

Скороход І. В.,
кандидат юридичних наук,
здобувач Міжрегіональної академії управління персоналом

ІСТОРИКО-ПРАВОВИЙ ОГЛЯД СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

HISTORICAL AND LEGAL REVIEW OF THE FORMATION AND DEVELOPMENT OF TAX ACTIVITIES IN UKRAINE

У статті з'ясовано поняття «податкова діяльність», визначено його мету та основні ознаки. Проаналізовано питання історичного становлення та розвитку податкової діяльності, починаючи з 1990-х років, років набуття незалежності Україною. Податкову діяльність розглянуто як крайне необхідний елемент механізму держави, який забезпечує можливість здійснення задач і функцій країни.

Ключові слова: податкова діяльність, податки, діяльність, реформування, право, історико-правовий огляд.

В статье выяснено понятие «налоговая деятельность», определены его цели и основные признаки. Проанализированы вопросы исторического становления и развития налоговой деятельности, начиная с 1990-х годов, лет обретения независимости Украины. Налоговая деятельность рассмотрена как крайне необходимый элемент механизма государства, обеспечивающий возможность осуществления задач и функций страны.

Ключевые слова: налоговая деятельность, налоги, деятельность, реформирование, право, историко-правовой обзор.

In the article the concept of “tax activity” is clarified, its goals and main features are defined. The questions of historical formation and development of tax activity since the 90s, years of gaining independence of Ukraine are analyzed. Tax activity is considered as an extremely necessary element of the mechanism of the state, providing the possibility of carrying out the tasks and functions of the country.

Key words: tax activity, taxes, activity, reforming, law, historical and legal review.

З перших днів незалежності України була зрозуміла важливість податкової діяльності, яка б ефективно забезпечувала порядок сплати всіх обов’язкових платежів. Податкова діяльність – один із незмінних напрямів розвитку будь-якої держави. Про це свідчить як етимологія цього поняття, так і сутнісна характеристика призначення цієї діяльності, покликану служити державі. Перш ніж здійснити історико-правовий огляд становлення та розвитку податкової діяльності в Україні, ми маємо надати визначення терміна «податкової діяльності в Україні».

Податкова діяльність є функцією держави, виконання якої забезпечується податковою системою. Питанням податкового законодавства, податкової служби, податковим органам у науковій юридичній літературі приділяється велика увага. Зокрема, цим питанням присвячені роботи українських вчених: В.Т. Білоуса («Управління податковою службою в Україні»), О.О. Бандурки («Державна податкова служба в Україні: система, правовий статус, модернізація»), А.В. Головача («Керівник в органах державної податкової служби України: адміністративно-правовий статус»), С.К. Гречанюка («Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади»), О.І. Добровольського («Адміністративно-правове регулювання протидії корупції в органах Державної фіскальної служби України»), В.О. Курило («Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз»), Д.Г. Мулявки («Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків»), О.В. Онишко («Орга-

нізаційно-правові засади інституту регулювання податкового боргу»), Т.В. Рекуненка («Адміністративно-правові засади управління інформаційними ресурсами органів державної податкової служби України»), С.В. Шахова («Правове регулювання податкової звітності») і багато інших. Водночас вивченю проблем податкової діяльності, її змісту і ознак достатньої уваги, на жаль, не приділено.

Так, в юридичній науковій літературі та законодавстві ще немає сталого, загальноприйнятого поняття «податкова діяльність». окремі науковці тлумачать цей термін із точки зору змісту, а інші – організаційно-правової форми. Нині розуміння цього визначення цікаве для нас із позиції реформування всього механізму держави, забезпечення ним виконання фіскальної політики. Науковцями та практиками різних галузей діяльності (юристами, фінансистами, економістами, соціологами) використовуються різні терміни: «адміністрування», «податкова діяльність», «податкова робота», «фіскальна діяльність». Необхідність розуміння поняття «податкова діяльність» в адміністративно-правовій площині необхідна і для уточнення предмета податкового права. Вивчення проблем цього поняття потребує подальшого системного дослідження.

