

*Слаблюк Н. С.,**аспірант кафедри адміністративного права та адміністративного процесу
Одеського державного університету внутрішніх справ*

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ: ТРАНСФОРМАЦІЯ ВІД РАДЯНСЬКИХ ЧАСІВ ДО СЬОГОДЕННЯ

Анотація. У науковій статті досліджено та проаналізовано історичний розвиток Державної податкової служби України, визначено основні недоліки та проблеми її функціонування, нормативно-правової бази й основ діяльності в різних проміжках часу. Особливо проаналізовано кожний етап генезису Державної податкової служби України. Зроблено акцент на основних позитивних і негативних явищах, які були притаманні в той чи інший період функціонування контролюючого органу. Акцентовано увагу на частих змінах в організаційній діяльності Державної податкової служби України. Проаналізовані окремі структурні підрозділи в різних проміжках часу, надано правову характеристику щодо доцільності їх функціонування, а також надано загальну оцінку їхньої діяльності. Визначено напрямки вдосконалення сучасного розвитку та функціонування Державної податкової служби України в частині ухвалення нових нормативно-правових актів, також акцентовано увагу на напрямі оптимізації чинних нормативно-правових актів, проаналізовані основні недоліки, які виражають недостатність і неповноту правового регулювання Державної податкової служби України, виділено способи їх усунення. Наводиться історико-правове обґрунтування доцільності функціонування контролюючого органу в певний проміжок часу, проводиться аналіз його ефективності. На жаль, варто зазначити, що процес формування органів контролю за дотриманням податкового законодавства був досить тривалим, супроводжувався частими змінами законодавства та змінами в керівних принципах держави та суспільства загалом. На основі аналізу чинного законодавства України зроблені висновки про необхідність удосконалення нормативно-правових актів, які регулюють порядок діяльності Державної податкової служби України. Зазначено, що напрям модернізації законодавства є позитивним явищем, оскільки спонукає законодавця запровадити зміни та реформи Державної податкової служби України загалом. Тому в сучасних умовах, коли Державна податкова служба України перебуває в постійній трансформації, потрібні такі нововведення, які забезпечили б її стабільний та пропорційний розвиток. Досліджено сутність та правову природу сучасних основ діяльності Державної податкової служби України. Наголошено, що чинний вектор розвитку Державної податкової служби України правильний і спрямований на її ефективне функціонування. Зроблені висновки щодо правильного напрямку законодавчого розвитку Державної податкової служби України та зазначено, що подальший розвиток потребує управлінського та політичного впливу.

Ключові слова: Державна податкова служба України, податкове законодавство, контролюючі органи, платники податків, державна служба, податки, збори, оподаткування, податкова система.

Постановка проблеми. У процесі історичного розвитку сучасна Державна податкова служба України існувала в багатьох формах, зокрема: інспекції, міністерства, адміністрації. Проте всі ті питання й виклики, які ставали перед вищезазначеними контролюючими органами, так і не були до кінця вирішеними. Так, побудова сучасного й ефективного контролюючого органу відбувається і до сьогодні. Постійні організаційні зміни, законодавчі нововведення та перетворення контролюючих органів позначались на ефективності їхньої діяльності. Розкриття окремих етапів розвитку, найбільш важливих проблем, які були притаманні в контрний проміжок часу, та шляхів їх вирішення дуже важливе для врахування минулого досвіду та побудови сучасного контролюючого органу – Державної податкової служби України. Визначення місця конкретного контролюючого органу в системі центральних органів виконавчої влади в конкретний проміжок часу за допомогою історико-порівняльного методу дасть можливість не тільки спрогнозувати подальшу еволюцію Державної податкової служби України, а й з'ясувати помилки влади минулих років.

Питання щодо історичного розвитку й еволюції Державної податкової служби України та виявлення недоліків на різних історичних етапах розглядалось такими вченими, як: О.Д. Олійник, А.В. Головач, С.В. Додін, В.П. Маринець, Д.І. Дорошенко й ін. Проте проблема дослідження генезису Державної податкової служби України в умовах сучасної реорганізації Державної фіскальної служби України є надзвичайно актуальною. Адже на основі минулих років варто врахувати всі недоліки та прогалини законодавства щодо побудови нового ефективного державного органу влади.

