

15. Стрельченко О.Г. Заохочення як метод управління у сфері охорони здоров'я: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2008. 244 с.
16. Анпілогов О.В. Правове регулювання участі прокурора в адміністративному судочинстві щодо захисту прав та свобод громадянина: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2008. 196 с.
17. Шаповалова О.В. Адаптація господарського законодавства до вимог сталого розвитку: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04. Луганськ, 2007. 450 с.
18. Ішук О.І. Адміністративна юрисдикція органів прокуратури: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2011. 214 с.
19. Михальчук Т.В. Використання інформації, отриманої телекомунікаційним шляхом, у розслідуванні злочинів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. К., 2009. 222 с.

УДК 342.9

РАКУЛ О.В.

ОСОБЛИВОСТІ СТАНОВЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ

Виділено періоди, протягом яких зміни в політико-економічному та соціально-культурному житті суспільства обумовили трансформаційні процеси формування та реалізації фінансової політики на теренах нашої країни. Констатовано, що не можна стверджувати про завершення процесу розвитку законодавства, яке регулює фінансову політику України. Цей процес є неперервним і нескінченним, оскільки фінансова політика безпосередньо залежить від соціальних, економічних і політичних процесів, що відбуваються не лише в Україні, а й в усьому світі.

Ключові слова: *фінансова політика, адміністративно-правове регулювання, адміністративне законодавство, органи державної влади, ефективність, удосконалення.*

Выделены периоды, в течение которых изменения в политико-экономической и социально-культурной жизни общества обусловили трансформационные процессы формирования и реализации фискальной политики в нашей стране. Констатируется, что нельзя утверждать о завершении процесса развития законодательства, регулирующего фискальную политику Украины. Этот процесс непрерывный и бесконечный, поскольку фискальная политика напрямую зависит от социальных, экономических и политических процессов, происходящих не только в Украине, но и во всем мире.

Ключевые слова: *фискальная политика, административно-правовое регулирование, административное законодательство, органы государственной власти, эффективность, совершенствование.*

The periods during which changes in the politico-economic, socio-cultural life of society have led to the transformation processes of the formation and implementation of fiscal policy in our country. It was stated that it is impossible to assert the completion of the legislative development process that regulates Ukraine's fiscal policy. This process is continuous and endless, since fiscal policy depends directly on social, economic and political processes that take place not only in Ukraine but also throughout the world.

Key words: *fiscal policy, administrative-legal regulation, administrative law, state authorities, efficiency, improvement.*

Вступ. Дослідження сучасних проблем адміністративно-правового регулювання фіскальної політики України, а також пошук способів їх вирішення є неможливим без розгляду історичного досвіду управління зазначеною сферою. Окремі елементи фіскальної політики були характерні ще для перших державних утворень, які існували на території сучасної України. Більш-менш належного адміністративно-правового регулювання фіскальна політика набула лише в період Київської Русі як центру зародження державності. Хоча в той період цілісної фіскальної політики ще не було, а неврегульованість процесу справляння податків уможлилювала численні зловживання збирачів податків.

В історичних джерелах за цей період уперше було вжито такий термін, як «мита», що в подальшому застосовували в різних варіаціях: «мита», «митна ізба», «митний збір». Запровадження мита в Київській Русі було зумовлено тим, що через її землі проходили транзитні шляхи, велась інтенсивна торгівля з різними народами і племенами, передусім із Візантією, яка була основним ринком збуту для багатьох слов'янських товарів [1].

Постановка завдання. Метою статті є аналіз особливостей становлення адміністративно-правового регулювання фіскальної політики в Україні.

Результати дослідження. Єдиним джерелом адміністративно-правового регулювання фіскальної політики того часу були укази князя та міжнародні договори. Так, згідно з договором київського князя Ігоря з візантійським імператором (945 р.), договірні сторони зобов'язувались гарантувати безпеку своїх купців (гостей), які вели торгівлю, мали право регламентувати обсяги оптових закупок і ціни на них, здійснювати відповідну сертифікацію товарів. Отож цей договір передбачав основні елементи міжнародної торгівлі, які наявні й сьогодні [1].

Цікаво, що в аналізований період формування політики державних надходжень відбувалося більш активно порівняно з політикою державних витрат. Першим податком Київської Русі вважають оброк – плата за користування предметами, яку стягували як із завойованих племен, так і з одноплемінників на засадах консолідованої відповідальності. Кошти, отримані від оброку, витрачали на утримання княжої дружини, створеної для захисту господарства. Державну казну поповнювали також дарами й поклонами, що добровільно підносили князю общинники в натуральній формі. Особливістю таких надходжень було те, що підношення мали не систематичний, а випадковий характер.

