

УДК 351.713(477)

<http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.46512>

**І.С. Шулатова**

## **ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**Анотація.** Розглянуто історико-правові засади становлення Державної фіскальної служби України, звернуто увагу на особливості еволюції українських податкових і митних органів.

**Ключові слова:** Державна фіскальна служба України, історико-правові засади, еволюція, передумови становлення, шляхи розвитку.

**Аннотация.** Рассмотрены историко-правовые основы становления Государственной фискальной службы Украины, обращено внимание на особенности эволюции украинских налоговых и таможенных органов.

**Ключевые слова:** Государственная фискальная служба Украины, историко-правовые основы, эволюция, предпосылки становления, пути развития.

**Abstract.** Considered the historical and legal bases of formation of the State Fiscal Service of Ukraine, drew attention to the particular evolution of Ukrainian tax and customs authorities.

**Key words:** State Fiscal Service of Ukraine, the historical and legal basis, evolution, conditions of formation, ways of development.

Досліджуючи такий соціальний феномен як інституалізація сучасної Державної фіскальної служби України, створеної Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» від 21 травня 2014 р. № 160 [1] як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики, доцільно визначити сутність цієї правової категорії. Так, «інституалізація» – це передусім ускладнений, поетапний та, як правило, тривалий суспільний процес виникнення, формування, становлення та розвитку окремого соціального інституту (елементу) суспільства, а в питанні, що розглядається, конкретного єдиного державного органу доходів і зборів.

Історично так склалося, що будь-яка держава особливо піклується за наповнення державної скарбниці, яке відбувається шляхом збору податків та інших соціальних платежів. Абсолютно зрозуміло, що важливий для держави процес наповнення державної скарбниці завжди перебував і перебуває під постійним та щільним її контролем, що є цілком справедливим, адже від рівня наповненості державного бюджету залежить рівень матеріально-фінансового забезпечення органів державного апарату, соціальний рівень життя і розвитку держави в цілому, її економічна та фінансова стабільність.

Звичайно, що об'єднання митної і податкової служб України в єдиний фіскальний орган, який нестиме усю повноту відповідальності за процес адміністрування податків, зборів та інших соціальних платежів, свідчить про прагнення і нашої держави

удосконалити та встановити більш посилений контроль за формуванням державного бюджету, прямуючи вже перевіреном і достатньо вдалим шляхом багатьох європейських країн.

Безумовно погоджуємося із Н.Л. Тишковською, яка стверджує, що у сучасних умовах нестабільності та кризових явищ постає потреба у створенні ефективної системи оподаткування, що, в свою чергу, спонукає поглянути у минуле, щоб не допустити низки помилок сьогодні [2, с. 78].

Відомо, що сучасне реформування податкової і митної систем в Україні є однією з головних проблем функціонування державного механізму та інституту державного управління в цілому. Тому вирішення цієї проблеми сьогодні, безперечно, можливе лише у разі детального дослідження еволюційних шляхів становлення і функціонування національних податкової та митної систем, аналіз переваг і недоліків цих шляхів, а також врахування їх при формуванні сучасних податкової і митної політик у державі.

Слід підкреслити, що податкові та митні органи України пройшли дуже довгі історичні шляхи свого становлення і розвитку від різноманітних теоретичних підходів, розроблених вченими-науковцями, до практичної реалізації їх у житті. Враховуючи відомі історичні факти, треба визнати, що такі шляхи були зовсім не простими із досить різноманітними наслідками для держави. У зв'язку з цим, під час комплексного перетворення вітчизняних податкових та митних органів, зокрема, шляхом їх інтеграції в єдине профільне відомство, необхідним, на наш погляд, є вивчення та використання історичного досвіду еволюції податкових і митних органів України, а також дослідження і аналіз сучасної історії вже самого процесу поєднання окреслених органів.

