

УДК 336.221.4(477)

Г. Д. Болотова,
науковий співробітник,
Інститут економіко-правових
досліджень НАН України,
м. Донецьк

ВЗАЄМНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЯК ПРИНЦИП ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Розглянуто принципи податкової системи України з позиції формування партнерських відносин між державою і платниками податків — суб'єктами господарювання. Запропоновано доповнити ст. 4 Податкового кодексу України принципом взаємної відповідальності сторін податкових правовідносин і закріпити в ньому відповідний механізм його реалізації.

Ключові слова: податкова система, принципи оподаткування, принцип взаємної відповідальності, платники податків, контролюючі органи, відповідальність держави, відшкодування шкоди (збитків), незаконні рішення, дії, бездіяльність.

Податкова система в кожній країні є однією з основ економічної системи. Системоутворюючими чинниками при побудові податкової системи виступають принципи, на яких вона ґрунтується. Саме вони визначають стійкі орієнтири в розвитку податкового законодавства. Частина таких принципів закріплена нормативно, інші можуть бути виведені шляхом тлумачення. Реалізація податковою системою сукупності принципів має важливе значення, оскільки вони відносяться до основних гарантій, що забезпечують дотримання основних прав і свобод суб'єктів господарювання — платників податків.

З прийняттям Податкового кодексу України систему принципів податкової системи дещо змінено порівняно з раніше діючим Законом України «Про систему оподаткування» [1]. Крім того, податкове законодавство, враховуючи кількість змін, що останнім часом вносив в нього законодавець, ще не можна вважати стабільним. Тому актуальним залишається питання про те, чи в достатній мірі перелік існуючих принципів і конкретних норм, в яких вони знаходять своє відображення і розвиток, спрямовані на побудову партнерських відносин між державою в особі контролюючих органів і платниками податків.

У зарубіжних країнах проблема взаємовідносин між суб'єктами системи оподаткування стоїть на першому місці. У законах про податки більшості країн світу чітко визначено ступінь відповідальності обох сторін, а також розрахунок втрат, які зазнав платник податкового платежу з боку державних органів (як правило, при перевищенні останнім своїх повноважень), і принципи їх відшкодування [2, с. 12].

Окремі країни вважають концепцію прав платників податків настільки важливою, що об'єднали усі заходи, спрямовані на захист платників податків, у «хартію» або «декларацію» платників податків [3, с. 28].

Велика увага до обґрунтування принципів податкової системи обумовлена їх значним практичним значенням. Як зазначається в літературі, «дотримання науково обґрунтованих принципів оподаткування має сприяти правильному вибору й ефективному використанню податків». Однак «очевидно, що в Україні в цьому відношенні щось не в порядку. Наприклад, за критерієм зручності сплати податків фахівці Всесвітнього банку ставлять Україну на останні місця у світі. Якби податки і податкова система України були засновані на добре сконструйованих принципах, такого стану речей, мабуть, можна було б уникнути» [4, с. 44].

Метою даної статті є удосконалення Податкового кодексу України в частині принципів побудови податкової системи та усунення недоліків, що заважають поглибленню партнерських відносин між платниками податків і державою в особі контролюючих органів.

Вбачається, що податкові відносини повинні базуватися, з одного боку, на принципі відповідальності суб'єктів господарювання за взятими зобов'язаннями з дотримання податкового законодавства, а з іншого — на принципі відповідальності держави по її зобов'язанням перед суб'єктами господарювання. Що стосується відповідальності суб'єктів господарювання перед державою, то це питання вирішено в Податковому кодексі України доволі детально й послідовно, з-

© Г. Д. Болотова, 2012

крема, названі види правопорушень, суми штрафів, розрахунки пені, застосування податкової застави та адміністративного арешту, строки давності стосовно притягнення до відповідальності, порядок і підстави перевірок тощо. Ці норми викладені більше ніж у сотні статей [1].