Тож на території Київської Русі, як і в інших державах того часу, «війна породжувала податки». Основу доходів казни становили дари, поклони, оброк і данина, що мали нестабільний і неупорядкований характер.

Упродовж 945–957 рр. княгинею Ольгою було започатковано стабільне стягнення податків, що певним чином упорядкувало фінансову систему Русі. Розмір данини залишався не однаковий для всіх: існували податкові пільги для князівських слуг і духовенства, яких звільняли від сплати данини.

За часів князя Володимира вперше відбулася диференціація державних доходів за цільовим призначенням. Так, разом із податками, які були призначені на утримання князя та його дружини, з'явилась церковна десятина – податок, що спрямовувався на забезпечення потреб духовенства та сплачувався як добровільні пожертви на користь церкви. Надалі десятина з тимчасового перетворилась на постійний податок [2], що було зумовлено хрещенням Русі та поширенням християнства.

Найбільш важливим нормативним документом, де знайшли відображення окремі аспекти державної фіскальної політики того часу, була «Руська правда». Одна з її складових («Покон вірний») частково регламентувала тогочасну податкову систему (закріплювала, що основним прямим податком був податок на «дим», розмір якого залежав від кількості димарів і печей у дворі [3]). Непрямі податки справляли у формі торгових, перевізних і судових зборів (мит) [4].

Упродовж усього періоду існування Київської Русі (IX ст. – 30-ті рр. XII ст.) суттєвих змін у правовому регулюванні фіскальної політики не відбувалось. До того ж сама фіскальна політика була спрямована на фінансування армії та забезпечення захисту населення від ворожих посягань, а мито стягували лише з торговельних операцій.

Отже, період існування Київської Русі варто визнати початком формування політики державних доходів. Податкова система була феодально-децентралізованою. Серед її негативних рис можна виокремити неврегульованість розмірів і періодичності збору податків, їх значна кількість і різноманітність, випадковість поборів.

Чітко визначеної політики державних витрат (або її окремих елементів) на той час не існувало: кошти витрачали в разі потреби, без попереднього планування та прорахунку. Дуже ре-

тельно проблематику генези державних видатків у своїх роботах дослідила А.А. Нечай, яка запропонувала три етапи становлення системи публічних видатків та їх правового регулювання [5]:

- період існування переважно «суспільних» потреб прадержав як першого аналогу суспільних публічних потреб та відсутності механізмів правового регулювання публічних видатків;
- період існування переважно приватних потреб і, відповідно, приватних видатків у державах і появи перших актів нормативно-правового характеру, які регулювали їх здійснення;
- період існування як приватних, так і публічних потреб та приватних і публічних видатків у державі.

Запропонована класифікація в повному обсязі відображає тенденції розвитку суспільства та еволюції системи державних витрат.

Державні видатки як чітко визначена економіко-правова категорія сформувалися лише в епоху Середньовіччя. Перші згадки про них наявні в літописах XI – XIII ст.

У період феодально-роздробленої Русі (30-ті рр. XII ст. – XIV ст.) адміністративно-правове регулювання фінансової політики зазнало певних змін, зокрема було цілком передано місцевим удільним князям.

З розвитком суспільства почала вдосконалюватись і система державних надходжень. У XIV – XVI ст. за часів Великого князівства Литовського та Речі Посполитої переважали прямі податки. У цей період було ліквідовано консолідовану відповідальність общин за сплату податків і запроваджено їх справляння особисто з кожного платника васалами короля. Також запроваджено так звану розкладну форму справляння податків, за якої органи влади визначали загальну суму податкових надходжень, необхідну для фінансового забезпечення функціонування держави, що надалі розподілялась між адміністративними одиницями, а далі – між окремими платниками податку.

З одного боку, така система зумовила посилення нерівності платників податку на релігійному підґрунті, а також часткове запровадження оренди права справляти податки, а з іншого – уможливила зловживання з боку збирачів податків, які прагнули зібрати більше податків на власні потреби. Усі податки (данина, сребщина, подимщина, стація, воловщина, поголовщина, ординщина, поштучне, посощина, чинш) та натуральні платежі (хміль, дрова тощо), які надходили до казни Литовської держави, спрямовувались на утримання князівського двору, княжої адміністрації, армії, а також ведення війн [6].