Зокрема, історичний аспект становлення і розвитку національних податкових органів є предметом дослідження різних науковців, серед яких: Ф.О. Ярошенко, В. Вишнецький, В.Р. Жвалюк, В.А. Іващенко, Н.Л. Тишковська, І.І. Подік, В.Л. Павленко, А.В. Ткаченко, Є.А. Опря, О.О. Дячок, В. Андрущенко, К.Г. Синиченко та інші. Вивченням та висвітленням історії формування і розвитку національних митних органів у своїх працях займалися такі автори, як: В.К. Ковальський, А.В. Бредіхин, С.Я. Русенко, В.Т. Комзюк, В.В. Прокопенко, О.О. Дячок, Г.Л. Карпенко, Л.В. Деркач та інші.

На деякі аспекти нещодавно розпочатого процесу трансформації українських податкових і митних органів та створення єдиного фіскального органу було приділено увагу такими вченими-правознавцями, як О.П. Федотовим, С.В. Ківаловим, однак особливості її становлення не були у повній мірі досліджені, що й становить мету статті.

Так, податкова і митна системи розпочинають своє існування поряд із виникненням самого інституту держави як необхідні її елементи. Відомо, що історичні еволюційні процеси податкових та митних органів, зокрема нашої держави, відбувалися окремо одні від інших, однак при цьому ці процеси завжди були тісно взаємопов'язані між собою, адже основне призначення і податкових, і митних органів

ще з далеких часів полягає у захисті та підтриманні економічних інтересів держави. До цього ж характер податку та мита, їх роль та призначення певним чином завжди залежали від економічного і політичного устрою конкретної держави, що простежується й дотепер.

Такі українські вчені, як Ф.О. Ярошенко та В.Л. Павленко вважають, що етапами еволюційного шляху інтеграції, зокрема, податків до економіки нашої держави слід розглядати такі:

- 1) найдавніша система податків Київської Русі (IX–XIII ст.);
- 2) грошова, натуральна данина, панщина та інші податки Литовсько-Польської доби (поч. XIV 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 (1991–2001 рр.);
- 7) модернізація державної податкової служби України [3, с. 41–42].

Що стосується еволюції становлення та розвитку українських митних органів, влучним є зауваження такого вченого, як С.В. Гріх про те, що митна справа в Україні має багатовікову історію, яка потребує спеціального дослідження [4, с. 3].

Так, А.В. Кольбенко розглядає класифікацію періодів розвитку митної справи відповідно до етапів розвитку самої української державності та виділяє п'ять періодів її розвитку: митна справа Київської Русі (VIII–XIII ст.); митна справа Козацької держави (1648–1778 роки); митна політика УНР та ЗУНР (1917–1919 роки); діяльність митних установ у структурі радянського державного апарату (відносна організаційна відокремленість митних установ України в 1917–1923 роки; поступова централізація митних органів у 1924–1963 роки; повна централізація радянських митних установ у 1964–1990 роки); митна справа незалежної України (16 липня 1990 р. – 12 грудня 1991 р. – пошук і формування організаційного і правового базису для функціонування митної системи в умовах незалежності, з 12 грудня 1991 р. – удосконалення митної системи України) [5, с. 6–7].

Поряд із цим А.В. Мазур дослідив історичне становлення органів у сфері митної справи і функціонування митних установ у складі радянського державного апарату, коли територія України знаходилась у складі СРСР, та, в результаті, запропонував виділити наступні основні періоди:

- 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 [6, с. 40].

Таким чином, можна дійти до передбаченого висновку, що залежно від того чи іншого критерію, який покладений в основу дослідження, розроблено багато класифікацій етапів, періодів, стадій виникнення та розвитку українських податкових та митних органів, початок історії яких пов'язується з історією Київської Русі та які розвиваються у тісній взаємодії та паралельно розвитку української державності у часових рамках.

Розкриваючи процес інституалізації Державної фіскальної служби України, треба зазначити, що ним є не тільки процес створення, становлення, функціонування та розвитку єдиного фіскального органу, а ще й обов'язковий процес його нормативного закріплення та визнання державою з метою формування державного бюджету, забезпечення економічної стабільності та економічної безпеки нашої держави.

Враховуючи ту обставину, що Державна фіскальна служба України виникла та діє на базі злиття Державної податкової служби України та Державної митної служби України, розглянемо процес інституалізації єдиного органу доходів і зборів із позиції нормативно-правових засад створення та розвитку податкової та митної служб, що об'єдналися.