Що ж стосується відповідальності держави перед суб'єктами господарювання, то тут картина постає зовсім інша. Податковий кодекс України в цьому плані містить тільки дві статті, які по суті тільки декларують принцип відповідальності держави перед суб'єктами господарювання — платниками податків. Так, згідно з п. 21.3 ст. 21 ПК України «школа, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органом». Пунктом 200.23 ст. 23 з боку держави на користь платників податків встановлено пеню на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України на суму, що підлягає бюджетному відшкодуванню з податку на додану вартість. Посадові особи органів Державної податкової служби та Державного казначейства України за порушення термінів відшкодування можуть бути притягнуті до дисциплінарної або кримінальної відповідальності. Відшкодування збитків (шкоди) суб'єктам господарювання за несвоєчасне і неповне бюджетне відшкодування податковим законодавством прямо не передбачено.

Отже, як вбачається з вищенаведеного, система відповідальності спрямована лише в одну сторону — проти платника податків. На практиці це призводить до того, що суб'єкти господарювання через неповернення податку на додану вартість у встановлені терміни і в повному обсязі залишаються без оборотних коштів (деякі навіть були змушені припинити свою діяльність) і несуть інші, пов'язані з цим негативні економічні наслідки, а також зазнають збитків від інших незаконних дій, рішень (бездіяльності) контролюючих органів.

Зауважимо, діюче законодавство врегулювало до певної міри повернення основної суми ПДВ, але й у цих відносинах не все гаразд, оскільки держава не повернула багатьом суб'єктам господарювання тих коштів, які вона заборгувала на протязі останніх років. Автоматичним порядком відшкодування сьогодні можуть скористатися тільки окремі суб'єкти, що відповідають найсуворішим критеріям. Що ж стосується більшості платників податків, то від них нічого

не залежить, оскільки, як зазначають самі податківці, проблеми з відшкодування ПДВ є. При цьому за Кабміном залишився «потужний важкооспорюваний важіль оперативного впливу на швидкість перебігу процедури відшкодування ПДВ» [5, с. 154]. Отже, якщо навіть в такому ясному питанні немає однозначності, то що ж говорити про інші випадки відшкодування суб'єктам господарювання шкоди (збитків), завданих незаконними рішеннями податкових органів. У цій частині кодекс не врегулював питання щодо взаємної відповідальності суб'єктів правовідносин належним чином. Це передусім стосується строків оскарження, питання виділення коштів для такого відшкодування і навіть відносно самого суб'єкта відповідальності, про що буде сказано далі. Таким чином, як бачимо, існує нагальна потреба усунути дану прогалину в законодавстві і доповнити перелік принципів податкової системи принципом взаємної відповідальності суб'єктів податкових відносин. Цей принцип, на наш погляд, повинен пронизати норми податкового законодавства і знайти реалізацію через встановлення відповідних норм, які б передбачали конкретний механізм реалізації відповідальності держави в особі податкових органів перед суб'єктами господарювання.

Принципи податкової системи можуть бути визначені як узагальнені й систематизовані погляди та вихідні ідеї, що лежать в основі податкової системи держави [6, с. 95]. У літературі пропонується з метою уникнення термінологічної плутанини поділяти принципи оподаткування на принципи податкової системи і власне принципи податків (чи принципи оподаткування). Під принципами оподаткування розуміють встановлені вимоги (керівні правила, максими), яким мають відповідати податки [4, с. 44].

Принагідно зауважимо, що в юридичній і економічній літературі податок розглядається як господарсько-правове зобов'язання платника податків перед державою, а сплата податку як господарська операція щодо його погашення [4, с. 57; 7, с. 381]. У цілому Податковий кодекс України розглядається як інструмент державного регулювання економіки, а податкові відносини як частина господарських (економічних) відносин [8, с. 12].

