

ПРОБЛЕМИ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА

УДК 336.22

DOI: 10.31359/1993-0909-2022-29-3-108

Микола Петрович Кучерявенко

*Національна академія правових наук України
Харків, Україна*

*Кафедра фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
Харків, Україна*

Ірина Миколаївна Бондаренко

*Кафедра фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
Харків, Україна*

Сергій Вікторович Брояков

*Кафедра фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
Харків, Україна*

ПОДАТОК ЯК СИСТЕМНА ДЕРЖАВНИЦЬКА КОНСТРУКЦІЯ, АБО ДО ЧОГО МОЖЕ ПРИЗВЕСТИ НЕХТУВАННЯ «ПОДАТКОВИМ ПРАВОМ»

Анотація. *Актуальність обраної проблематики полягає в тому, що на сьогоднішній день у національній практиці вищої школи відбувається системне нехтування такою навчальною дисципліною як «Податкове право». Це у свою чергу призводить до зниження фаховості спеціалістів, які у своїй майбутній практиці мають безпосереднє відношення до вирішення податкових спорів. Дане дослідження ґрунтується на цілій низці методів наукового пізнання. Підібрано цілу низку як загальнонаукових методів наукового пізнання, так і власне правових методів. У своїй системі такі методи дозволили забезпечити досягнення поставлених завдань. Розглянули проблематику викладання податкового права у вищій школі не тільки крізь призму поточного становища, але й виходячи з історичної ретроспективи. Досліджено провідні приклади зарубіжних підходів до викладання такого предмета як «Податкове право». Встановлено взаємозв'язок між належністю викладання «Податкового права» та послідовністю подальшої правозастосовчої практики. Констатовано, що системне об'єднання функцій держави та видатків державного бюджету має спиратися на відповідні гарантії, перш за все, фінансові. Головним джерелом утворення подібних фінансових гарантії якраз і є податки, за рахунок яких дер-*

жава якраз і стає спроможною реалізувати захист життя та власності. Зазначено, що вилучаючи з освітнього обігу таку дисципліну як податкове право, ми маскуємо намагання та бажання реформування тоталітарних підходів, адже при податковій недосвідченості, ми гарантуємо: а) несвоєчасне виконання податкових обов'язків громадянами; б) свавілля владних суб'єктів щодо оцінки поведінки невідготовлених та необізнаних платників; в) необізнаність податківців, порушення з їх боку. Аргументовано позицію у відповідності з якою обізнаність та зрозумілість пошуку відповіді на питання – де шукати розуміння щодо тих чи інших аспектів податкового регулювання, має ґрунтуватися на наскрізному курсі «Податкове право» при підготовці всіх кваліфікаційних різновидів юристів. Встановлено, що розвиток адміністративних судів віддзеркалює проблему штучного конфлікту юрисдикцій. Визначено витoki ревізійних намірів представників господарських судів так як значна кількість спорів за участі суб'єкта владних повноважень (принципового критерію адмінюрисдикції) розглядалися господарськими судами. Констатовано, що скорочення сфери та кількості спорів, які вирішують господарські суди призводить до намагання обґрунтувати підстави вилучення окремих різновидів спорів саме з адміністративних судів і передача їх до господарських.

Ключові слова: податки, функції держави, навчальна дисципліна, податкове право, адміністративна юрисдикція.

Mykola P. Kucheryavenko

*National Academy of Legal Sciences of Ukraine
Kharkiv, Ukraine*

Department of Financial Law

*Yaroslav Mudryi National Law University
Kharkiv, Ukraine*

Iryna M. Bondarenko

Department of Financial Law

*Yaroslav Mudryi National Law University
Kharkiv, Ukraine*

Serhii V. Broiakov

Department of Financial Law

*Yaroslav Mudryi National Law University
Kharkiv, Ukraine*

TAX AS A SYSTEMATIC GOVERNMENT INSTITUTION OR POSSIBLE CONSEQUENCES OF NEGLECTING «TAX LAW»

