

СЕКЦІЯ 2

МЕХАНІЗМИ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

ЕВОЛЮЦІЯ ІНСТИТУІВ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

EVOLUTION OF FISCAL SERVICE INSTITUTIONS OF UKRAINE

Стаття присвячена дослідженню еволюції інститутів фіскальної служби в Україні та визначенню основних напрямків державної фіскальної політики. Звернуто увагу, що становлення та розвиток податкової та митної служб в історії України відбувся у складних умовах розвитку державності, що покликані були соціально-політичними трансформаціями.

В еволюції фіскальної служби в Україні за часів незалежності виділяють шість основних етапів. Особливістю становлення і розвитку фіскальної політики в сучасній історії є те, що до 2012 року податкова та митна служби існували як самостійні інститути. У 2012 р. відбулося об'єднання податкової та митної служб у єдиний орган державної влади. У такому стані він проіснував до 2018 р., і в минулому році відбулося повернення до самостійності функціонування органів податкової та митної служб у системі виконавчої влади.

Сьогодні державна фіскальна політика в Україні забезпечується двома самостійними органами державної влади – Державною податковою службою України та Державною митною службою України, діяльність яких координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України.

Постійні трансформації в державній фіскальній політиці України були пов'язані з пошуком дієвих організаційно-правових механізмів діяльності державних органів влади, які її забезпечують. Пошук відносно дієвих механізмів функціонування фіскальної служби супроводжувався поступовим зближенням, об'єднанням і черговим роз'єднанням двох незалежних у початковому значенні служб – податкової та митної.

У статті ми встановили, що розвиток фіскальної служби потребує подальшого дослідження з огляду вивчення організаційно-правових механізмів забезпечення реалізації фіскальної політики в інтересах держави на кожному історичному етапі. На нашу думку, саме таке подальше дослідження сприятиме визначенню умов удосконалення механізмів регулювання фіскальної служби, а отже, їх запровадження призведе до прогресивного розвитку економіки нашої держави.

Ключові слова: державна фіскальна політика, еволюція, фіскальна служба, подат-

кова система, митна служба, податкова політика, митна політика.

The article is devoted to the study of evolution of fiscal service institutions in Ukraine and determination of the main directions of the state fiscal policy. It was noticed that the formation and development of tax and customs services in the history of Ukraine took place in the difficult conditions of the state development, which were caused by social and political transformations.

There were six main stages in the evolution of fiscal service institutions in Ukraine since the independence. The peculiarity of the formation and development of fiscal policy in modern history is that until 2012 the tax and customs services existed as independent institutions. Since 2012, the tax and customs services have been merged into a single public authority. In this condition they existed until 2018. Nowadays (since 2018), the functioning of tax and customs authorities in the executive power system has returned to their independence.

To date, the state fiscal policy in Ukraine is provided by two independent bodies of state power – the State Tax Service of Ukraine and the State Customs Service of Ukraine, whose activities are coordinated by the Cabinet of Ministers of Ukraine through the Minister of Finance of Ukraine.

The permanent transformations in the state fiscal policy of Ukraine have been connected with the search for effective organizational and legal mechanisms of activity of the state bodies that provide it. The search for effective mechanisms of the fiscal service functioning was accompanied by the gradual rapprochement, unification and further separation of two originally independent services – tax and customs ones.

The article founds that the development of the fiscal service requires further study due to the investigation of organizational and legal mechanisms that ensure the implementation of fiscal policy in the interests of the state at each historical stage. In our opinion, such further research will help to determine the conditions of improving the mechanisms of the fiscal service regulation. Consequently, their implementation will lead to progressive development of our country's economy.

Key words: state fiscal policy, evolution, fiscal system, tax service, customs service, tax policy, customs policy.

УДК 351.72

DOI <https://doi.org/10.32843/2663-5240-2019-14-4>

Барановський М.В.

аспірант кафедри парламентаризму та політичного менеджменту

Національна академія державного управління при Президентові України

Постановка проблеми. В умовах інституційних змін у державному управлінні, які іманентно відбувалися в Україні після набуття незалежності, зазнали відповідної еволюції всі органи виконавчої влади, в тому числі у сфері забезпечення фіскальної політики. Такі процеси трансформацій були результатом

світоглядних зрушень у напрямку прагнення вдосконалити цю систему державних органів влади, були покликані необхідністю посилення відповідальності посадових осіб за свої професійні рішення та дії.