Мета статті – дослідити окремі етапи еволюції контролюючих органів, визначити проблем і недоліки кожного окремо взятого органу в конкретний проміжок часу, проаналізувати шляхи вирішення організаційних і управлінських проблем функціонування контролюючих органів. Проаналізувати сучасний стан розвитку Державної податкової служби України, зробити акцент на наявних законодавчих недоліках. На основі досвіду минулих років зробити висновки щодо найважливіших аспектів в організації функціонування новоутвореного державного органу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Історія становлення Державної податкової служби України розпочинається 12 квітня 1990 р., після ухвалення Радою Міністрів Української Радянської Соціалістичної Республіки (далі – Українська РСР) постанови № 74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР», якою було створено в системі Міністерства фінансів Української РСР державну податкову службу у складі Державної податкової інспекції Міністерства фінансів Української РСР і державних податкових інспекцій

в областях, районах, містах і районах у містах. Через деякий час, з метою посилення роботи щодо запобігання порушенням податкового законодавства та створення належних умов для виконання Державною податковою службою покладених на неї завдань, Кабінетом Міністрів України ухвалено постанову № 570 від 24 липня 1993 р. Зокрема, передбачалося практикувати стажування за кордоном провідних фахівців податкових інспекцій із метою підвищення їхньої кваліфікації й ознайомлення зі світовим досвідом організації податкової справи. З ухваленням вищенаведеної постанови було проведено перебудову структури податкових інспекцій за функціональним принципом, з утворенням в їхньому складі підрозділів, зокрема ревізійних, обслуговування платників податків. Це приклад того, що вже в той час влада намагалася опиратися на світовий досвід у питаннях побудови ефективного податкового органу. Протягом 1993–1995 рр. було збільшено кількість працівників Державної податкової служби, вона досягла 67 500 працівників, зокрема в Головній державній податковій інспекції – до 850 осіб, також для подолання корупційних чинників передбачалося підвищення посадових окладів працівників Державної податкової служби, щоби встановити їх на рівні посадових окладів працівників правоохоронних органів. Окремо варто зазначити, що тоді наука пліч-о-пліч йшла з інформаційним розвитком суспільства, зокрема було затверджено програму створення автоматизованої інформаційної системи «АІС-Податки», аналог якої і донині використовується підрозділами Державної податкової служби України.

Як доречно зазначила А.М. Чорна, у той період первісно в основу побудови було закладено структуру жорсткої вертикальної централізації із прив'язкою до адміністративно-територіального устрою держави. У зв'язку з тим, що в ті часи в Україні спостерігався розвиток підприємництва, а саме спостерігалася збільшення кількості приватних структур і обсягів їхніх фінансових операцій, податкові органи вдосконалювали свою структуру, методи контролю, а також збільшували свою чисельність [4, с. 215].

Проте реформи та зміни були актуальними та приносили результат майже до кінця 1996 р., після цього спостерігався значний зріст заборгованості перед бюджетом, масове ухилення підприємств від сплати податків та відтік капіталу за кордон. Значний ріст тіньової економіки призвів до масового відтоку грошей. Державна податкова служба не могла контролювати ситуацію та повною мірою виконувати свої функції, виникла необхідність у подальшій реформі податкових органів.

Наступний етап розвитку Державної податкової служби України був зумовлений вищевказаними чинниками які мали негативний вплив на економічний розвиток держави, як результат, ухвалено низку нормативно-правових актів: укази Президента України № 621/96 від 31 липня 1996 р. «Про заходи щодо реформування податкової політики», № 760/96 від 22 серпня 1996 р. «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій», постанову Кабінету Міністрів України від 15 листопада 1996 р. № 1385 «Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України». Метою нововведень було коригування податкової політики відповідно до основних напрямів економічних реформ в Україні, захист інтересів вітчизняного товаровиробника, посилення податкової та платіжної дисципліни, забезпечення своєчасних надходжень до доходної частини

бюджету. Внесення змін у чинні нормативно-правові акти зумовлені необхідністю створення в Україні стабільної податкової системи, яка б забезпечувала чітке визначення порядку стягнення податків, зборів та інших обов'язкових платежів, його простоту, а також запровадження податків у такі строки, які б забезпечували можливість платникам податків урахувати це під час планування фінансово-господарської діяльності наступного періоду. Передбачалося зменшення з 1997 р. рівня розміру податкових вилучень до 45% обсягів валового внутрішнього продукту. Також необхідно було вирішити проблему щодо забезпечення чіткого визначення об'єктів оподаткування, адже у платників податків виникали випадки подвійного оподаткування, що, безперечно, було негативним явищем.