Abstract. *The topicality of the chosen issue is determined by the fact that currently national higher education institutions consistently neglect such academic subject as «Tax Law». As a result, there is a decrease in the level of expertise of scholars whose future practice supposes*

dealing with tax disputes directly. This study is based on a number of scientific methods of enquiry. The methodology of the study combines the relevant methods of general scientific and legal paradigms. Such combinatorial approach enabled us to achieve the intended objectives. The issues of teaching Tax Law in higher education institutions are considered not only from the perspective of current situation but also taking into account the historical context. The leading foreign experts' methods of teaching Tax Law are analysed and the relationship between appropriate teaching and consistency of further law enforcement practices is established. It is noted that systematic consolidation of functions of the State and State budget expenditure should rest on relevant guarantees, first and foremost the financial ones. The major source of providing such financial guarantees is exactly the taxes due to which the state becomes capable of protecting human life and property. It is pointed out that by leaving such academic subject as Tax Law out of educational process, we conceal the effort and desire for reforming totalitarian approaches, because tax law ignorance inevitably leads to: a) delays in the performance of tax duties by citizens; b) arbitrariness of the authorities on assessing the behaviour of untrained and ignorant taxpayers; c) lack of knowledge among revenue officers and violations on their part. This study gives reasons for the following stance: actual knowledge and comprehensibility of addressing the issue (where to find the understanding of certain aspects of tax regulation) should be based on the comprehensive course in Tax Law as a part of training all the variety of legal professionals. The development of administrative courts reveals the problem of artificial conflicts of jurisdictions. This study introduces the motives behind inspective intentions of commercial court representatives as a significant part of legal disputes involving public bodies (principled criteria of administrative jurisdiction) were considered by commercial courts. It is noted that diminishing the scope and reductions in the number of disputes considered by commercial courts, results in attempts to justify reasons for withdrawing particular types of disputes from administrative courts and transferring them to commercial courts.

Keywords: *taxes, functions of the State, academic subject, tax law, administrative jurisdiction.*

ВСТУП

Аналізуючи податкові відносини, безумовно, треба бути ознайомленими зі станом податкового законодавства. Але перш ніж зосередитись на цьому, необхідно торкнутись підстав, доцільності як виникнення, так і існування відносин оподаткування. Не забираючи хліба у філософів та теоретиків права, хотілося б зробити принциповий акцент на передумовах та підставах виникнення держави як інституту захисту. Держава як інструмент системного захисту мусить гарантувати безпеку життя та власності тих осіб, які об'єдналися в таку конструкцію. Тобто метою громадян держави є захист життя та власності всіх. Найчастіше саме в такій послідовності, але дуже часто мета захисту власності навіть переважає.

Джон Лок, досліджуючи витоки та природу державності, значення підстав, що вплинули на її утворення, акцентував увагу саме на відносинах власності, які сформувались як глибинна та обов'язкова умова появи такої форми організації суспільства. «...Кожна людина має власність у своїй власній особі. На це ніхто, крім неї немає права... І коли вона вилучає щось із загального стану,...то завдяки власній праці прилучає до неї щось таке, що виключає її із загальної власності

всіх інших людей» [1, с. 175]. Саме через власність людини на самої себе й формувались підстави оцінки її як особистості, фундаментальний ціннісний критерій. «Возлюби ближнього твого, як самого себе» (Євангеліє від Матфея 22:37-39). Тобто це не означає якусь формулу приниження, користуючись якою відносини в суспільстві мають будуватися на безумовній перевазі інтересів інших на шкоду власним інтересам. Навпаки, власна особистість є тим взірцем, ідеалом, виходячи з критеріїв оцінки якого й має формуватися відношення, повага до всіх членів суспільства.

«Бог, надавши світ у спільну власність усьому людству, наказав людині працювати, бо жила людина в бідності... Той, хто, дослухаючись до Божого наказу, обробляв, орав, засівав якусь її частину,... прилучив її до того, що вже йому належало, на що інші не мали жодних повноважень і не могли безперешкодно відібрати від нього» [1, с. 175]. Принципово важливим є акцент Джона Лока на божому походженні спільної власності, яку отримує людство для подолання бідності. Але без того, щоб не додавати до неї власних зусиль, труда реалізувати божий наказ неможливо. Саме на цих підставах виникає системна потреба в інституції, що не лише об'єднає людей, але й сформує ефективні засоби захисту: а) власності, яка примножилася власним трудом; б) труда в мирних умовах, як засобу примноження власності й мети існування людини; в) самої держави як найбільш вдалої та ефективної інституції існування суспільства.

Гарантування збереження власності та життя обумовлювало потребу в такій інституції як держава. Але при цьому виникала наступна проблема: за рахунок чого вона мала існувати? Одностайний висновок – за рахунок податків. Фактично збігається з думкою Джона Лока і позиція Давида Рікардо. У своїй роботі «Витоки політичної економії та оподаткування», аналізуючи природу податку, він підкреслює: «Податки складають ту частку продукту землі й праці країни, яка надходить у розпорядження уряду; вони завжди сплачуються в кінцевому рахунку або з капіталу, або з доходу країни» [2, с. 129]. Тобто, у цьому твердженні беззаперечно визначається діалектичний зв'язок податків та держави, окреслюється взаємозалежна конструкція, яка обумовлює два зустрічні процеси. З одного боку, податки є часткою продукту землі та труда, тобто вони з'являються лише в тому випадку, коли держава створила умови для мирної праці та сформувала засоби гарантування та захисту цього. З іншого боку, податки як частка коштів, які отримані таким шляхом, передаються від платника державі в особі уряду. У цих умовах узагальнено вони є платою державі за створення можливостей існування, захисту власності та життя.