Що ж стосується наукового дослідження принципів податкової системи, то вони традиційно розглядаються в рамках економічної науки. Серед сучасних дослідників даної проблематики можна назвати В. П. Вишневецького, М. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляєва, А. В. Бризгаліна, І. А. Майбурова,

А. М. Соколовську [9; 10; 11; 12; 13; 14]. Зазначимо, що найбільш відомі формулювання податкових принципів запропонував у минулому столітті класик економічної науки А. Сміт. Він зробив вказівку на ті головні ознаки податків, які, на його думку, можна вважати універсальними (рівномірність, визначеність, зручність, необтяжуваність) [15, с. 589]. У теперішній час, якщо просумувати тільки найбільш відомі ідеї, загальна кількість принципів складе декілька десятків [9, с. 65].

Існує декілька напрямів класифікації складу принципів та їх змісту. На нашу думку, найбільш прийнятним є напрям, який характеризується розробкою принципів на основі їх поділу згідно функціональної призначеності. За цим критерієм традиційно виділяють економічні, організаційні і юридичні принципи податкової системи [13, с. 197–198].

Так, економічні принципи виступають базовими положеннями і стосуються доцільності й оцінки оподаткування як економічного явища. До даних принципів Податковий кодекс України відносить принцип соціальної справедливості (п. 4.1.6 ст. 4); принцип нейтральності оподаткування (п. 4.1.8 ст. 4), принцип економічності оподаткування (п. 4.1.7 ст. 4).

Організаційні принципи податкової системи визначають основні ідеї та керівні положення, згідно з якими здійснюється побудова, структурна взаємодія та розвиток податкової системи. Серед них Податковий кодекс України називає принцип стабільності (п. 4.1.9 ст. 4) і принцип рівномірності і зручності сплати податків і зборів (п. 4.1.10 ст. 4).

Важливе значення при побудові податкової системи відводиться юридичним принципам, що є основними засадами й вихідними положеннями, що визначають формування податкового права у правозастосовчій практиці. Серед них Податковий кодекс України виділяє чотири принципи:

рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації — забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (п. 4.1.2 ст. 4);

невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (п. 4.1.3 ст. 4);

презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого

нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органа (п. 4.1.4 ст. 4);

єдиний підхід до встановлення податків і зборів — визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку (п. 4.1.11 ст. 4).

Зауважимо, що будь-які принципи (у т. ч. економічні) можуть бути розглянуті в більш широкому сенсі, тобто не тільки з економічної точки зору, але й з юридичної. Так, наприклад, у ст. 4 ПК України принципу соціальної справедливості дається суто економічне трактування як принципу платоспроможності. З юридичної точки зору принцип справедливості означає, що законодавець обґрунтовано врегулював порядок сплати того чи іншого податку, а також відображає, в якому положенні між собою знаходяться держава, яка збирає податки і суб'єкти господарювання, що їх сплачують. Цей важливий аспект принципу справедливості, на жаль, не знайшов повного відображення у Податковому кодексі.

Що стосується питання про співвідношення правового положення держави і платника, уявляється, що між ними важливо посилити засади паритетності в захисті їх прав і законних інтересів і сформувані відносини, що в однаковій мірі будуватимуться на принципі рівного підпорядкування загальному господарському порядку [16, с. 66].

Аналіз змісту вищевказаних принципів, а також деяких інших норм Податкового кодексу України, що діють в їх розвиток, показує, що відносини між суб'єктами господарювання — платниками податків і державою в особі податкових органів побудовані як модель фіскальних (нерівних) відносин. Фіскальний аспект оподаткування, безумовно, є важливим, оскільки податки виникли одночасно з державою і являють собою її невід'ємний елемент, забезпечуючи фінансову основу діяльності органів влади за рахунок перерозподілу частини національного доходу. З іншого боку, уже не один рік на державному рівні декларується побудова партнерських, збалансованих відносин між Державною податковою службою України і платниками податків [17, с. 444]. С цієї точки зору перелік задекларованих Податковим кодексом України принципів побудови податкової системи є, як уже зазначалося, неповним. Тому вважаємо, що його слід допо-

внити ще одним принципом, а саме: принципом взаємної відповідальності, з однієї сторони, держави в особі контролюючих органів і платників податків, з іншої, з метою забезпечення врівноваженого балансу їх прав і законних інтересів.