Напрями ведення податкової політики передбачали такі нововведення:

1. Упорядковувався порядок стягнення податків, було посилено відповідальність за ухилення від сплати та їх несвоєчасну сплату.

2. Передбачалося скасування пільг щодо оподаткування, наданих підприємствам за галузевим принципом або окремим підприємствам, з одночасним запровадженням механізму реструктуризації безнадійної заборгованості за податковими зобов'язаннями.

3. Вводилось зменшення ставок податків на імпорту продукцію, що не вироблялася в Україні й імпортувалася в Україну для використання у виробництві вітчизняними товаровиробниками відповідної продукції, з одночасним підвищенням ставок таких податків на продукцію, яка імпортується в Україну для споживання без її переробки, за умови, що аналогічна продукція вироблялася в Україні.

4. Посилено оподаткування бартерних (товарообмінних) операцій і операцій із давальницькою сировиною.

5. Скасовувалися авансові сплати податків, запроваджено їх сплату раз на місяць.

Водночас із метою посилення контролю за справлянням податків, зборів та інших обов'язкових платежів, зміцнення виконавської дисципліни працівників податкових органів 22 серпня 1996 р. ухвалено Указ Президента України № 760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій».

Серед основних завдань Державної податкової адміністрації України були такі:

1. Здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків, зборів, інших обов'язкових платежів, установлених законодавством.

2. Ухвалення рішень щодо накладення фінансових санкцій і адміністративних штрафів на порушників податкового законодавства та забезпечення їх стягнення, захист інтересів держави в судових органах у справах, що стосуються сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

3. Ухвалення нормативних і методичних документів із питань оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності на виконання відповідних законодавчих актів.

Також варто зазначити процес створення в 1996 р. нового правоохоронного підрозділу – податкової міліції, головною метою якої була боротьба із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування. Податкову міліцію створили на базі підрозділів із боротьби із кримінальним приховуванням

прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань. Поява податкової міліції була зумовлена гостротою проблем, пов'язаних з ускладненням криміногенної обстановки, зростанням економічної злочинності, зокрема й податкової, поширенням правового нігілізму і низьким рівнем загальної правової та податкової культури населення. Функціональна структура органів податкової міліції складалася відповідно до потреб держави у правоохоронній сфері в той період і постійно змінювалася відповідно до пріоритетів як загальної стратегії державного управління, так і конкретних цілей правоохоронної системи. Податкова міліція виникла в період формування і розвитку ринкових відносин, стала продуктом реформ і одним із найважливіших механізмів їх проведення. В умовах переходу до ринкової економіки податкова система, одним з основних елементів якої є податкова міліція, ставала вирішальним чинником гарантування економічної, а отже, й національної безпеки країни. Виконуючи завдання боротьби з податковою злочинністю, якій властивий високий ступінь латентності, органи податкової міліції брали участь у структурному регулюванні прихованих процесів у суспільстві, водночас діяльність податкової міліції була погодженою єдністю її конкретних функцій [7, с. 210].

Проте, незважаючи на суттєві законодавчі нововведення, залишалися проблеми у сфері податкового контролю. Суттєвим недоліком системи податкових органів, що склалася на той період, було те, що діюча організаційно-управлінська структура органів податкової служби не повною мірою відповідає функціональному принципу, який застосовувався в багатьох європейських країнах у той проміжок часу. Очікування від функціонування системи податкових органів не давали прогнозованих результатів. У зв'язку із чим планувалося подальше вдосконалення нормативно-правового забезпечення діяльності податкової служби.

Початок 2000-х рр. став наступним етапом удосконалення організаційно-управлінських засад діяльності податкових органів. Указом Президента України № 886/2000 від 13 липня 2000 р. було затверджено Положення про Державну податкову адміністрацію України. Передбачалося, що Державна податкова адміністрація України забезпечуватиме реалізацію єдиної державної податкової політики, а також державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійснюватиме міжгалузеву координацію в цій сфері. Також зазначалося, що Державна податкова адміністрація України узагальнюватиме практику застосування законодавства з питань, що належать до її повноважень, розроблятиме пропозиції щодо вдосконалення законодавства та в установленому порядку вноситиме їх на розгляд Президенту України та Кабінету Міністрів України.