Хотілося б підкреслити, що подібна орієнтованість щодо державницької обумовленості податків, характерна не лише для Давида Рікардо. Адам Сміт, визначаючи чотири найголовніші принципи оподаткування, підкреслював «піддані держави повинні за можливості відповідно своїй спроможності й силам приймати участь в утриманні уряду, тобто відповідно доходу, яким вони користуються

під заступництвом та захистом держави» [3, с. 547]. Треба мати на увазі, що Адам Сміт загальний наголос на спрямуванні податків на утримання уряду пов'язує зі спроможністю платників. Саме від цього залежить, з одного боку, їх участь в утриманні уряду, існуванні держави. В той же час, така можливість обумовлюється державним захистом, заступництвом держави, спираючись на який існують можливості праці та життя. Саме для цього й створюється така інституція як держава.

Поєднання власності й труда, за Джоном Локом, зумовило появу та розвиток індивідуальності особистості, діалектичне узгодження, формування балансу труда людини та панування одних людей над іншими. Саме через цей баланс інтересів закладалися умови структуризації суспільства умов співіснування різних прошарків, страт всередині держави. «Власністю людини ставало те, що не можна було відібрати від неї, коли людина докладала до цього працю. І тому орання чи обробляння землі, з одного боку, і панування – з іншого... поєднані разом. Одне надавало повноваження для іншого. А Бог, наказуючи обробляти землю, надав право на привласнення. Відтак умови людського життя, які вимагали й матеріалів для роботи, визначили поняття власності» [1, с. 179].

Надбання, які приносила власність, працьовитість людей створила об'єктивні передумови територіального розмежування виникнення та закріплення певних меж, кордонів, у рамках яких закріплювались відповідні правила, режими поведінки, умови існування та захисту власності. «...Родини розросталися, працьовитість збільшувала їхні надбання, то й володіння зростали, бо зростала потреба в них: однак на землю не було встановлено власності, оскільки нею користувались спільно... і тоді, за згодою, вони з часом становили межі власних визначених територій, погодивши границі..., встановивши за внутрішніми законами межі володіння людей з однієї спільноти» [1, с. 179]. Це призвело до відмежування територій в кордонах держави. Остання якраз і мала забезпечувати захист власників, які об'єднались в таке угруповання. При цьому йшлося про поєднання мети захисту як для збереження самої держави, так і для збереження власності та життя її громадян.

Слід відмітити, що публічні фінанси виконують надважливу роль у забезпеченні послідовного функціонування соціуму [4, с. 2855]. Така послідовність не в останню чергу закладається на первинній ланці, а саме на стадії нормотворчості. Результати такої нормотворчості повинні забезпечувати належну кореляцію прав та інтересів всіх учасників таких відносин [5, с. 2278].

1. МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

Чи можливе обґрунтування, фахове розв'язання податкового спору та прийняття виваженого судового рішення по ньому без розуміння правової природи податкових відносин? І наступне питання, яке безпосередньо витікає із попереднього: чи можливе існування збалансованого уявлення про правову природу відносин оподаткування без викладання в системі юридичної освіти такої дис-

ципліни, як «Податкове право»? Навряд чи альтернативна думка може ґрунтуватися на яких-небудь вагомих аргументах. Тобто обізнаність щодо правового регулювання податкових відносин є критично важливою для фахового юриста. В той же самий час, отримати відповідь на всі ці питання не вбачається за можливе без послідовно підібраного методологічного базису. Правильно визначена методологія – це запорука провадження системного дослідження. В нашому випадку, ми підібрали цілу низку як загальнонаукових методів наукового пізнання, так і власне правових методів. У своїй системі такі методи дозволили забезпечити досягнення поставлених завдань. Ми погляну на проблематику викладання податкового права у вищій школі не тільки крізь призму поточного становища, але й виходячи з історичної ретроспективи. Крім цього, досліджено провідні приклади зарубіжних підходів до викладання такого предмета як «Податкове право». Встановлено взаємозв'язок між належністю викладання «Податкового права» та послідовністю подальшої правозастосовчої практики. Все це було б неможливе без комплексного застосування наступних методів наукового пізнання.