В аналізований період було належним чином відпрацьовано механізм справляння грошових податків. Так, основною податковою одиницею визначали окреме селянське господарство, яке могло складатись як з одного, так і з декількох дворів (визначальним критерієм було володіння певним наділом землі).

Наприкінці XV ст. розпочалося формування нової фінансової системи, яка дещо відрізнялась від тієї, що була побудована відповідно до наявної раніше фінансової політики. Податок головню збирали у вигляді грошей і стягували як із селян, так і з посадових осіб. Окрім того, було введено нові різновиди податків: «ямські», «пищальні» (для виробництва гармат), збори міські, «засічки» (для будівництва охоронних укріплень, засік). Згодом цар Іван IV запровадив «стрілецький податок» на утримання військ, а також «полонений податок» – для викупу полонених, узятих у полон ворогом [7]. Отож протягом XV – XVI ст. на теренах України сформувалась чітка та досить дієва система надходжень до державної казни.

Наступним історичним періодом розвитку фінансової політики України є період козащини. У цей час формування системи державних надходжень і видатків відбувалось із метою розширення кола прямих реальних податків, які стягували за натуральними ознаками з окремих видів господарської діяльності. І хоча в XVI – XVII ст. податкове навантаження на українських землях було нижчим, ніж у європейських державах, досвід останніх запозичували щораз активніше.

Для аналізованого періоду характерними були інтенсивне формування української державності й турбота про поповнення державної скарбниці, оскільки лише за наявності необхідних коштів, гетьмани могли самостійно керувати державою.

Система державних надходжень XVI – XVII ст. на території України була неоднomanітна. Так, на територіях, що увійшли до складу Запорізької Січі, було запроваджено власну систему формування надходжень, яка складалась із постійних податків – «поборів» і надзвичайних податків – «стацій». Суб'єктами оподаткування були селяни й міщани. Від сплати податків звільняли лише козаків, які несли службу у війську. Ще одним джерелом поповнення казни була військова здобич («козацький хліб»). Зібрані надходження витрачали переважно на утримання війська

й організацію військових походів. А на територіях, що належали до складу Речі Посполитої було запроваджено польську систему державних надходжень, відповідно до якої шляхту й маєтки католицької церкви звільняли від сплати податків. За таких умов основне податкове навантаження лягало на селян.

Однак, попри високу ефективність і відносну стабільність, тогочасна фінансова політика не отримала належного адміністративно-правового регулювання: основним джерелом її регулювання були численні укази гетьмана.

Після смерті Богдана Хмельницького настав період Руїни, адже занепало все, що було досягнуто за часів гетьманату. Фінансова політика не стала винятком, і її розвиток перейшов у повну залежність від правових традицій і суспільно-політичних умов розвитку тих країн, під владу яких потрапили роздроблені українські землі. Так, в аналізований період більша частина українських земель історично розвивалася під впливом Російської імперії, а західні території – під впливом країн Східної Європи. Це певною мірою визначило особливості розвитку державно-го устрою, а також формування податкової політики сучасної України [8].

Отже, у XVI – XVII ст. фінансова політика на українських землях мала неоднорідний характер, що було зумовлено їх входженням до різних державних утворень.

У другій половині XVII – на початку XVIII ст. майже вся територія сучасної України увійшла до складу Російської імперії та була включена в механізм формування дохідної частини державного бюджету останньої [9]. Процеси уніфікації фінансової політики в Російській імперії та поширення російської подушної системи на українських землях відбувалися паралельно в 60–90-х рр. XVIII ст.

Урешті-решт Україна (так само, як Прибалтика та Білорусь) у фінансовому законодавстві Російської імперії отримала статус земель, «існуючих на особливих правах», або «привілейованих» [10]. Таке суспільно-політичне становище тривало протягом усього дореформеного періоду й лише в результаті реформ Олександра I відбулася остаточна уніфікація національного фінансового законодавства й державної фінансової політики.

Певні особливості мало адміністративно-правове регулювання фінансової політики царської імперії в українських губерніях у другій половині XVIII – на початку XIX ст. Для цього періоду характерним було знищення інститутів української автономії на Слобожанщині, Лівобережжі й Запоріжжі, а також приєднання до Російської імперії Правобережжя та Південної України. Фінансова політика на зазначених територіях мала певні відмінності від тієї, що провадилася в російських етнічних губерніях. Водночас вона була типовою для нових неросійських територій і залежала від багатьох внутрішніх і зовнішніх чинників. Наприклад, важливу роль відігравало ставлення місцевих еліт до Санкт-Петербурга, прояви з їх боку сепаратистських й автономістських поглядів, економічний стан регіону, ймовірність військової загрози ззовні тощо [10].