Слід констатувати, що принцип взаємної відповідальності, що знайшов відображення у господарському законодавстві як у горизонтальних, так і у вертикальних відносинах ще у 80-х роках минулого століття, відсутній в податковому законодавстві [18, с. 204—220].

Сьогодні у пріоритетному положенні знаходиться держава в особі податкових органів. Так, наприклад, платник податків може вимагати повернення надлишково сплачених податків або їх відшкодування на протязі трьох років (п. 102.5 ст. 102), у той час як податкові органи можуть стягувати недоїмку на протязі шести років (п. 102.4 ст. 102), а в ряді випадків — взагалі без дотримання строку давності або до повного погашення такого платежу (п. 102.2 та п. 102.4 ст. 102). Крім того, за невиконання податкових зобов'язань платник податків сплачує значні штрафні санкції, а також несе адміністративну і кримінальну відповідальність. А за надмірне стягнення податків, необгрунтоване накладення штрафних санкцій, порушення строків адміністративного арешту, безпідставне ініціювання арешту рахунків і припинення діяльності, інші випадки завдання збитків незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю, у тому числі за не повернення або несвоєчасне повернення коштів (ПДВ), податкові органи практично не несуть ніякої відповідальності.

Крім того, податкова система має багато складностей з адмініструванням податків і перевищенням повноважень посадових осіб податкових органів, про що зазначається в літературі [19, с. 448]. Так, Податковим кодексом передбачено право податкових органів арештовувати майно підприємства терміном на 96 годин без рішення суду, чим податкова фактично може блокувати діяльність будь-якого підприємства. Передбачено нові види перевірок, у тому числі фактичні. Перелік випадків, коли можуть проводитися такі перевірки, дає підстави стверджувати, що для проведення перевірки контролюючі органи практично завжди зможуть знайти підставу і тим самим здатні тиснути на бізнес.

Крім того, Податковим кодексом України передбачено право податкових органів мати доступ до усіх документів податкового та бухгалтерського обліку, фінансової і статистичної

звітності, право оглядати виробничі площі, помешкання та інше майно, що використовується для господарської діяльності. На законодавчому рівні дозволений доступ до об'єктів оподаткування й об'єктів, що використовуються для отримання прибутку, а також до об'єктів, що можуть бути джерелом погашення боргу.

Натомість, на противагу такому розширеному повноважень податкових органів не відбулося посилення відповідальності посадових осіб і податкових органів в цілому за правопорушення з їхнього боку (у т. ч. за завдання суб'єктам господарювання збитків незаконними рішеннями, діями та бездіяльністю).

Зауважимо, що ст. 21 у Податковому кодексі, де йдеться про відповідальність податкових органів за змістом вужча, ніж це передбачено Конституцією України. Так, згідно з п. 21.3 ст. 21 ПК України «шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам». У той час як ст. 56 Конституції України передбачає, що «кожен має право на відшкодування за рахунок держави матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень». Таким чином, п. 21.3 ст. 21 ПК України вужчий за змістом, ніж ст. 56 Конституції України.

Крім того, у ПК України, як і у раніше діючому податковому законодавстві, чітко не визначені як об'єкт стягнення (джерела), так і порядок (процедура) відшкодування завданої шкоди (збитків), тобто відсутній механізм такого відшкодування. З 2010 р. відбулася спроба врегулювати питання відшкодування подібних збитків у бюджетному законодавстві. Так, підпунктом 2 пункту 9 розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України встановлено, що до законодавчого врегулювання безспірного списання коштів бюджету та відшкодування збитків, завданих бюджету, відшкодування відповідно до закону шкоди, завданої фізичній чи юридичній особі внаслідок незаконно прийнятих рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади (органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування), а також їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень, здійснюється державою (Автономною Республікою Крим, органами місцевого самоврядування) за

рахунок коштів державного бюджету (місцевих бюджетів) в межах бюджетних призначень за рішенням суду в розмірі, що не перевищує суми реальних (прямих) збитків, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [20]. У той же час Податковий кодекс України, як зазначалося вище, передбачає в якості джерела відшкодування «кошти державного бюджету, передбачені таким контролюючим органом». Наразі це різні джерела і на практиці постає питання, яку норму слід застосовувати?