Однак варто констатувати, що у вищезазначеному Указі Президента України також були недоліки, серед яких, наприклад, факт того, що до компетенції Державної податкової адміністрації України відносилося роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків. Проте на той час не існувало Податкового кодексу України та не було іншого нормативно-правового акта, який би регулював порядок надання інформації щодо роз'яснення платникам податків податкового законодавства, тобто фактично не було механізму реалізації отримання податкового роз'яснення. Ще одним недо-

ліком було віднесення до компетенції Державної податкової адміністрації України повноважень щодо запобігання корупції в органах Державної податкової служби, виявлення її фактів, а також запобігання корупції й іншим службовим порушенням працівників Державної податкової служби. Тобто Державна податкова адміністрація України фактично сама в себе виявляла та припиняла корупційні чинники, що є ознакою конфлікту інтересів. Варто звернути увагу на те, що службові злочини, зокрема пов'язані з корупцією, варто відносити до компетенції правоохоронних органів, а саме: міліції, Служби безпеки України. Факт існування механізму самостійного контролю щодо корупційних чинників у Державній податковій адміністрації України дозволяв припускати, що такий механізм лише імітує боротьбу з корупцією, навіть більше, діяльність будь-якого карального підрозділу всередині того чи іншого державного органу вважається неефективною.

Загалом Державна податкова адміністрація України зазнала суттєвого оновлення у своїй структурі: створене Головне управління правового забезпечення, Управління з питань забезпечення роботи з органами державної влади, Управління захисту податкової інформації. Також створено Управління з роботи з великими платниками податків. Слушна щодо цього думка Б.П. Яреми про те, що такий факт створення управління з роботи з великими платниками податків був дуже позитивним явищем у розвитку податкових органів, адже організація роботи з утворення та забезпечення функціонування інспекцій із роботи з великими платниками податків дуже важливі для відносин податкових органів і платників податків. Такі інспекції були утворені в найбільших містах – промислових центрах України [6, с. 221].

Період включно до 2010 р. слід віднести до проміжку часу, коли розвивається організаційна структура контролюючих органів на функціональній основі. Варто погодитися з Н.В. Савчук, яка звертає увагу на те, що цей період характеризувався низкою заходів, спрямованих на вдосконалення організаційної структури контролюючих органів із метою підвищення ефективності виконання ними контрольно-наглядової діяльності, а також налагодження більш тісного та продуктивного співробітництва з бізнесом, що, безперечно, було позитивним явищем. Для визначення ключових засад розвитку системи контролюючих органів, зокрема їхньої організаційної структури, у цей період ухвалено декілька нормативно-правових актів стратегічного та концептуального характеру. Ухвалення законодавчих змін потребувала модернізація Державної податкової служби України, яка була складовою частиною реформування системи оподаткування й одним із пріоритетних завдань інституційного розвитку системи державного управління в Україні [4, с. 175].

Розпорядженням Президента України № 73/2003-рп від 13 березня 2003 р. створено делегацію України для участі в переговорах із Міжнародним банком реконструкції та розвитку в рамках проекту «Програма модернізації державної податкової служби України». Результатом комплексного впровадження «Програми модернізації державної податкової служби України» стала трансформація моделі тодішньої податкової служби в податкову службу нового зразка, яка передбачала кардинальну зміну філософії служби: перебудувати з фіскальної на стимулюючу до добровільної сплати податків. Основними напрямками та завданнями проекту також було забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового

законодавства платниками податків, забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності податкової служби, а також розроблення та впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури Державної податкової служби України. Як наслідок, з метою визначення стратегічних цілей і шляхів модернізації Державної податкової служби України як основи комплексного реформування податкової політики України та для подальшого розроблення і впровадження проєкту «Програма модернізації державної податкової служби України» наказом Державної податкової адміністрації України № 160 від 7 квітня 2003 р. ухвалено Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 р. Зокрема, основними напрямками Стратегічного плану розвитку були:

1. Забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та забезпечення повного, своєчасного надходження законодавчо встановлених в Україні податків і зборів (обов'язкових платежів) шляхом удосконалення податкового законодавства в частині порядку адміністрування податків і його адаптації до вимог Європейського Союзу.

2. Забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності податкової служби через надання своєчасних і якісних послуг платникам податків, забезпечення формами податкової звітності, інструкціями щодо їх заповнення.