Першим документом, де було комплексно відображено інформацію про публічні доходи та витрати, став бюджет Запорізької Січі, розроблений наприкінці XVIII ст. Тогочасний бюджет було представлено у вигляді звіту про фактично зібрані доходи та здійснені видатки, що засвідчує відсутність будь-якого планування фінансової політики, а наявність лише статичної фіксації економічних процесів, які вже відбулися в суспільстві протягом певного періоду часу. Однак пізніше життя настільки ускладнювалось та урізноманітнювалось, що однієї лише констатації обсягу надходжень коштів до державної казни та обсягу їх витрат стало замало для здійснення ефективного управління економікою країни. Це створило передумови для зміни підходів щодо формування бюджету з документа-звіту на документ-прогноз із визначенням попередніх (розрахункових) обсягів доходів і розміру запланованих видатків.

Для забезпечення реалізації фінансової політики Російської імперії в другій половині XVIII – на початку XIX ст. в українських губерніях було створено систему державних і самоврядних органів, провідне місце серед яких посідали казенні палати, де зосереджувалося все фінансове управління губерній. Особисту відповідальність за своєчасне надходження податей і ліквідацію недоїмок несли губернатори, а добробут чиновників багато в чому залежав від успіхів чи невдач на зазначеному поприщі.

Досить важливу роль у реалізації фінансової політики також відігравали органи поліції, оскільки в ті часи підрозділи міністерств фінансів і державних маєтностей ще не мали власних органів примусу [11]. Зокрема, земська і міська поліції здійснювали нагляд за торгівлею алкогольними напоями та своєчасною сплатою податей, а в разі виникнення заборгованостей – забезпечували їх примусове стягнення.

Цікавим є факт, що 1810 р. в Російській імперії, до складу якої на той час входила більша частина українських земель, за вказівкою царя Олександра І М. Сперанський підготував перший «План фінансів», що містив дві частини – поточну (планову на поточний рік) та прогнозну [12], адже посилення ролі держави обумовило необхідність у перетворенні бюджету з документа-звіту на документ-прогноз, де були б визначені попередні обсяги доходів і запланованих видатків. Завдяки цьому плану керівництво царської Росії вперше побачило тісний зв'язок між різними варіантами класифікації звичайних і надзвичайних видатків у державі, з одного боку, та показниками балансу бюджетних розписів країни – з іншого. Покращенню підсумкового показника балансу державного розпису сприяло також переведення деяких видів видатків з одних категорій балансу розпису держави в інші [13].

Основним недоліком тогочасного фінансового, зокрема фіскального управління, на думку деяких науковців, була відсутність єдиного міністерства, що негативно позначалось на формуванні державного бюджету.

Вказаний недолік вдалося усунути лише в 1802 р., коли за Маніфестом Олександра І «Про заснування міністерств» було створено окреме Міністерство фінансів, у якому зосереджувалось центральне управління всіма фінансовими справами імперії. Уже в 1811 р. керування фінансами було розділено між трьома відомствами: Міністерством фінансів, яке опікувалось усіма джерелами доходів, Державним казначейством, яке відало витратами, і Державним контролером, який здійснював ревізію всіх рахунків. Ще через десять років Державне казначейство було знову включено до складу Міністерства фінансів на правах департаменту [15]. У результаті різного роду структурних реформ на початку ХІХ ст. всі місцеві фіскальні органи було уніфіковано й підпорядковано центральному управлінському апарату Російської імперії за відповідними напрямками їхньої діяльності без будь-яких регіональних відмінностей [16].

Наприкінці ХІХ ст. особливого розвитку зазнали як фінансова система Російської імперії, так і її складова – фіскальна політика. Головним керівником фінансової реформи був С. Вітте, який приділив значну увагу чинній системі промислового оподаткування. Особливістю цього періоду був розвиток системи прямих податків. Так, введено «подушний» податок, який стягувався в однаковому розмірі з кожного селянина, хоча їхні доходи могли суттєво відрізнятись. До того ж було введено «питний» (горілчаний) податок, земські та місцеві збори, натуральні повинності, а згодом – прибутково-майнові податки. Податковий тиск на українських землях, які увійшли до складу Австро-Угорщини, був дещо меншим, попри високий рівень поземельного оподаткування та фіскальні монополії.