Чи можуть взагалі бути джерелом відшкодування збитків «кошти державного бюджету, передбачені таким контролюючим органом»? Тут не зрозуміло, що мав на увазі законодавець: чи то кошти, які будуть виділятися контролюючими органами на цілі відшкодування збитків суб'єктам господарювання, чи збитки будуть відшкодовуватися за рахунок коштів, передбачених на утримання контролюючих органів? Розглянемо можливість практичного використання обох цих варіантів.

Перший варіант. Діюче законодавство, як і раніше, не передбачає у складі видатків, що здійснюються з державного бюджету, виділення спеціальних бюджетних асигнувань на ці цілі конкретному органу, у т. ч. податковому органу. У додатку 3 до Закону України «Про державний бюджет на 2012 рік» кошти на відшкодування збитків, завданих незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю державних органів фізичним і юридичним особам виділені окремим рядком без їх розподілу між контролюючими органами [21]. А без цього реалізувати право на відшкодування збитків, закладене у ПК України, суб'єкту господарювання практично неможливо, оскільки в Бюджетному кодексі прямо сказано, що безспірне стягнення коштів державного бюджету стосовно видатків бюджету здійснюється Державним казначейством України на підставі рішення суду в межах бюджетних призначень і наданих бюджетних асигнувань (п. 9 розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення»). Там же вказується, що рішення суду, що передбачають списання коштів за видатками, бюджетні призначення щодо яких не визначені законом про Державний бюджет України, підлягають оскарженню органами державної влади в апеляційному й касаційному порядку. Більше того, у цьому ж розділі Бюджетного кодексу України передбачається, що якщо вимоги юридичних осіб щодо відшкодування збитків все-таки будуть здійснені без відповідних бюджетних призначень, то виплачені суми підля-

гають стягненню з осіб, винних у взятті таких зобов'язань (абз. 2 п. 4 ст. 48 кодексу). Таким чином, формулювання п. 21.3 ст. 21 Податкового кодексу України йде в розріз із нормами бюджетного законодавства.

З іншої сторони, перепорою до відшкодування є те, що в якості джерел відшкодування збитків платникам податків у Бюджетному кодексі України названі і кошти державного бюджету (коли мова йде про відшкодуванні сум прямих збитків), і кошти самих контролюючих органів, передбачені таким контролюючим органом, і власні (приватні) кошти посадових і службових осіб органів державної влади (коли мова йде про відшкодуванні такої частини збитків, як упущена майнова вигода та моральна шкода) (пп. 2, 3, 10 пункту 9 розділу VI БК України). Таким чином, Бюджетний кодекс України називає в якості суб'єкта відповідальності відповідно і державу, і контролюючі органи, посадових і службових осіб цих органів.

Такий підхід до порядку і джерел відшкодування збитків, як нам уявляється, протирічить Конституції України. Адже головним, визначальним при застосуванні ст. 56 Конституції України, якою встановлені конституційні засади відповідальності держави, є наголос на те, що відповідальність перед суб'єктами господарювання в подібних випадках повинна нести саме держава, а не її посадові чи службові особи. І це логічно, так як останні здійснюють свої владні повноваження не як приватні особи у своїх інтересах, а від імені держави та в межах покладеної на них державою компетенції. Ця норма входить у протиріччя і з Податковим кодексом України, в якому взагалі не передбачено, що відшкодовувати упущену майнову вигоду та моральну шкоду будуть винні посадові особи за власні кошти, а по-друге, вона протирічить п. 17.1.11 ст. 17 Податкового кодексу України, згідно з якою суб'єкт господарювання має право «на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку». Дуже сумнівно, що він отримає таке «повне відшкодування» за рахунок коштів конкретного посадовця, враховуючи матеріальні можливості останнього. Адже в більшості випадків основна сума збитків суб'єктів господарювання від протиправних дій контролюючих органів полягає в такій складовій збитків, як неодержані доходи (упущена вигода). Ці суми можуть сягати зна-