Система фіскальної політики, яка існувала в попередні часи, не мала достатньо

дієвих механізмів діяльності служби. Вона була розрозсереджена. Відповідно, нові виклики часу пострадянського періоду потребували як законодавчих ініціатив у фінскальній сфері, яка в останні часи об'єднала податкову та митну служби, так і трансформацій в інституційному визначенні як особливої організованої діяльності з відповідною структурою.

Створення відносно дієвих механізмів функціонування фінскальної служби супроводжувався поступовим зближенням, об'єднанням і черговим роз'єднанням двох незалежних у початковому значенні служб – податкової та митної. Такі кроки в державній політиці були пов'язані з необхідністю максимального досягнення централізованого виконання та контролю за обігом фінансів у державі в частині надходжень. Але сьогодні все ж ми маємо два самостійні органи державної влади, що забезпечують фінскальну політику, – Державну податкову службу України та Державну митну службу України як окремі центральні органи виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики в податковій та митній сферах (відповідно).

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемам становлення і розвитку фінскальної служби в умовах трансформації податкової та митної служб у системі виконавчої влади України приділяли увагу у своїх наукових доробках вчені з різних галузей знань – державного управління, правознавства, економіки, історії тощо.

У проведеному науковому дослідженні становлення і розвитку національних податкових та митних органів державної влади, а також фінскальної служби, яка на певному етапі вітчизняної історії об'єднувала останні в єдину структуру, ми звернулися до праць українських вчених, таких як: С.В. Гріх, А.В. Кольбенко, А.В. Мазур, В.В. Павленко, В.Л. Павленко, О.Л. Соколенко, А.В. Ткаченко, І.С. Шулатова, Ф.О. Ярошенко.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Еволюція інститутів фінскальної служби зазнала трансформацій у сучасній Україні, що потребує нового осмислення з точки зору новітніх викликів та змін у державній фінскальній політиці.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є дослідження еволюції інститутів фінскальної служби в Україні та визначення основних напрямків державної фінскальної політики.

Виклад основного матеріалу. Виникнення держави не могло проходити поза процесами формування державних інститутів, які регулюють різні сфери суспільного життя.

Одним із важливих інститутів державного управління у сфері регулювання фінан-

сових надходжень є інститути податкової та митної системи.

У сучасній історії розвиток інституту податкової та митної системи відбувався різними шляхами – як відокремлено, так і у спільній державній інституції. Але незважаючи на це, процеси, що забезпечують сферу фінансових надходжень, є тісно взаємопов'язаними. Це пояснюється тим, що ще з давніх часів роль кожного з них визначалася в підтриманні фінансового розвитку держави, а отже, служіння її економічним інтересам.

Існує декілька теорій щодо проблеми характеристики еволюції інституту фінскальної служби в Україні. Оскільки суттєвий проміжок часу інститути митної та податкової служб розвивалися самостійно, то еволюцію цих інститутів також потрібно дещо відокремлено розглядати.

Історію становлення української податкової системи можна розглядати ще із часів Київської Русі. Згідно з поглядами українських вчених-дослідників Ф.О. Ярошенко, В.В. Павленко та В.Л. Павленко, з тих часів еволюція української податкової системи пройшла такі етапи:

- 1) система податків Київської Русі (IX – кінець XIII ст.);
- 2) податкова система Литовсько-Польської доби (поч. XIV ст. – початок XVII ст.);
- 3) податкова система Козацької держави (1648–1654 рр.);
- 4) московсько-російська податкова система (середина XVI – поч. XX ст.);
- 5) податкова система за часів радянської влади (1917–1991 рр.);
- 6) становлення і розвиток податкової системи України (1991–2010 рр.);
- 7) етап модернізації державної податкової служби України, який ввійшов в активну фазу з 2002 р. [2].

Окремий шлях розвитку у сфері державного управління пройшла у своїй еволюції митна служба, яка має свою багатовікову історію. Тут також виділяють кілька етапів.

Класифікацію періодів розвитку митної справи здійснено колективом авторів під керівництвом Д.В. Архірейського. Відповідно, розвиток митної служби на українських землях із давніх часів пройшов декілька етапів:

- митні відносини в античних державах Північного Причорномор'я (до сер. I тис. н. е.)
- митна справа в Київській Русі II пол. XI ст. («окняжіння» земель) — XIII ст. («обоярення» земель),
- митна система в XIV–XV ст. під литовським суверенітетом.
- митна система в ранньомодерну добу (XV ст – II пол. XVIII ст.):

– митна справа та митна політика модерної доби (другий період нового часу та новітній час від другої половини XVIII до початку XXI ст.). У цей період виділені три етапи: а) за часів Габсбургів і Романових; б) у радянську добу; в) у часи незалежної України [2].