Сутність терміна «діяльність» визначається як специфічна форма реалізації суспільного життя. Наука трактує «діяльність» як низку послідовних дій, що становлять процес і призводять до події [1]. Регулярна діяльність певних елементів всередині певних систем та цілостей прийнято називати функцією, яку можна розглядати як діяльність відповідно

до певного «призначення», яке елемент виконує у складнішому утворенні [1].

Поняття «людська діяльність» передбачає наявність суб'єкта діяльності – діяча (індивідуального чи колективного), ситуації, в якій виконується діяльність, способу дії, який здебільшого передбачає використання допоміжних засобів (без яких діяльність не може бути успішною). Найважливішими вимірами діяльності є усвідомленість, цілеспрямованість, продуманість (ці характеристики пов'язані, але не тотожні) [1].

Важливою характеристикою діяльність є ступінь їх продуманості. Здебільшого діяч має змогу продумати та обґрунтувати діяльність. Це обґрунтування включає оцінку діячем ситуації, в якій він діє, своїх можливостей, зокрема способів діяльності та доступних йому засобів досягнення мети. Це і мають на увазі, коли говорять, що прийняте рішення (в якому визначено, як діяти у певній ситуації) є обґрунтованим Продумане рішення передбачає обґрунтування того, як у даній ситуації потрібно діяти, щоб досягти бажаної мети. Формулювання діячем обґрунтування дій прийнято називати підставою діяльності. Найвідоміша теорія Ю. Габермаса тлумачить поняття «діяльності» як здійснення певних послідовностей дій, підпорядкованих досягненню специфічної мети, особливості якої характеризують певний різновид діяльності. При цьому практичний аспект містить будь-яка діяльність, зокрема й теоретична [1]. У сучасній філософії протиставлення практичних і теоретичних проблем не ґрунтуються на врахуванні змістової відмінності у проблемах: розв'язання теоретичної проблеми стає практичною, якщо цю проблему має розв'язати певна особа (колектив людей) у визначений час із допомогою наявних ресурсів.

Зважаючи на різноманітність діяльностей, Аристотель започаткував традицію виділяти три групи різновидів діяльностей – теоретичну (*bios theoreticos*), практичну (*bios praticos*) і творення нового (*bios poieticos*). Цей поділ (у видозміненому вигляді та з урахуванням поправок) залишається впливовим і в сучасній філософії [1].

Термін же «податок» науковцями тлумачиться як примусовий платіж, який держава чи уповноважений нею орган стягує з фізичних та юридичних осіб на підставі чинного законодавства і спрямовує на задоволення загальнодержавних чи спільніх регіональних потреб [2, с. 26]. Податок – це встановлений вищим органом державної законодавчої влади обов'язковий платіж, що сплачується юридичними особами і громадянами до бюджету у розмірах і в строки, передбачені законом. Податок встановлюється виключно державою і базується на актах вищої юридичної сили [3, с. 74]. Податок – це необхідний складник, що забезпечує життєдіяльність держави.

Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування. Платниками податків і зборів є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено

обов'язок їх сплачувати [4]. Об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування.

Оскільки податки – це виключна сфера діяльності держави, зумовлена системою витрат бюджету, то логічним є з'ясування сутності терміна «державна діяльність». На думку Ю.С. Шемчушенко, державна діяльність – це складова частина соціальної діяльності, яка здійснюється органами державної влади та їх представниками з метою виконання внутрішніх і зовнішніх функцій держави. Державна діяльність ґрунтуються на принципах законності, верховенства права, пріоритетності прав людини, розподілу владних повноважень, ефективності тощо. Зміст і характер державної діяльності визначаються призначенням і повноваженнями відповідних державних органів [5].