чних розмірів. Чи зможе відшкодувати їх посадова особа? По-третє, це протирічить і ст. 20, 224, 225 Господарського кодексу України, якими передбачено, що відшкодування збитків при порушенні (обмеженні) державними органами прав власності чи інших майнових прав, що охороняються законом, інших порушень прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, є основоположним принципом господарсько-правової відповідальності. Відшкодування збитків є універсальною санкцією (що означає, що їх стягнення (відшкодування) передбачено на випадок будь-якого правопорушення, якщо інше прямо не передбачено законом), і відшкодуванню вони підлягають в повному обсязі і за всіма їх видами [22; 23, с. 363–366].

Враховуючи вищеведене, вважаємо, що нести відповідальність перед суб'єктами господарювання все-таки повинна держава, а не контролюючі органи чи їх посадові особи з їх обмеженими коштами. Останні хай притягуються до відповідальності державою в порядку регресу.

Таким чином, слід дійти висновку, що Бюджетний кодекс України у 2010 р. суттєво звужив матеріальну базу відповідальності держави. А при прийнятті Податкового кодексу не було враховано відповідних положень Бюджетного кодексу України. Отже, ці протиріччя не сприяють застосуванню цієї відповідальності і встановленню справедливих «правил гри» в економіці України.

Розглянемо другий варіант. Зауважимо, що цей варіант у 2001 р. був запроваджений у практику. Законом України «Про Державний бюджет України на 2001 рік» Державному казначейству України було надано право безспірного списання коштів, рішення про яке було прийнято державним органом, що відповідно до закону має право на його застосування, з рахунків, на яких обліковуються кошти Державного бюджету України і за рахунок яких утримуються державні органи. При реалізації цього варіанту відшкодування збитків зразу ж виникли труднощі. Не пройшло і року, як це питання стало предметом розгляду Конституційного Суду України. Верховний Суд України звернувся до нього з конституційним поданням щодо відповідності Конституції України окремих положень ст. 25 Закону України «Про Державний бюджет України на 2001 рік», якою, як уже зазначалось, кошти на утримання органів державної влади були визначені як джерела відшкодування шкоди (збитків) суб'єктам господарювання. Своє клопотання суд обґрунтував тим, що подібне

використання бюджетних коштів суперечить не тільки ст. 56 Конституції України, але й положенням окремих законів, оскільки вони в подібних випадках покладають відшкодування збитків (шкоди) саме на державу, а не на органи державної влади. Крім того, Верховний Суд України послався на те, що економічною класифікацією видатків цих органів не передбачено коштів на відшкодування такої шкоди (збитків) суб'єктам господарювання. Тому, зазначив він, для цих органів кошти Державного бюджету є єдиним джерелом фінансування їх утримання. Позицію Верховного Суду України підтримав ряд органів державної влади, зокрема, Генеральна прокуратура України, Міністерство внутрішніх справ, Служба безпеки України та інші. Вони також наголошували на тому, що не вони, а держава повинна відшкодовувати збитки, оскільки вони діють від імені держави. Відшкодування же збитків саме за рахунок коштів на утримання цих органів, на їх думку, може не просто зачіпати їх майнові інтереси і привести до нецільового використання бюджетних коштів, що забороняється, але й негативно позначитися на всій їх роботі.

Дослідивши матеріали конституційного подання, Конституційний Суд України визнав такими, що не відповідають Конституції України (є неконституційними) вищезазначені положення ст. 25 Закону України «Про Державний бюджет України на 2001 рік». Разом із тим він відзначив, що за допомогою вищезгаданих статей було здійснено спробу запровадити у відносинах з відшкодування державою збитків суб'єктам господарювання цивільно-правової, а не публічно-правової відповідальності органів державної влади, оскільки Конституція України гарантує кожному їх відшкодування за рахунок держави, а не за рахунок коштів на утримання цих органів.