Тож на початку ХІХ ст. національна система надходжень працювала на користь двох держав: Російської імперії, де переважали непрямі податки (акцизи), та Австро-Угорщини.

Наступним важливим етапом розвитку адміністративно-правового регулювання фіскальної політики України став післяреволюційний період. Суттєвих змін зазнали структура, види й форми бюджетних надходжень і видатків. Так, було введено фіскальну монополію на цукор і спиртні напої, що дало змогу отримати суттєве джерело надходжень до бюджету.

Основною особливістю фіскальної політики після Жовтневої революції було її спрямування на послаблення економічної бази буржуазії. З цієї метою з буржуазії стягували контрибуцію, а також було введено прибутковий податок. Однак в умовах громадянської війни і переходу до натуралізації народного господарства, усі грошові податки з часом трансформували в натуральну форму [17].

У 1918 р. на території більшості українських земель відбулася чергова зміна державного устрою – у квітні Гетьманом всієї України проголосили П. Скоропадського [18]. Одним із першочергових завдань Гетьмана стало налагодження розбалансованого народного господарства та відродження фінансової системи. Досягнення поставленої мети стало можливим лише за умови проведення ефективної фіскальної політики шляхом видання нових законів, а також удосконалення вже наявного податкового законодавства. Так, лише впродовж декількох місяців було прийнято важливі для подальшого розвитку національної фінансової системи законодавчі акти:

- Закон «Про тимчасовий державний устрій України» від 29 квітня 1918 р. Цей документ закріпив правову підґрунтя створення Фінансової Ради, вищої інституції у сфері здійснення контролю за фінансовою системою країни [19]. Окрім того, зазначений акт відновлював право приватної власності як однієї з фундаментальних цінностей;

- Закон «Про право на врожай 1918 р.», який було ухвалено 28 травня 1918 р., став важливим кроком у реалізації фіскальної політики Гетьмана. У цьому нормативно-правовому акті зазначалось, що право на врожай ярих культур, засіяних навесні 1918 р., відповідно до наказу

генерал-фельдмаршала Ейхгорна від 6 квітня 1918 р., належить тим особам, які засіяли землі [18; 20];

– Закон «Про підвищення ставки кріпосної оплати» від 25 травня 1918 р. Зазначений документ встановлював розміри кріпосної оплати, яка мала становити 6 % або від вартості маєтності, що переходить відповідно до акта, або від суми, вказаної в акті, незалежно від кількості осіб, які беруть участь в угоді [21].

Звісно, це не повний перелік нормативно-правових актів, розроблених та ухвалених за ініціативи П. Скоропадського. Однак саме вони визначають основні напрями розвитку фінансової політики в період Гетьманату, доповнюючи перший бюджет України в ролі незалежної держави.

За часів П. Скоропадського всіма податковими та фінансовими надходженнями опікувалося Міністерство фінансів Української Держави, що в травні 1918 р. мало такі відділи: Кредитова канцелярія, Державна скарбниця, Фінансові палати, палата Залізничних справ, палата Простих податків, палата Посередніх податків, палата Митних зборів та комітети з народної ощадності, комітет державних банків, а також Окремий корпус кордонної охорони [20].

Проаналізувавши результати здійснюваної в 1917–1918 рр. фінансової політики, можна виокремити низку негативних наслідків. Так, непослідовна й непередбачена податкова політика призвела до погіршення загальної соціально-економічної ситуації в країні та зумовила перехід більшої частини сільського населення на бік контрреволюціонерів.

Фінансова політика СРСР, до складу якого увійшла більша частина українських земель, розвивалась у межах Нової економічної політики (НЕП), що мала жорсткі форми вираження в Україні.

Відносини між державою і платниками податків набули максимального загострення 1929 р., коли в українські села відправили десятки тисяч робітників (так званих тисячників) для проведення кампанії розкуркулення. Такими адміністративно-командними методами радянська влада спрямувала державну податкову політику на нівелювання прибутків населення, гальмування приватногосподарчого напрямку розвитку економіки і, відповідно, соціальної політики більшовизму, запобігання можливості накопичення прибутків і власності, а також нищення приватного капіталу як такого [21].