Що стосується як податкової, так і митної сфери, то кожен історичний період у їх розвитку був досить складним у своїх еволюційних змінах.

Не слід відкидати тернистість у розвитку всієї сфери публічного управління за радянської доби в силу панування більшовицького тоталітарного режиму, що відкинуло на кілька століть країну назад в утвердженні цивілізованих, демократичних цінностей. Це наклало відбиток на формування всіх інститутів державної служби.

Однак аналіз конкретних інститутів державного управління в період радянської доби, зокрема митної служби, звертає увагу на складність цього періоду, що потребує виділення окремих етапів його розвитку. На думку А.В. Мазура, можна виділити такі основні етапи розвитку цього інституту в зазначений період із точки зору виконання його пріоритетних функцій у митній політиці того часу:

1) 1917–1923 роки – пріоритетність охоронної функції над контрольною;

2) 1924–1927 роки – рецепція норм митних статутів, запровадження митного нагляду як основного суб'єкта контрольної діяльності;

3) 1928–1963 роки – поступове нівелювання контрольної функції митних установ, зведення її до контролю за дотриманням державної монополії у сфері зовнішньої торгівлі;

4) 1964 – перша половина 1991 р. – повна централізація радянських митних органів та формалізація їх контрольної функції [3, с. 40].

Сучасна державна фіскальна політика бере свій початок із набуття Україною незалежності в 1991 році. Розвиток її відбувається в більшості своїй у протистоянні як викликам сьогодення, так і залишеним радянською добою світоглядним тенденціям. Тому за 28 років існування держави Україна залишається ще достатньо проблем у її формуванні на шляху до цивілізованого рівня.

Особливістю становлення і розвитку фіскальної політики у сучасній історії є те, що до 2012 року податкова та митна служби існували як самостійні інститути. У 2012 р. відбулося об'єднання податкової та митної служб у єдиний орган державної влади. У такому стані він проіснував до 2018 р. Сьогодні відбулося повернення до самостійності функціонування органів податкової та митної служб у системі виконавчої влади.

У зв'язку із цим доречно зупинитися на аналізі в історії незалежної України еволюції податкової та митної служби саме як самостійних інститутів, що із 2012 р. об'єдналися в єдину фіскальну службу.

Так, наразі виділяють п'ять етапів розвитку державного інституту податкової служби.

Перший етап (1990–1996 рр.) – створення Державної податкової інспекції України у складі Міністерства фінансів.

Другий етап (1996–2000 рр.) – утворення Державної податкової адміністрації як самостійного органа виконавчої влади, зміна рівня підпорядкування податкової служби.

Третій етап (2000–2011 рр.) – модернізація та реорганізація податкової служб у рамках реалізації державної політики євроінтеграції України.

Четвертий етап (2012–2014 рр.) – створення Міністерства доходів та зборів шляхом об'єднання Податкової та Митної служб.

П'ятий етап (із кінця 2014 року) – утворення Державної фіскальної служби України.

Шостий етап (із кінця 2018 р.) – утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України як центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики в податковій та митній сферах.

Своїм шляхом у незалежній Україні відбувався розвиток митної служби. О.Л. Соколенко виділив такі етапи її еволюції в контексті структурно-організаційного реформування.

1 етап – становлення митних органів України (1991–1994 роки);

2 етап – створення та виконання управлінських функцій територіальними митними управліннями (1994–1996 роки);

3 етап – діяльність регіональних митниць під керівництвом Державної митної служби України (1996–2004 роки) [15, с. 195].

На четвертому етапі розвитку інституту митної служби відбулося об'єднання Митної служби з Податковою внаслідок створення в 2012 році Міністерства доходів і зборів України. Із кінця 2014 року дане міністерство було претворено в Державну фіскальну службу України.

На п'ятому етапі (з кінця 2018 р.) відбулося утворення Державної митної служби України шляхом поділу Державної фіскальної служби на дві окремі служби: Державну податкову службу України та, відповідно, Державну митну службу України.

Проводячи більш детальний аналіз еволюції сучасної фіскальної системи, зупинимось на кожному з етапів податкової та митної служб.

Перший етап, який бере початок із 1990 р., розпочався з важливого кроку на шляху до інституалізації податкової сфери. Була прийнята Постанова Ради Міністрів України УРСР «Про створення державної податкової служби в Українській РСР», якою була утворена Податкова служба України у складі Міністерства фінансів [9].

Основною метою новоствореного державного органу було забезпечення бюджетних надходжень до Державного бюджету та контроль за виконанням платниками податків свого податкового обов'язку [9].

