пропонуємо розуміти систему повноважень (прав і обов’язків) податкових органів, предметів відання, сфери суспільних відносин, у межах якої здійснюється державно-владна діяльність податкового органу та реалізуються повноваження.

**Висновки.** Законодавцю потрібно у правотворчій практиці використовувати доктринальне поняття компетенції органу влади та чітко структурувати підзаконні акти, що визначають компетенцію податкових органів, не допускаючи ототожнення їх повноважень, функцій і завдань. З Положення про Державну податкову службу України необхідно вилучити повноваження, пов’язані з проведенням податкового контролю, інформуванням платників податків, роз’ясненням законодавства, застосуванням санкцій, заходів попередження та припинення порушень, тому що ці положення дублюють норми законів, насамперед Податкового кодексу України, і не повинні міститися у підзаконних нормативно-правових актах.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового

(спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету : проект закону України № 5153 від 25.02.2021 р. URL : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=71231](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71231).

2. Єсімов С. С. Нормативно-правове регулювання інформаційного забезпечення діяльності податкового адміністрування // Вісник Національного університету “Львівська Політехніка”. Юридичні науки. 2016. № 2. С. 186–196.

3. Податковий кодекс України. 2010. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17>.

4. Про валюту і валютні операції : Закон України № 2473-VIII від 21.06.2018 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2473-19>.

5. Кодекс України про адміністративні правопорушення. 1984. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.

6. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України № 227 від 06.03.2019 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.

7. Єсімов С. С. Правове регулювання інформаційного забезпечення діяльності фіскальної служби в контексті європейської інтеграції // Вісник Національного університету “Львівська Політехніка”. Юридичні науки. 2015. № 824. С. 33–37.

8. Дніпров О. Компетенція як елемент правового статусу органів виконавчої влади // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Юридичні науки. 2017. № 861. С. 257–262.

9. Адміністративне право України (загальна частина) : навч. посіб. / О. І. Остапенко, М. В. Ковалів, Л. С. Гулак., Л. О. Остапенко і інші. Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2019. 504 с.

10. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України № 280/97-ВР від 21.05.1997 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/280/97-%D0%B2%D1%80>.

#### REFERENCES

1. *Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrayiny ta inshykh zakoniv Ukrayiny shchodo stymulyuvannya detinizatsiyi dokhodiv ta pidvyshchennya podatkovoyi kultury hromadyan shlyakhom zaprovadzhennya odnorazovoho (spetsialnoho) dobrovilnoho deklaruvannya fizychnymy osobamy nalezhnykh yim aktyviv ta splaty odnorazovoho zboru do byudzhetu* : proyekt zakonu Ukrayiny No. 5153 vid 25.02.2021 r. URL : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=71231](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71231).

2. Yesimov S. S. (2016). *Normatyvno-pravove rehulyuvannya informatsiynoho zabezpechennya diyalnosti podatkovoho administruvannya*. Visnyk Natsionalnoho universytetu “Lvivska Politekhnikha”. Yurydychni nauky. No. 2. Pp. 186–196.

3. *Podatkovyy kodeks Ukrayiny*. (2010). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17>.

4. *Pro valyutu i valyutni operatsiyi* : zakon Ukrayiny No. 2473-VIII vid 21.06.2018 r. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2473-19>.

5. *Kodeks Ukrayiny pro administratyvni pravoporushennya*. 1984. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.

6. *Pro zatverdzhennya polozhen pro Derzhavnu podatkovu sluzhbu Ukrayiny ta Derzhavnu mytnu sluzhbu Ukrayiny* : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny No. 227 vid 06.03.2019 r. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.

7. Yesimov S. S. (2015). *Pravove rehulyuvannya informatsiynoho zabezpechennya diyalnosti fiskalnoyi sluzhby v konteksti yevropeyskoyi intehratsiyi*. Visnyk Natsionalnoho universytetu “Lvivska Politekhnikha”. Yurydychni nauky. No. 824. Pp. 33–37.

8. Dniprov O. (2017). *Kompetentsiya yak element pravovoho statusu orhaniv vykonavchoyi vlady*. Visnyk Natsionalnoho universytetu “Lvivska politekhnikha”. Yurydychni nauky. No. 861. Pp. 257–262.

9. *Administratyvne pravo Ukrayiny (zahalna chastyna)* : navch. posib. (2019). / O. I. Ostapenko, M. V. Kovaliv, L. S. Hulak., L. O. Ostapenko i inshi. Lviv : NU “Lvivska politekhnikha”. 504 p.

10. *Pro mistseve samovryaduvannya v Ukrayini* : zakon Ukrayiny No. 280/97-VR vid 21.05.1997 r. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/280/97-%D0%B2%D1%80>.

Дата надходження: 21.03.2022 р.

**Natalia Lesko**

Lviv Polytechnic National University,  
Doctor of Law, Associate Professor,  
Associate Professor of Administrative and Information Law

#### **CONTENTS OF THE COMPETENCE OF TAX AUTHORITIES AND THE PROBLEMS OF ITS FIXING IN THE LEGISLATION**

The article, based on the methodology of a systematic approach, considers the concepts and content of the competence of tax authorities and the problems of their enshrinement in law as factors that have led to a number of problems of tax enforcement. It is noted that law does not define the concept of competence of tax authorities, and the competence of tax authorities is defined in the Regulations on the State Tax Service of Ukraine. Tax authorities are holders of multi-sectoral competence, as they are responsible not only for the application of tax law, but also for the implementation of information support of tax administration, administrative and legal (administrative) functions, functions of currency control agent, control over cash transactions of legal entities and individuals. Entrepreneurs. An incorrect definition of the functions and powers of the State Tax Service in the Regulations on the State Tax Service of Ukraine, approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine, was revealed. It is stated that public-law understanding of competence is possible in a narrow and broad sense. In a narrow sense, the essence of competence is revealed through the content of the powers of the relevant authority. In a broad sense, competence is a branched category, consisting of several different ordinal elements, among which are called the functions of a public authority, subjects, purpose, objectives. The competence of tax authorities means the system of powers (rights and responsibilities) of tax authorities, subjects of jurisdiction, the sphere of public relations, within which the state-authoritative activity of the tax authority is carried out, and the powers are exercised.

It is noted that the legislator should use the doctrinal concept of the competence of the authority in law-making practice and clearly structure the bylaws that determine the competence of tax authorities, not allowing the identification of their powers, functions and tasks. The Regulations on the State Tax Service of Ukraine should exclude powers related to tax control, informing taxpayers, clarifying legislation, applying sanctions, measures to prevent and stop violations, because these provisions duplicate the law, especially the Tax Code of Ukraine, should not be contained in bylaws.

**Key words:** tax authorities, competence, powers, functions, tax administration, State Tax Service.