У 1930 р. в СРСР було проведено масштабну податкову реформу, в результаті якої 86 податкових платежів і зборів було замінено двома: податком з обігу та з чистого прибутку. Їх стягнення покладалось на Народний комісаріат фінансів, тоді як місцеві податки стягували територіальні органи радянської влади. З часом виникла необхідність централізації ресурсів у суспільстві, яка відбувалася спочатку в натуральній, потім – у змішаній, а з розвитком суспільних відносин – у грошовій формі.

Видатки місцевих органів влади й управління втратили самостійність і розглядались як частина державних видатків. Причому напрями використання залучених коштів постійно змінювались. Спочатку це було залучення коштів лише для утримання державних структур і армії. З розвитком виробничих відносин сформувались загальносуспільні потреби, у яких зацікавлений кожний член суспільства та задоволення яких було можливим лише на державному рівні. Серед видатків бюджету значне місце відводили також видаткам економічного характеру, які були зумовлені проведенням націоналізації економіки країни. З огляду на це сформувався новий вид видатків – видатки децентралізованих фондів коштів соціалістичних підприємств. Наслідком такої непередбаченої фінансової політики держави, зокрема у сфері оподаткування, став голодомор 1932–1933 рр. в Україні [23].

З початком Другої світової війни підходи до формування фінансової політики було змінено та переорієнтовано на задоволення військових потреб. Зазначений підхід призвів до зростання податкового тягаря і переобтяження доходів громадян платежами на користь держави.

Німецька влада на окупованій території України встановила 25 видів грошових податків, серед яких – прибутковий податок, податки з обороту та зі спадщини тощо, а також безліч місцевих податків.

Для фінансової політики післявоєнного періоду було характерно те, що оподаткування поступово заміщували неподаткові джерела, які наповнювали бюджет. Головним таким джерелом був перерозподіл основних доходів державних підприємств та організацій.

У 1960-ті рр. з ініціативи М.С. Хрущова, було зроблено спробу поступово ліквідувати оподаткування у зв'язку з «неминучою побудовою комунізму». Передусім було заплановано знизити і згодом поступово скасувати податки з заробітної плати трудящих.

З 1980 р. для фіскальної політики СРСР характерним було поступове реформування системи обов'язкових платежів державних підприємств до бюджету. Водночас сформувалася правова база для запровадження системи податків з індивідуальних підприємств, а також із кооперативів і підприємств за участі іноземних організацій. З цією метою було прийнято низку законодавчих актів щодо оподаткування окремих сфер економічної діяльності, які згодом систематизуються в єдиному Законі СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій» від 14 червня 1990 р. Згідно з цим документом, підприємства, об'єднання й організації були зобов'язані сплачувати такі загальносоюзні податки: на прибуток, з обороту, на експорт та імпорт [23].

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що в період існування СРСР було закладено фундамент для формування фіскальної політики сучасної української держави. Однак із набуттям Україною незалежності розпочався кардинально новий етап формування новітньої парадигми державної політики, важливою складовою якої є фіскальна політика. Зміна адміністративно-територіального устрою країни, впровадження нових стандартів соціально-економічного розвитку, перегляд основних функцій, які має виконувати держава, а також низка чинників зумовили об'єктивну необхідність зміни підходів до формування державної фіскальної політики.

Суттєвий вплив на розвиток адміністративно-правового регулювання фіскальної політики незалежної України мало прийняття Постанови Ради Міністрів УРСР «Про створення державної податкової служби в Українській РСР». Відповідно до зазначеного документа, у системі Міністерства фінансів УРСР було створено державну податкову службу в складі: Державної податкової інспекції Міністерства фінансів УРСР; державних податкових інспекцій в областях, районах, містах і районах у містах. До того ж зазначений нормативно-правовий акт встановив загальну чисельність працівників державних податкових інспекцій у республіці на 1990 р.

Логічним продовженням цього напрямку адміністративно-правового регулювання стало прийняття Закону «Про державну податкову службу в Українській РСР» від 4 грудня 1990 р., який на законодавчому рівні визначив права, обов'язки і відповідальність державних податкових інспекцій під час стягнення ними податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, здійснення контролю за правильністю обчислення і сплати цих платежів, а також за дотриманням податкового законодавства. Законом було також визначено структуру й підпорядкованість податкової служби, яка створювалася при Раді Міністрів Української РСР у складі Головної державної податкової інспекції Української РСР і державних податкових інспекцій в областях, районах, містах і районах у містах [25; 26].