З проголошенням Україною незалежності в 1991 році, в свою чергу, розпочалося формування та становлення українських національних податкової і митної служб. Погоджуємося із А.В. Ткаченко, який наголошує на тому, що формування податкової системи збігається у часі зі становленням державності, що стало обмежувальним фактором, адже застосування «запозичених» форм оподаткування, які працюють лише в умовах сильної правової держави, можуть гальмувати процес становлення економіки. Також автор зазначає, що фактично розвиток вітчизняної податкової системи, як він вважає, умовно можна поділити на чотири етапи: 1 етап – 1991–1993 рр., 2 етап – 1994– рр., 3 етап – 2000–2009 рр., 4 етап – 2010 – наш час [7, с. 128–129].

Зародження Державної податкової служби України відбулося з прийняттям Постанови Ради Міністрів УРСР від 12 квітня 1990 року № 74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» [8], відповідно до якої вказана служба створювалась як структурний підрозділ Міністерства фінансів та мала своєю основною метою забезпечення бюджетних надходжень до Державного бюджету та контроль за виконанням платниками податків свого податкового обов'язку.

Так, відповідно до згаданої Постанови, в системі Міністерства фінансів Української РСР створювалася державна податкова служба у вигляді Державної податкової інспекції Міністерства фінансів УРСР, державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах. При цьому державні податкові інспекції підпорядковуються вищим інспекціям.

Натомість, правові основи, статус та функції державної податкової служби в Україні були врегульовані Законом Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР», що був ухвалений 4 грудня 1990 року № 509-ХІІ [9], в силу якого державна податкова служба в Українській РСР створювалася вже при Раді

Міністрів Української РСР у складі Головної державної податкової інспекції Української РСР і державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах.

Законом України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 07 липня 1992 року № 2555-ХІІ [10], у назві та тексті Закону слово «Українській РСР» було замінено словом «Україні», а також в котрий раз внесені відповідні зміни до структури державної податкової служби в Україні, згідно з якими остання знову повертається до сфери впливу Міністерства фінансів України у вигляді Головної державної податкової інспекції України та державних податкових інспекцій по Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

Таким чином, можна побачити, що на цій стадії еволюції українських податкових органів провідну роль в її системі займають державні податкові інспекції. Крім цього, незважаючи на те, що вперше за історію української незалежності вони були виділені у самостійну єдину структуру, проте ще продовжували знаходитися у складі та підпорядкуванні спочатку Міністерства фінансів Української РСР, згодом Ради Міністрів Української РСР, а потім знову Міністерства фінансів України.

Разом із тим слід зазначити, що в такому форматі державна податкова служба України пробула досить недовго. Адже 22 серпня 1996 року, з метою посилення контролю за справлянням податків, зборів та інших платежів, Президентом України був підписаний Указ № 760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» [11], відповідно до якого державна податкова служба в Україні стала центральним органом виконавчої влади України із вертикальною структурою державного управління та вийшла зі сфери впливу Міністерства фінансів.

На цьому етапі розвитку українських податкових органів спостерігаємо таке явище, як ліквідація податкових інспекцій, на заміну яким утворюються Державна податкова адміністрація України та державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

Чергові зміни у структурі українських податкових органах не змусили довго на себе чекати, оскільки з прийняттям Указу Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» почався етап реорганізації Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України [12].

Крім цього, на виконання прийнятого Указу та відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.12.2010 р. № 2219 «Про утворення комісій з проведення реорганізації та ліквідації деяких центральних органів виконавчої влади» [13] була створена відповідна комісія з проведення реорганізації Державної податкової адміністрації України.

Так, у результаті такої реорганізації та в силу Положення про Державну податкову службу України, затвердженого Указом Президента України від 12 травня 2011 року № 584/2011 [14], українські податкові органи знову увійшли до сфери впливу

Міністерства фінансів України, як на самому початку свого розвитку. Адже з цього часу діяльність такого центрального органу виконавчої влади, як Державна податкова служба України, спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністерство фінансів України.