4 грудня 1990 року був ухвалений Закон України «Про державну податкову службу в Україні» (наразі він втратив чинність від 19.11.2012), яким були визначені статус, функції та правові основи діяльності податкової служби [5].

На підставі цих двох нормативно-правових актів на базі відділів державних доходів фінансових органів, підпорядкованих Міністерству фінансів, були сформовані державні податкові інспекції.

Новостворена державна податкова служба (далі ДПС) складалась із Головної податкової інспекції України та місцевих податкових інспекцій. Місцеві податкові інспекції не входили до складу місцевих фінансових органів, а підпорядковувались податковим інспекціям вищого рівня. У такому статусі податкова служба проіснувала до кінця 1996 року.

Новий етап становлення податкової служби розпочався у 1996 році із прийняттям Указу Президента «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» від 22.08.1996. [12] Згідно з вищезгаданим Указом Державна податкова адміністрація (далі ДПА) стала центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом. Цей орган державної влади вийшов зі сфери впливу Міністерства фінансів і мав вертикальну структуру управління.

Зазначеним документом вносилися зміни в організаційні засади функціонування податкової служби. Так, була сформована її трирівнева структура: Державна податкова адміністрація України; Державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі; Державні податкові інспекції в районах та містах.

Також у 1996 році у складі ДПА України було утворено податкову поліцію на основі підрозділів із боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань. Із початку

1998 року цей підрозділ перейменували в податкову міліцію.

Велике значення в розвитку державної фіскальної політики відіграла концентрація уваги на професіоналізації цієї сфери державного управління і, зокрема, на підготовці фахівців. Так, вже у 1999 р. було створено відомчий вищий навчальний заклад для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців податкової служби – Академію державної податкової служби України, який у 2003 році отримав статус національного. Із 2006 року цей заклад називається Університет ДПС України.

Третій етап розвитку податкової служби за часів незалежності України розпочався у 2000 році. Його визначили як період модернізації та реорганізації податкової служби в контексті розвитку державної політики України, орієнтованої на євроінтеграцію.

Як наслідок, із метою трансформування державної податкової служби в орган виконавчої влади європейського типу ДПА спільно зі Світовим банком прийняли рішення про впровадження довгострокової Програми модернізації державної податкової служби. Для забезпечення ефективного управління процесами реалізації Програми у 2000 році Постановою Кабінету Міністрів «Про утворення Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби» у складі ДПА був утворений самостійний функціональний підрозділ із правами юридичної особи – Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби [10].

Чергові нововведення у функціонування податкової служби відбулися у 2010 році із прийняттям Указу Президента «Про оптимізацію системи органів виконавчої влади» (від 09.12.2010 р. № 1085/2010), згідно з яким Державну податкову адміністрацію України було реорганізовано в Державну податкову службу [8].

Робота нового органу стала координуватися міністром фінансів. Метою реорганізації було проголошено усунення дублювання повноважень центральних органів виконавчої влади, зменшення чисельності управлінського апарату і витрат на його утримання, а також підвищення ефективності державного управління.

Із прийняттям Положення про Державну податкову службу України, затвердженого Указом Президента України від 12 травня 2011 року № 584/2011 [4], українські податкові органи увійшли до сфери впливу Міністерства фінансів України під координацією Кабінету Міністрів України, як це було початково.

Наступною хвилею реорганізації в податковій системі стало злиття, перетворення і приєднання державних податкових адміністрацій усіх рівнів (в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі), державних податкових інспекцій у районах міст, спеціалізованих державних податкових інспекцій, міжрайонних та об'єднаних державних і податкових інспекцій та утворення територіальних органів Державної податкової служби як юридичних осіб публічного права внаслідок прийняття Постанови Кабінету Міністрів України № 981 «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» [14].

Четвертий етап. У рамках реорганізації ДПС з 2012 при центральному апараті податкової служби було створено самостійний структурний підрозділ – організаційно-розпорядчий департамент. У цьому ж році відбулася переорієнтація ДПС на службу сервісного типу з метою розширення повноважень державного органу влади до надання високоякісних послуг населенню.

Наприкінці 2012 року Указом Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» відбулася реорганізація Державної митної служби і Державної податкової служби, в результаті чого було створено Міністерство доходів і зборів [7].

П'ятий етап. Постановою КМ України від 21.05.2014 р. № 160 «Про утворення Державної фіскальної служби» було утворено Державну фіскальну службу (реорганізовано Міністерство доходів і зборів) як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовувалася та координувалася Кабінетом Міністрів України [13].