Було ліквідовано наявну за радянських часів уніфіковану класифікацію доходів і видатків як союзного бюджету, так і власне УРСР. З цією метою 16 липня 1992 р. Міністерство фінансів (далі – Мінфін) України ухвалило спеціальний наказ № 35, відповідно до якого було затверджено принципово нову класифікацію доходів і видатків державного та місцевих бюджетів. Ця класифікація проіснувала аж до кінця 1997 року. З 1 січня 1998 р. почала діяти нова бюджетна класифікація, розроблена Кабінетом Міністрів і Мінфіном України, затверджена Постановою Верховної Ради (далі – ВР) України від 12 липня 1996 р.

Наступним кроком у розвитку адміністративно-правового регулювання фіскальної політики в Україні стало прийняття Постанови ВР України «Про Основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» від 13 грудня 1995 р. У цьому нормативному документі затверджено основні положення податкової політики в Україні, які було розроблено Робочою групою, створеною Президією ВР України, а також доопрацьовано постійною Комісією ВР України з питань фінансів і банківської діяльності. Визначальною рисою цієї Постанови було те, що вона передбачала пом'якшення податкової політики в Україні щодо: обмеження невинуватеної диференціації ставок плати за землю і встановлення граничного рівня плати за неї; формування коштів Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення та Фонду соціального захисту інвалідів шляхом встановлення фіксованого відсотка від загального обсягу видаткової частини Державного бюджету України на відповідний рік, скасування порядку нарахування внесків до цих фондів у відсотках до фонду оплати праці; зменшення відрахувань до Фонду сприяння зайнятості населення від 2 до 1% фонду оплати праці; створення Фонду сприяння конверсії у складі Державного бюджету України; створення Державного інноваційного фонду у складі Державного бюджету України; обов'язкових відрахувань на утримання автомобільних шляхів зі спрямуванням цих коштів до відповідних бюджетів; зміни бази нарахування комунального податку тощо [27].

Не залишився осторонь адміністративно-правового регулювання державної фіскальної політики і Президент України. Так, 31 липня 1996 р. він ухвалив Указ «Про заходи щодо

реформування податкової політики», який мав на меті привести державну податкову політику у відповідність до економічних реформ, що відбувалися в Україні. Водночас в Указі були прописані норми, які захищали інтереси вітчизняних товаровиробників, а також спонукали до покращення платіжної та податкової дисципліни, що забезпечувало своєчасні надходження доходів до бюджету.

Наступним важливим етапом становлення державної фіскальної політики був 1996 р., адже 22 серпня цього року був видано Указ Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій». У ст. 6 зазначеного документа вказано, що Державній податковій адміністрації України підпорядковувались підрозділи МВС України з боротьби з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування.

Також 12 грудня 1996 р. ВР України прийняла нову Постанову «Про Основні положення податкової політики в Україні». У цьому нормативному акті зазначалось незадовільне виконання Постанови ВР України «Про Основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» від 13 грудня 1995 р., а також визначалась оновлена мета реформування системи оподаткування: сприяння стабілізації матеріального виробництва, підвищення його ефективності та задоволення державних і соціальних потреб.

Важливим кроком у розвитку адміністративно-правового регулювання фіскальної політики держави було прийняття Постанови ВР України «Про податкову політику в Україні та заходи щодо вдосконалення податкового законодавства» від 12 травня 1999 р., де було зазначено, що для податкової політики в Україні характерними є безсистемність, нестабільність, необґрунтовано високий і нерівномірний податковий тиск на суб'єктів господарювання, сприяння створенню умов для розширення тіньового сектору економіки, порушення податкового законодавства. Окрім того, зазначалось, що в Україні не відбулося очікуваного пом'якшення податкової політики, що поглибило занепад вітчизняного виробництва. Погіршився фінансовий стан підприємств та їх платоспроможність, а також значно зросла кредиторська і дебіторська заборгованість підприємств.

Тож податкова політика і реформа, яку проводили до цього часу, були визнані такими, що не відповідають інтересам економічного розвитку України і потребують суттєвого вдосконалення. З огляду на це в зазначеній Постанові ВР України визначено ключові засади вдосконалення податкової політики і податкового законодавства України.

Висновок. Отже, підсумовуючи аналіз становлення та розвитку державної фіскальної політики України в 1990-х рр., варто погодитись із думкою І.М. Цап про те, що головною проблемою фіскальної політики в Україні в аналізований період було те, що її провадили під впливом стихійних інфляційних процесів і прагнення вирішити проблему бюджетного дефіциту внаслідок необґрунтованої емісії паперових грошей і кредитної емісії. Відомо, що цей шлях є безперспективним. Податкову політику в Україні в ті часи реалізовували за відсутності цілісної концепції в умовах переходу економіки від суто адміністративних методів управління до ринкових форм господарювання [28].