Крім того, внаслідок такої реорганізації, відтепер до складу системи органів новоствореної служби входять центральний апарат та територіальні органи – державні податкові 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.

Проте 21 вересня 2011 року в системі українських податкових органів відбулися чергові не менш суттєві зміни, а саме з прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України № 981 «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» [15], в силу норм якої державні податкові адміністрації усіх рівнів, зокрема в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції у районах, містах, районах у містах, спеціалізовані державні податкові інспекції, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції, були реорганізовані шляхом злиття, перетворення і приєднання та утворені територіальні органи Державної податкової служби як юридичні особи публічного права.

Таким чином, проаналізувавши історико-правовий шлях трансформації структури наших вітчизняних податкових органів, можна дійти висновку про постійні, майже протягом 23 років, зміни у структурі органів української податкової системи.

Паралельно до становлення та розвитку національних податкових органів відбувалося не менш складне та поступове становлення та розвиток і митних органів української держави.

Вважаємо обґрунтованою та такою, що заслуговує на увагу, класифікацію головних періодів розвитку митних органів незалежної України О.Л. Соколенко згідно зі структурними змінами, що відбулися у цих органах, зокрема:

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) [16, с. 195].

Наступним етапом, власне, й було створення Міністерства доходів і зборів України, а потім – вже Державної фіскальної служби України, що потребує окремого, більш поглибленого, дослідження.

### Література

1. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби»: від 21 травня 2014 р., № 160 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 46. – Ст. 1213;
2. Тишковська Н.Л. Податкова система в Україні: історико-правові аспекти становлення / Н.Л. Тишковська // Трипільська цивілізація. – 2012. – № 7. – С. 78–84;
3. Ярошенко Ф.О. Історія

податків та оподаткування в Україні: навчальний посібник / Ф.О. Ярошенко, В.Л. Павленко. – Ірпінь: Академія Державної податкової служби України, 2002. – 240 с.; **4.** Сторінки історії митної справи України: матеріали до спецкурсу / С.В. Гріх. – Д.: Вид-во Академії митної служби України, 1998. – 30 с.; **5.** Кольбенко А.В. Історико-правові аспекти утворення та діяльності митних органів України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень» / А.В. Кольбенко. – Л., 1997. – 18 с.; **6.** Мазур А.В. До проблеми регламентації митного контролю у новому Митному кодексі України / А.В. Мазур // Митна справа. – 2003. – № 1. – С. 39–43; **7.** Ткаченко А.В. Історія становлення та розвитку податкової системи України / А.В. Ткаченко // Вісник Бердянського ун-ту менеджменту і бізнесу. – 2013. – № 2. – С. 128–133; **8.** Про створення державної податкової служби в Українській РСР : Постанова Ради Міністрів УРСР : від 12.04.1990 р., № 74 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/74-90-%D0%BF>; **9.** Про державну податкову службу в Українській РСР : Закон Української РСР : від 04.12.1990 р., № 509-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37; **10.** Про внесення змін та доповнень до Закону Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР : Закон України : від 07.07.1992 р., № 2555-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 39. – Ст. 575; **11.** Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента України : від 22.08.1996 р., № 760/96 // Урядовий кур'єр. – 1996. – 29 серпня; **12.** Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України : від 09.12.2010 р., № 1085/2010 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 94 – Ст. 3334; **13.** Про утворення комісій з проведення реорганізації та ліквідації деяких центральних органів виконавчої влади : розпорядження Кабінету Міністрів України : від 10.12.2010 р., № 2219 // Урядовий кур'єр. – 2010. – 14 грудня. – № 234; **14.** Положення про Державну податкову службу України : Указ Президента України : від 12.05.2011 р., № 584/2011 // Офіційний вісник Президента України. – 2011. – № 16. – Ст. 739; **15.** Про утворення територіальних органів Державної податкової служби : Постанова Кабінету Міністрів України : від 21.09.2011 р., № 981 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 73. – Ст. 2737; **16.** Соколенко О.Л. Проблемні аспекти вдосконалення здійснення митного контролю / О.Л. Соколенко // Держава і право. – 2001. – № 13. – С. 194–197.