Отже, на підставі вищевикладеного під податковою діяльністю в Україні пропонуємо розуміти професійні, послідовні, чітко визначені законом дії податкових органів, спрямовані на встановлення та стягнення з фізичних та юридичних осіб обов'язкових платежів до державного або місцевого бюджетів, а також дотримання ними податкового законодавства.

До речі, окрім вчені апелюють ще і таким поняттям, як податкова робота. Так, автори підручника «Фінанси» С.І. Юрій і В.М. Федосов під податковою роботою розуміють діяльність держави, її органів, платників податків у процесі правового регламентування, нарахування, сплати та зарахування податків і податкових платежів, а також контролю за своєчасністю та повнотою їх надходження до бюджету [6, с. 145]. На нашу думку, «податкова діяльність» і «податкова робота» не можуть бути синонімами, оскільки словники української мови під терміном «робота» розуміють працю, діло, виріб, твір, заняття, службу, предмет праці, стиль, манеру тощо [7].

Метою податкової діяльності є забезпечення контролю за додержанням податкового законодавства та правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати фізичними та юридичними особами обов'язкових платежів до державного або місцевого бюджетів.

Упорядкування, координація дій між елементами податкової діяльності здійснюється за допомогою таких способів, як саморегуляція та управління. Саморегуляція – це чинник, який впорядковує здійснення податкової діяльності без зовнішнього впливу. Прикладом саморегуляції є прийняття мети, програма дій, моделювання ситуації та відповідне прийняття рішення. Управління для здійснення податкової діяльності є необхідним атрибутом. Під управлінням науковці розуміють діяльність суб'єкта, що діється вияв у цілеспрямованому, організуючому впливі на об'єкт управління, здійснюваному з метою приведення останнього у бажаний для суб'єкта стан

[8, с. 311]. Управління, на думку Г.В. Атаманчука, починається тоді, коли у взаємозв'язках, явищах, процесах є свідомий інтерес, знання, цілі, дії людини [9, с. 41]. Наукове управління полягає у вивчені діяльності за допомогою наукових методів. На думку Тейлора, об'єктивний аналіз фактів і даних, зібраних на робочому місці, може стати основою визначення найкращого способу організації роботи [10, с. 38]. Наукове управління є обов'язком і необхідною умовою для ефективної діяльності керівника.

Основними ознаками податкової діяльності є:

1) податкова діяльність – це один із видів державної і соціальної діяльності. Тобто вона регламентується державою, підтримується і сприймається соціумом;

2) податкова діяльність спрямована на забезпечення законного інтересу громадян у податковій сфері та реалізації права на доступ до публічної інформації – це відображення та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходитьться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених Законом України «Про доступ до публічної інформації» [11];

3) податкова діяльність – це професійна, активна, спрямована в майбутнє діяльність, оскільки податкова діяльність покликана забезпечити реалізацію державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску;

4) податкова діяльність впорядковує конкретні суспільні правовідносини та процеси в податковій сфері. Ця діяльність має контролюючий і підконтрольний характер, здійснюється системно, завжди і скрізь, де задіяний людський ресурс.

Наведений нами перелік ознак податкової діяльності не є вичерпним. Реформування податкової сфери відповідно до умов, визначених Європейським Союзом, визначає нові форми і методи її здійснення.

Виникнення держави призвело до виникнення податкової діяльності як вкрай необхідного елементу механізму держави, який уможливлює здійснення задач і функцій країни. Тому під час розвитку держави податкова діяльність знаходила відображення у нормах права.

На нашу думку, розпочинати історичне аналізування становлення та розвитку податкової діяльності необхідно з 1990-х років, років набуття незалежності нашою країною, адже саме в ці роки формується і податкова діяльність держави.