Окремо зазначимо, що в законодавстві на сьогоднішній день встановлено лише порядок повернення юридичним і фізичним особам за рішенням суду надмірно та/або помилково сплачених до бюджетів податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджетів; вартості конфіскованого за рішенням суду майна, іншого майна, що переходить у власність держави, вилученого податковими, митними, правоохоронними та іншими уповноваженими органами; конфіскованої за рішенням суду національної або іноземної валюти та коштів від реалізації інших валютних цінностей, вилучених податковими, митними, правоохоронними та іншими

уповноваженими органами; відшкодування за рішенням суду з державного бюджету податку на додану вартість та/або відсотків за бюджетну заборгованість за несвоєчасно відшкодовані суми податку; стягнення за рішенням суду штрафів (відсотків), нарахованих на суми неповернутих (невідшкодованих) з бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету (п. 9 розділу VI Бюджетного кодексу України; пп. 5, 6 Порядку виконання рішень про стягнення коштів із рахунків, на яких обліковуються кошти державного та місцевих бюджетів, або бюджетних установ, затверджених постановою КМ України від 09.07.2008 р. № 609) [20; 24]. Як неважко зрозуміти, джерелом повернення цих коштів є не видаткова, а дохідна частина бюджету. Між тим, у всіх інших випадках відшкодування державою збитків, завданих суб'єктам господарювання незаконними рішеннями органів державної влади, за загальним правилом повинно відбуватися з видаткової частини бюджету. Але саме тут, з нашої точки зору, і відсутня належна правова регламентація механізму такого відшкодування.

На наш погляд, контролюючі органи і платники податків повинні мати рівні права і рівні можливості при захисті своїх інтересів. Обидві сторони повинні мати власний механізм реалізації відповідальності один щодо одного. Отже, існує необхідність доповнити ст. 4 Податкового кодексу України ще одним принципом — принципом взаємної відповідальності вищезазначених сторін податкових правовідносин і закріпити в ньому відповідний механізм його реалізації. Перш за все слід чітко визначити джерела стягнення збитків і врегулювати порядок відшкодування контролюючими органами цих збитків. Все це сприяло би реальному встановленню принципу взаємної відповідальності держави і платників податків.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Офіційний вісник України. — 2010. — № 92. — Том 1. — Ст. 3248.
2. Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / Я. В. Литвиненко, І. Д. Якушик. — К. : МАУП, 2002. — 208 с.
3. Фінанси : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. / О. Р. Романенко, С. Я. Огородник, М. С. Зязюн, А. А. Славкова. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К. : КНЕУ, 2003. — 387 с.
4. Вишневський В. П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики : монографія / В. П. Вишневський ;

НАН України, Ін-т економіки пром-сті. — Донецьк, 2012. — 128 с.

5. Бдуленко О. А. Податковий кодекс: проблеми з відшкодування ПДВ / О. А. Бдуленко // Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Донецьк, 11–12 листопада, 2011). — Донецьк : ДонНУЕТ ім. Михайла Туган-Барановського, 2011. — С. 152–156.

6. Демин А. Общие принципы налогообложения: анализ судебно-арбитражной практики / А. Демин // Хозяйство и право. — 1998. — № 2–3. — С. 95–100.

7. Болотова А. Д. Налоговые обязательства как вид хозяйственных обязательств / А. Д. Болотова // Финансы, учет, банки : сб. науч. тр. / под общ. ред. П. В. Егорова. — Донецк : ДонНУ, 2001. — С. 338–391.

8. Липницький Д. Х. Какому суду подведомственны налоговые споры? / Д. Х. Липницький, А. Д. Болотова // Закон и бизнес. — 2005. — № 48. — С. 12.

9. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. В. Вишневская и др. ; под общ. ред. В. П. Вишневецкого. — Донецк : ДонНТУ, ИЕП НАН Украины, 2006. — 504 с.

10. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права / Н. П. Кучерявенко. — Харьков : Константа, 1996. — 320 с.

11. Налоговое право : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. — 436 с.