3. Створення високопрофесійної, інформаційно розвинутої Державної податкової служби в Україні шляхом розроблення та впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури, що передбачає вдосконалення процедур, які забезпечують реалізацію функцій органів державної податкової служби України.

Як убачається, з початку 2000-х рр. зміни організаційної структури податкових органів стають більш змістовними і конструктивними. Зокрема, у тих змінах, які запроваджувалися в організаційно-управлінській структурі, почали простежуватися прагнення влади відмовитися від лінійної парадигми управління, яка досталася у спадок від радянської епохи, і більше уваги приділити функціональному принципу організації [5, с. 216].

Незважаючи на всі етапи реформування контролюючих органів, допомогу міжнародних партнерів та новели законодавства, необхідне було ухвалення єдиного кодифікованого закону України, який регулював би відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів – Податкового кодексу України. Про необхідність і важливість ухвалення Податкового кодексу говорили майже всі фахівці зазначеної галузі. Так, зокрема, О.М. Бандурка вказує на те, що «необхідний правовий акт, який би чітко визначав статус платника податків з певними правами, обов'язками, відповідальністю, права й обов'язки суб'єктів адміністрування податків. Таким правовим актом має бути Податковий кодекс України» [1, с. 27]. Саме цей нормативно-правовий акт у 2010 р. став предметом багатьох обговорень і дискусій, водночас він став основним документом, який регулював права й обов'язки платників податків і контролюючих органів.

Наступним визначальним для розвитку і становлення Державної податкової служби України став Указ Президента України № 726/2012 від 24 грудня 2012 р. «Про деякі заходи

з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади», яким, зокрема, передбачалося створення Міністерства доходів і зборів України, поклавши на Міністерство, що утворюється, функцію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Крім того, Указом Президента України № 141/2013 від 18 вересня 2013 р. затверджено «Положення про Міністерство доходів і зборів України». Визначалося, що Міністерство доходів і зборів України було головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; а також забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби із правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Проміжок часу від 2012 до 2014 рр. був дуже насиченим і багатим на часті зміни. Причиною було те, що фактично Міністерство доходів і зборів України проіснувало лише до 1 березня 2014 р., адже постановою Кабінету Міністрів України № 67 воно було ліквідовано. Вищевказаною постановою передбачалося відновлення діяльності Державної податкової служби та Державної митної служби, а саме: Державна податкова служба та Державна митна служба були правонаступниками прав і обов'язків ліквідованого Міністерства доходів і зборів у відповідних сферах діяльності. 21 травня 2014 р. Кабінет Міністрів України ухвалює нову постанову № 160, якою утворює новий центральний орган виконавчої влади – Державну фіскальну службу України, діяльність якої спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення. Цією ж постановою визнано такою, що втратила чинність, постанову Кабінету Міністрів України № 67 від 1 березня 2014 р. «Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів». Того ж дня, 21 травня 2014 р., Кабінетом Міністрів України постановою № 236 затверджено Положення про Державну фіскальну службу України. Як убачається, за два роки контролюючий орган зазнавав перетворення двічі, даний факт, безумовно, є негативним явищем, адже головна ознака якості та прозорості функціонування будь-якого органу державної влади – його стабільність.

Можна погодитися із думкою Л.М. Дорофєєвою, яка зауважує, що на той час склалася ситуація, коли замість завершення одного варіанта реформи (з оцінкою його результативності та відповідними висновками) запроваджується новий. Через таку незавершеність змін ні суспільство, ні персонал контролюючих органів не відчувають позитивних зрушень, а нестабільність системи призводить до зміщення пріоритетів через відсутність перспектив, що, безперечно, є поганим мотиватором до сумлінної роботи. Не слід вдаватися до експериментів із системою контролюючого органу, який забезпечує надходження половини державного бюджету країни. Реформування контролюючих органів в умовах реалізації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом потребує не ситуативних або політичних рішень, а виважених і науково обґрунтованих підходів [2, с. 10].