В історії становлення податкової діяльності умовно можна виділити кілька основних періодів. Так, Постановою Ради Міністрів України від 12 квітня 1990 року № 74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» було

започатковано податкову діяльність, яка здійснювалася під керівництвом Міністерства фінансів УРСР. Згодом Законом України «Про державну податкову службу в Україні» були чітко визначені завдання, функції, компетенція та правові засади податкової діяльності. Відповідно до нього, у системі Міністерства фінансів було сформовано 53 державних податкових інспекцій. Проіснувала в такому форматі податкова діяльність до 1996 р.

За 1990–1996 роки напрямами податкової діяльності конкретизувалися законами України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року, «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21 лютого 1992 року, «Про місцеві податки та збори» від 17 червня 1993 року, «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року, Постановою Кабінету Міністрів України «Про вдосконалення діяльності державної податкової служби та зміцнення її матеріально-технічної бази» 24 липня 1993 року № 570. Відповідно до Постанови № 570 податкова діяльність набуває ревізійного і обслуговуючого платників характеру.

Відповідно до Закону України «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів» від 22 грудня 1994 року запроваджується автоматизований банк даних (далі – АБД) всіх фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати обов'язкові платежі. Кожному зареєстрованому громадянину в АБД видавався ідентифікаційний номер.

31 липня 1996 року Президент України підписав Указ «Про заходи щодо реформування податкової політики», а 22 серпня 1996 року – «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій», відповідно до якого Державна податкова адміністрація функціонує вже як самостійний орган виконавчої влади. Структуру державної податкової служби очолила Державна податкова адміністрація України, якій були підлеглі Державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі і Державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах. Окремий напрям податкової діяльності як викриття фактів ухилення від сплати податків та розшук осіб, що скують правопорушення в податковій сфері, забезпечується окремим структурним підрозділом – податковою міліцією. Таким чином, побудована система податкової діяльності вирішувала кілька надзвичайно важливих завдань: забезпечувала своєчасне безперервне функціонування державного бюджету, податкове супроводження легального бізнесу, вирішення питань соціально-економічної сфери.

Також із 1997 року податкова діяльність характеризується зasadами вивчення, аналізування і систематизації шляхів ухилення від сплати обов'язкових платежів. Розроблено механізм нарахування збитків державі. Прийнято Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року, видано Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємни-

ктва», відповідно до якого встановлюються суб'єкти, щодо яких застосовується спрощена система оподаткування, закріплюється право самостійного вибору способу оподаткування доходів.

На думку професора В.Т. Білоуса, необхідність формування податкової політики була зумовлена: значним ростом кількості суб'єктів господарювання; залученням в економіку країни іноземних інвестицій та створенням підприємств іноземних держав, що вимагало переходу до використання світових норм і методів в оподаткуванні; дедалі більшою концентрацією оподатковуваних оборотів у фізичних осіб у разі домінуючого раніше оподаткування підприємств; необхідністю створення єдиного інформаційного простору для державного контролю за товарно-грошовими потоками в країні, високим рівнем криміногенної «тінізації» економіки [12, с. 15].

З метою забезпечення ефективної реалізації Програми модернізації державної податкової служби, у 2000 році Постановою Кабінету Міністрів України у складі Державної податкової адміністрації України утворюється самостійний функціональний підрозділ із правами юридичної особи – Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби. Відповідно до Угоди між Україною і Міжнародним банком реконструкції та розвитку розпочався проект «Модернізація державної податкової служби України – 1». Так започаткувалися євроінтеграційні процеси податкової діяльності України.

На виконання указів Президента України «Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом» та «Про посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів» податкова діяльність конкретизувалася такими напрямами, як боротьба з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, та адмініструванням акцизного збору та контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів.

Приймаються Закон України «Про податок із доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року, Постанова Кабінету Міністрів України від 15.08.2007 року № 1049 «Про утворення Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби». Податкова діяльність набуває характеру сервісної, до завдань якої входить надання інформаційно-довідкових послуг платникам податків із питань оподаткування. А в 2010 році згідно з Указом Президента «Про оптимізацію системи органів виконавчої влади» Державну податкову адміністрацію було реорганізовано у Державну податкову службу, робота якої координувалася Міністром фінансів України.