12. Брызгалин А. В. Справедливость как основной принцип налогообложения / А. В. Брызгалин. — Финансы. — 1997. — № 8. — С. 28–29.

13. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. — 591 с.

14. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. / А. М. Соколовська. — К., 2010. — 326 с.

15. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов / А. Смит. — М. : Изд-во соц.-полит. лит-ры, 1962. — 684 с.

16. Знаменский Г. Л. Общественный хозяйственный порядок и законодательство / Г. Л. Знаменский. // Государство и право. — 1994. — № 4. — С. 61–69.

17. Шунькіна Г. О. Складання партнерських відносин між платниками податків та ДПС / Г. О. Шунькіна, Т. М. Саєнко, В. І. Халіна // Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Донецьк, 11–12 листопада, 2011). —

Донецьк : ДонНУЕТ ім. Михайла Туган-Барановського, 2011. — С. 444—447.

18. Мамутов В. К. Предприятие и вышестоящий хозяйственный орган / В. К. Мамутов. — Донецьк : Каштан, 2010. — 240 с.

19. Васильев В. В. Расширение полномочий налоговых органов: плюсы и минусы / В. В. Васильев, В. А. Орлова // Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки : матеріали XI Міжнарод. наук.-практ. конф. (м. Донецьк, 11—12 листопада, 2011). — Донецьк : ДонНУЕТ ім. Михайла Туган-Барановського, 2011. — С. 447—449.

20. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. // Офіційний вісник України. — 2010. — № 59. — Ст. 2047.

21. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України № 4282-VI від 22.12.2011 р. //

Офіційний вісник України. — 2011. — № 100. — Ст. 3696.

22. Хозяйственный кодекс Украины № 436-IV от 16 января 2003 г. // Офіційний вісник України. — 2003. — № 11. — Ст. 462.

23. Хозяйственные право : учебник / В. К. Мамутов, Г. Л. Знаменский, В. В. Хахулин и др. ; под ред. В. К. Мамутова. — Киев : Юринком Интер, 2002. — 912 с.

24. Про затвердження Порядку виконання рішень про стягнення коштів з рахунків, на яких обліковуються кошти державного та місцевих бюджетів, або бюджетних установ : Постанова КМ України № 609 від 09.07.2008 р. // Офіційний вісник України. — 2008. — № 51. — Ст. 1685.

Стаття надійшла до редакції 13.06.2012 р.

УДК 336.225(477)

Є. В. Авер'янова,

юрист II категорії,

Інститут економіко-правових

досліджень НАН України,

м. Донецьк

ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ СТИМУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ДІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Стаття присвячена проблемам реалізації функції податкової системи зі стимулювання економічної активності після прийняття Податкового кодексу України. Особливу увагу приділено поняттю та видам податкових пільг, передбачених чинним законодавством України. Проаналізовано результативність надання існуючих податкових пільг і перспективність впровадження нових видів податкового стимулювання. Надано пропозиції щодо врегулювання спірних питань і вдосконалення чинного податкового законодавства України.

Ключові слова: податкова пільга, функції оподаткування, Податковий кодекс України, спеціальний режим господарювання, спеціальний податковий режим.

В умовах активного впровадження кардинальних реформ у соціальній і економічній сферах України чи не найбільша увага приділяється створенню ефективної системи оподаткування, адже від механізму стягнення податків залежить формування доходної частини бюджету. У зв'язку з цим реформа податкової системи є одним із пріоритетів реформування, проголошених в Україні, і попри те, що податкова реформа розтягнута в часі до 2014 р., біль-

шість основних завдань щодо її реалізації припали на 2010—2011 рр. Так, вже більше року діє Податковий кодекс України [1] (далі — ПКУ), щоправда з безліччю змін і доповнень, а наприкінці минулого року до нього нарешті було внесено довгоочікувані зміни щодо спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності [2].

Тим не менш, податкове законодавство продовжує вдосконалюватися, адже податкова система повинна успішно вирішувати не лише

© Є. В. Авер'янова, 2012