Передбачалося, що в результаті реформи Державна фіскальна служба України мала перетворитися на орган сервісу й аналітики, а не контролю. Запроваджувався характер спрямованості діяльності Державної фіскальної служби України, що мав чотири основні складові частини, серед яких фіскальна, обслуговувальна, контролююча та правоохоронна. Однак варто підкреслити, що злиття податкової та митної служб в одне відомство, на яке покладене ще й адміністрування єдиного соціального внеску, створювало дуже впливовий урядовий орган із широкими можливостями та повноваженнями у сфері податків і митного контролю, з обслуговувальними та правоохоронними функціями, а також із функцією валютного контролю. Крім того, варто зазначити, що Державна фіскальна служба України фактично була правонаступником Міністерства доходів і зборів України, вона була відповідальна за податковий і митний напрями. Фактично відбулася заміна Міністерства доходів і зборів України на Державну фіскальну службу України, тобто з міністерства на службу, що не передбачало значних нововведень та змін у сфері податкової діяльності, не сприяло стабільності діяльності центрального органу виконавчої влади.

Діяльність Міністерства доходів і зборів України, а згодом і Державної фіскальної служби України довела, що один орган державної влади не може ефективно адмініструвати фіскальну політику. Збори податків та митний контроль – дві різні сфери діяльності, які до того ж регулюються різними нормами права. А поєднання двох напрямів діяльності в одному органі державної влади ускладнює можливості для реформування, створює широке коло ризиків: від бюрократичних до корупційних. Як наслідок, необхідним був поділ Державної фіскальної служби України на два окремі органи державної влади, що було природним, логічним і виступало заходом оптимізації системи центральних органів виконавчої влади. У зв'язку із цим 18 грудня 2018 р. постановою Кабінету Міністрів України № 1200 було ухвалено створення Державної податкової служби України та Державної митної служби України, реорганізовано Державну фіскальну службу шляхом поділу. 6 березня 2019 р. постановою Кабінету Міністрів України № 227 затверджено Положення про Державну податкову службу України та Державну митну службу України. Визначалося, що Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Окрім цього, у системі територіальних органів Державної податкової служби України на регіональному рівні утворюються головні управління Державної податкової служби України в областях та в місті Києві, Офіс великих платників податків та Інформаційно-довідковий департамент.

Окремо варто звернути увагу на діяльність податкової міліції. На час розділення Державної фіскальної служби України на два окремі органи державної влади передбачалося, що податкова міліція діятиме у складі Державної податкової служби України, проте 25 вересня 2019 р. Кабінет Міністрів України ухвалив постанову № 846, якою позбавив Державну податкову службу України функції з реалізації державної політики у сфері боротьби із правопорушеннями під час застосування

податкового законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та з інших питань. Даною постановою передбачається, що вищезазнані функції у сфері правоохоронної діяльності здійснюватиме Державна фіскальна служба України, що припиняється у зв'язку з реорганізацією, до завершення здійснення заходів з утворення нового органу з розслідування фінансових злочинів. Державна фіскальна служба України має повний доступ до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, інших реєстрів, банків і баз даних, ведення яких покладено законодавством на Державну податкову службу України та Державну митну службу України. Отже, підрозділи податкової міліції у складі Державної фіскальної служби України продовжують здійснювати повноваження та виконувати функції з реалізації державної політики у сфері боротьби із правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, виконують оперативно-розшукову, кримінальну процесуальну й охоронну функції до завершення здійснення заходів з утворення центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання кримінальним правопорушенням, виявлення, припинення, розслідування та розкриття таких правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави або місцевого самоврядування, що віднесені до підслідності відповідно до Кримінального процесуального кодексу України.

Унаслідок ухвалення постанови Кабінету Міністрів України № 846 від 25 вересня 2019 р. склалася ситуація, коли остаточно та кінцева реорганізація Державної фіскальної служби України відбудеться після того, як буде створений центральний орган виконавчої влади, на який буде покладено повноваження щодо розслідування фінансових злочинів. Варто зауважити, що сьогодні в першому читанні Парламентом прийнято за основу законопроект № 1208–2 від 18 вересня 2019 р. «Про Бюро фінансових розслідувань». Законопроектом передбачається створити Бюро фінансових розслідувань як центральний орган виконавчої влади, що утворюється Кабінетом Міністрів України, спрямовується та координується через міністра фінансів України та здійснює свою діяльність із метою запобігання, попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, віднесених законом до його підслідності. Бюро фінансових розслідувань складатиметься із центрального апарату та територіальних управлінь, зареєстрованих як юридичні особи публічного права. Також передбачається можливість переходу колишніх працівників податкової міліції на службу до Бюро на загальних підставах за результатами проведення конкурсу.