Також 2 грудня 2010 року Верховною Радою України приймається Податковий кодекс України, який врегульовує всі основні засади здійснення податкової діяльності.

У 2011 році податкова діяльність характеризується проведення горизонтального моніторингу, суть якого полягає в обробці інформації фінансових операцій підприємства та наданні рекомендацій щодо ризиків здійснення певних видів діяльності.

У рамках реорганізації Державної податкової служби України з 2012 року метою податкової діяльності було проголошено надання високоякісних послуг населенню. Відбулась переорієнтація Державної податкової служби на службу сервісного типу. Створюється Міністерство доходів та зборів України, яке об'єднує податкову та митну діяльність. Новій структурі передано функції з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 160 «Про утворення Державної фіiscalної служби» внаслідок реорганізації Міністерства доходів і зборів шляхом перетворення було утворено Державну фіiscalну службу України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України. Таким чином, можна констатувати перехід до нового етапу функціонування податкової діяльності, який ознаменувався її реформуванням та оптимізацією структури органів виконавчої влади.

Необхідно також згадати керманичів, які зробили свій внесок у розвиток податкової діяльності за роки незалежності нашої країни: Віталій Никифорович Ільїн (1991–1992 роки), Віктор Петрович Тентюк (1992–1993 роки), Віталій Никифорович Ільїн (1993–1996 роки), Микола Янович Азаров (1996–2002 роки), Юрій Федорович Кравченко (2002–2004 роки), Федір Олексійович Ярошенко (2004–2005 роки), Олександр Іванович Кірєєв (2005–2006 роки), Анатолій Іванович Брезвін (2006–2007 роки), Сергій Васильович Буряк (2007–2010 роки), Олександр Олексійович Папаїка (2010 рік), Віталій Юрійович Захарченко (2010–2011 роки), Олександр Вікторович Клименко (2011–2014 роки), Ігор Олегович Білоус (2014–2015 роки), Роман Михайлович Насіров (2015–2017 роки), Мирослав Васильович Продан (2017 рік і дотепер).

Отже, процес становлення і розвитку податкової діяльності в Україні був досить складним і тривалим, зорієнтованим на сучасні виклики, які стоять перед державою та її громадянами, та перспективи розвитку країни.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Енциклопедія Сучасної України. Редкол.: Дзюба І.М. (співголова), Жуковський А.І. (співголова), Романів О. М. (співголова) та ін. К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2007.
2. Сірко А.В. Економічна теорія. Політекономія. Навч. посібник. К. : Центр учебової літератури, 2014. 416 с.
3. Комарницький І.Ф. Економічна теорія. Навч. посібник. Чернівці, «Буковина», 2006. 334 с.
4. Про систему оподаткування. Закон України від 25 червня 1991 року № 1251-ХІІ. Відомості Верховної Ради України. 1991. № 39. Ст. 510.
5. Юридична енциклопедія: В 6 т. Том 2. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. К.: «Укр. енцикл.», 1998.
6. Фінанси: підручник. / за ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова. 2-ге вид. переробл. і доповн. К. : Знання, 2012. 687 с.
7. Словник української мови: В 11 т. / За ред. Білодід І.К. Київ: Наукова думка, 1970–1980.
8. Колпаков В.К. Адміністративне право України. Навчальний посібник. К.: Юрінком Интер, 2004. 544 с.
9. Атаманчук Г.В. Теорія государственного управления. Москва: Омега-Л, 2006. 584 с.
10. Мільнер Б.З. Теорія організації. Москва: Инфра-М, 2000. 480 с.
11. Про практику застосування адміністративними судами законодавства про доступ до публічної інформації. Постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 29 вересня 2016 р. № 10. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0010760-16>.
12. Білоус В.Т. Управління податковою службою в Україні: дис.... канд. наук із держ. упр-ня. К., 1998. 171 с.