Шостий етап. Постановою Кабінету від 18 грудня 2018 р. № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» Державну фіскальну службу було реорганізовано шляхом поділу на дві окремі служби: Державну податкову службу України та Державну митну службу України [11].

Згідно із цією постановою новостворені служби є центральними органами виконавчої влади з питань забезпечення реалізації державної політики в податковій та митній сферах (відповідно), спрямування та координація діяльності яких здійснюється Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України;

Висновки і пропозиції. Із проведеного аналізу еволюції податкової та митної служб в історії української державності відмітимо надзвичайну тернитість пройденого шляху через її організаційно-правові трансформації. Зміни

в системі державного управління у фіскальній службі були покликані соціально-політичними трансформаціями. Це безпосередньо прослідковується і в часи незалежності України. Сьогодні державна фіскальна політика в Україні забезпечується двома самостійними органами державної влади – Державною податковою службою України та Державною митною службою України, діяльність яких координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України.

Перспективи подальших наукових досліджень. Розвиток фіскальної служби потребує подальшого дослідження з огляду вивчення організаційно-правових механізмів забезпечення реалізації фіскальної політики в інтересах держави на кожному історичному етапі. На нашу думку, саме таке подальше дослідження сприятиме визначенню умов удосконалення механізмів регулювання фіскальної служби, а отже, їх запровадження призведе до прогресивного розвитку економіки нашої держави.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті: Наукове видання / Авт. кол.: К.М. Колесников (керівник авторського колективу), Д.В. Архірейський, О.О. Дячок, О.В. Морозов, С.В. Шуляк та ін. Одеса : Пласко, 2010. 541 с. URL : [file:///C:/Users/Serg/Downloads/monograf%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Serg/Downloads/monograf%20(1).pdf).
2. Мазур А.В. До проблеми регламентації митного контролю у новому Митному кодексі України. *Митна справа*. 2003. № 1. С. 39–43.
3. Положення про Державну податкову службу України : Указ Президента України : від 12.05.2011 р., № 584/2011. *Офіційний вісник Президента України*. 2011. № 16. Ст. 739.
4. Про державну податкову службу в Україні : Закон від 04.12.1990 № 509-XII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12>.
5. Про Державну фіскальну службу України Документ 236-2014-п, чинний, поточна редакція. Редакція від 27.08.2016. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
6. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України: від 24.12.2012 р., № 726/2012. – URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/726/2012>.
7. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України: від 09.12.2010 р., № 1085/2010. *Офіційний вісник України*. 2010. № 94. Ст. 3334.
8. Про створення державної податкової служби в Українській РСР : Постанова Ради Міністрів УРСР : від 12.04.1990 р. № 74. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/74-90-%D0%BF>.
9. Про утворення Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби : постанова Кабінету Міністрів України : від 19.09.2000 р. № 1454. *Офіційний вісник України*. 2000. № 38. Ст. 1624.

10. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України : постанова Кабінету Міністрів України : від від 18 грудня 2018 р. № 1200. URL : <https://www.kmu.gov.ua/nras/pro-utvorennya-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhbi-ukrayini-ta-derzhavnoyi-mitnoyi-sluzhbi-ukrayini>.

11. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента від 22.08.1996 № 760/96. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/760/96>.

12. Про утворення Державної фіскальної служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 160. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/160-2014-%D0%BF>.

13. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби : Постанова Кабінету Міністрів України : від 21.09.2011 р., № 981. *Офіційний вісник України*. 2011. № 73. Ст. 2737.

14. Соколенко О.Л. Проблемні аспекти вдосконалення здійснення митного контролю. *Держава і право*. 2001. № 13. С. 194–197.

15. Сторінки історії митної справи України: матеріали до спецкурсу / С.В. Гріх. Дніпро : Вид-во Академії митної служби України, 1998. 30 с.

16. Шулатова І.С. Передумови становлення державної фіскальної служби України. *Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С.Сковороди «Право»*. Випуск 23. 2015 р. С. 110–116.

17. Ярошенко Ф.О. Історія податків та оподаткування в Україні: навчальний посібник. Ірпінь : Академія Державної податкової служби України, 2002. 240 с. URL : <http://portal.iapm.edu.ua/portal/media/books/d57adfbcb8b3c4c63-b02c-df6ab43573b8.pdf>.

18. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф.О. Ярошенко, В.В. Павленко, В.П. Павленко ; за заг. ред. А.М. Подоляки. Київ : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с. URL : <http://portal.iapm.edu.ua/portal/media/books/d57adfbcb8b3c4c63-b02c-df6ab43573b8.pdf>.