Виділяючи сервісну та правоохоронну функції Державної податкової служби України, створюючи нові нормативно-правові акти щодо її діяльності та функціонування, а також зважаючи на подальші поступові шляхи євроінтеграції України, варто наголосити, що розвиток і трансформація Державної податкової служби України тривають дотепер.

Висновки. Отже, підсумовуючи проведене дослідження, варто наголосити, що процес становлення органів контролю за дотриманням податкового законодавства був досить тривалим, супроводжувався частими змінами законодавства та зміною орієнтирів діяльності держави і суспільства загалом. Також генезис органів контролю за дотриманням податкового

законодавства в Україні свідчить про системні зміни організаційної діяльності, що, безперечно, є негативним явищем. Інституційні зміни, які відбувалися в організаційній формі діяльності контролюючих органів, часто були політизованими та не мали науково обґрунтованих підходів, що в подальшому позначалося на якості їхньої діяльності. На нашу думку, найбільш вдалою організаційно-управлінською структурою контролюючого органу є та, яка нині запроваджена владою і втілюється в життя. Створення Державної податкової служби України – це правильний вектор розвитку контролюючих органів. Грамотний підхід до виконання покладених на неї функцій має позитивно вплинути на якість і ефективність функціонального призначення цього органу державної влади. Проте сьогодні нормативна організація діяльності Державної податкової служби України не завершена і потребує подальшого управлінського та політичного впливу.

Література:

1. Бандурка О.М. Реформування податкової служби – справа невідкладна. *Форум права*. 2009. № 2. С. 25–29.
2. Дорофєєва Л.М. Проблеми реформування структури контролюючих органів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. С. 9–13.
3. Олійник О.Д. Деякі питання щодо генезису розвитку фіскальних органів в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2014. Вип. 6–1. Т. 2. С. 211–214.
4. Савчук Н.В. Природна нормалізація податкових надходжень держави та їх апроксимація аналітичною функцією. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. № 9 (160). С. 174–177.
5. Чорна А.М. Шляхи вдосконалення організаційної структури Державної фіскальної служби. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 2. С. 213–217.
6. Ярема Б.П. Податковий менеджмент, курс лекцій для студентів з навчальної дисципліни «Податковий менеджмент». Львів : Магнолія, 2006. С. 220–225.
7. Яцик Т.П., Тесляр М.В. Генезис становлення та розвитку правоохоронних органів, що здійснюють досудове розслідування злочинів у сфері оподаткування. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2017. Вип. 4–5 (8–9). С. 208–214.

Slabliuk N. The State Tax Service of Ukraine: transformation from soviet times to the present

Summary. The purpose of this article is to analyze the historical development of the State Tax Service of Ukraine, to identify the main shortcomings and problems of normative fixing the foundations of the foundations of the State Tax Service of Ukraine at different intervals. Some stages of development of the State Tax Service of Ukraine are analyzed. The basic directions of improvement of the current legislative base in terms of regulation of the basics of activity bases are determined, the attention is focused on the constant changes of organizational activity of the State Tax Service of Ukraine, the main shortcomings of the current legislation are analyzed and the ways of their elimination are identified. Conclusions have been made regarding the need to improve the current legislative framework of Ukraine.

The purpose of this article is to present the genesis of the development of the State Tax Service of Ukraine and to identify the main shortcomings that were at certain intervals, as well as ways to improve them. The essence and legal nature of modern bases of activity of the State Tax Service of Ukraine are investigated. It is emphasized that the current vector of the development of the State Tax Service of Ukraine is correct and one that is aimed at the effective functioning of the State Tax Service of Ukraine. However, on the basis of the analysis of the current legislation of Ukraine, conclusions are drawn about the need for improvement of normative legal acts.

The author notes that the direction of modernization of legislation is a positive phenomenon because it encourages the legislator to introduce changes and reforms of the State Tax Service of Ukraine as a whole, since the basis of the activity of the State Tax Service of Ukraine affects the whole process of their work.

Unfortunately, it should be noted that the process of formation of bodies for monitoring compliance with the tax legislation was quite lengthy, accompanied by frequent changes in the legislation and changes in the guidelines of the state and society as a whole. Therefore, in the current conditions, when the State Tax Service of Ukraine is in constant transformation, such innovations are needed that would ensure its stable and proportional development.

Key words: State Tax Service of Ukraine, tax legislation, controlling bodies, taxpayers, public service, taxes, fees, taxation, tax system.