Аналіз генезису адміністративно-правового регулювання фіскальної політики в Україні засвідчує досить тривалий шлях її становлення. Хоча перші спроби здійснення правового регулювання фіскальної політики датовані ще X ст., однак лише після набуття Україною незалежності фіскальна політика почала розвиватись з урахуванням національних правових традицій і соціально-економічного становища. Проте навіть сьогодні ми не можемо констатувати завершення процесу розвитку законодавства, яке регулює фіскальну політику України. Цей процес є неперервним і нескінченним, оскільки фіскальна політика безпосередньо залежить від соціальних, економічних і політичних процесів, що відбуваються не лише в Україні, а й в усьому світі.

Список використаних джерел:

1. Бараць Г.М. Критико-сравнительный анализ договоров Руси с Византией. Киев, 1910. С. 39–40.
2. Нечай Н. Від «десятини» князя Володимира до «вихода» Батия. Вісник податкової служби України. 2011. № 12. С. 20–21.
3. Нечай Н. «Руська правда» – податковий кодекс Київської Русі. Вісник податкової служби України. 2011. № 11. С. 22–23.
4. Тришак Л.С. Історичні аспекти генезису податкової системи України. Ефективна економіка. 2015. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3794???history=0&pfid=1&sample=11&ref=0>.
5. Нечай А.А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2005. 578 с.
6. Нечай Н. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV – XV ст.). Вісник податкової служби України. 2011. № 13. С. 22–23.
7. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: учебник. Харьков, 1997.
8. Минюк О.Ю. Адміністративно-правове регулювання біржової діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2010. 259 с.
9. Литвиненко Я.В. Податкова політика: навч. посіб. Київ, 2003. С. 19.
10. Орлик В.М. Податкова політика Російської імперії в Україні в дореформений період. Український історичний журнал. 2009. № 4. С. 214–218.
11. Орлик В., Маренець Л. До питання фінансової політики нацистів в окупованій Україні. Архіви України. 2005. № 1–3. С. 233–240.
12. Жибер Т.В. Бюджетний процес та його оптимізація в Україні: дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01. Київ, 2005. 230 с.
13. Россия. Министерство финансов. 1802–1902: [Ист. Обзор главнейших мероприятий фин. ведомства]. Ч. 2. СПб., 1902. С. 621;
14. Нечай А.А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2005. 578 с.
15. Российское законодательство X–XX вв.: в 9 т. М., 1998. С. 48–50.
16. Ковальчук І.В. Особливості фінансової політики на українських землях за часів Російської імперії. Порівняльно-аналітичне право. 2013. № 3–2. С. 27–30.
17. Налоги и налогообложение: учебник / под ред. Г.Б. Поляка, А.Н. Романова. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2012. 400 с.
18. Дорошенко Д. Історія України. 1917–1923 рр.: в 2 т. Т. 1. Київ, 2002.
19. Тимошук О. В. Охоронний апарат Української Держави (квітень – грудень 1918 р.). Харків, 2000. 462 с.
20. Іващенко В.А. Нормативно-правове забезпечення регулювання податкової політики гетьманату в українському селі (квітень – листопад 1918 р.). Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова. Серія 18: Економіка і право. 2011. Вип. 16. С. 128–133.
21. Гай-Нижник П.П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української держави, УСРР (1917–1930 рр.). Київ, 2006. С. 107.
22. Нечай Н. Податкова політика в СРСР. Вісник податкової служби України. 2011. № 35. С. 22–23.
23. Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации. Ростов н/Д, 2002. 480 с.;
24. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. Київ, 2004. 454 с.
25. Касьяненко М.М., Яцюк О.В., Цимбал П.В., Власова Г.П., Кузьменко О.О. Управління органами державної податкової служби України: навч. посібник. Ірпінь, 2010. 346 с.
26. Манжула А. Етапи розвитку системи державної податкової служби України. Підприємство, господарство і право. 2004. № 11. С. 85–88.
27. Про Основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні: Постанова Верховної Ради України від 13 грудня 1995 р. № 466/95-ВР. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/466/95-вр>.
28. Цап І.М. Проблеми та перспективи фінансової політики в Україні. Ефективність державного управління. 2013. Вип. 35. С. 339–345.