Дане дослідження ґрунтується на цілій низці методів наукового пізнання. Так, одним із основних методів, які були застосовані при написанні відповідної статті виступав логічний метод, а саме аналіз та синтез. Без застосування даного методу неможливо було б розглянути окремі складові досліджуваного явища (аналіз) та на основі цілої низки складових елементів сформулювати уявлення про цілісний об'єкт дослідження (синтез). Метод дедукції дозволив сформулювати уявлення про конкретні заходи які потрібно застосовувати для реформування національної системи вищої освіти в аспекті підготовки вчених-правників. Неабияку роль у забезпеченні послідовного дослідження піднятої проблематики відіграв історичний метод. Історичний метод був застосований нами при дослідженні витоків податкового права. Також історико-правовий метод дозволив визначити етапи формування та становлення податкового права як окремо взятої підгалузі фінансового права. Що ж стосується специфіки становлення судів адміністративної юрисдикції та історичних віх формування судової практики із вирішення податкових спорів, то їх дослідження також ґрунтувалося на застосуванні історико-правового методу. Порівняльно-правовий метод дозволив забезпечити порівняння національних підходів до викладання податкового права з підходами зарубіжних держав. Системний метод було застосовано при дослідженні функцій держави. Було в рамках проваджуваного дослідження застосовано і такий прогресивний метод, як метод кейс-стаді. Так, метод кейс-стаді застосовувався при провадженні аналізу конкретних прикладів реалізації освітніх процесів у зарубіжних державах. Статистичний метод було застосовано при аналізі завантаженості Верховного Суду в контексті вирішення податкових спорів. Шляхом застосування даного методу було встановлено відсоток саме податкових спорів, які надходять до касації. Наприклад, за січень-серпень 2021 року в касаційному адміністративному суді перебувало на розгляді

51 239 заяв/справ. При цьому вони розподілились наступним чином: 25 750 (50, 25%) – судова палата з розгляду справ щодо податків і зборів та інших обов’язкових платежів; 12 762 (24, 9%) – судова палата з розгляду справ щодо захисту соціальних прав; 12 727 (24, 83%) – судова палата з розгляду справ щодо виборчого процесу та референдуму, а також захисту політичних прав громадян. При цьому констатовано, що подібне розподілення не є характерним лише для цього періоду, а є традиційним, що характеризує навантаженість та значення в системі адміністративної юрисдикції саме податкових спорів.

Основу проваджуваного дослідження становили як нормативні матеріали, так і статистична інформація. Зокрема, нормативною основою проваджуваного дослідження виступив такий кодифікований фінансово-правовий акт, як Бюджетний кодекс України. Що ж стосується статистичної інформації, то її основу формують дані Верховного Суду по розглядуваних відповідною судовою інстанцією податковим спорам.

2. РЕЗУЛЬТАТИ ТА ОБГОВОРЕННЯ

Саме гарантування безпеки життя і власності громадян формує диференційовану систему завдань та функцій держави. До функцій сучасної держави відносять: економічну, фінансову, соціальну, екологічну, гуманітарну, функцію забезпечення національної безпеки та забезпечення миру й світового порядку [6, с. 64–66]. Дуже наглядним в цьому випадку є закріплення в ст. 87 Бюджетного кодексу України видатків, що здійснюються з Державного бюджету України [7]. Цікавим виглядає те, що спираючись на зміст цієї статті можна сформулювати «фінансове обарвлення» держави – як конструкції, яка створена для забезпечення найбільш значущих завдань та функцій такої форми об’єднання громадян. Фінансування державного управління, судової влади, міжнародної діяльності здійснюється через надання коштів спеціальним суб’єктом, до повноважень якого відноситься представництво держави в цій сфері. Вищезгадані функції держави гарантовані фінансуванням за рахунок Державного бюджету України:

а) економічна: наукової і науково-технічної діяльності; державних програм підтримки регіонального розвитку та пріоритетних галузей економіки; державних програм розвитку транспорту, дорожнього господарства, зв’язку, телекомунікацій та інформатики;

б) фінансова: створення та поповнення державних запасів і резервів; обслуговування державного боргу; державних інвестиційних проектів; виплат за державними деривативами; державного фінансового забезпечення політичних партій у формах, визначених законом.

в) соціальна: культури та мистецтва; фізичної культури та спорту; проведення виборів у випадках, передбачених законом, та всеукраїнських референдумів;

г) екологічна: державних програм із ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки,

запобігання виникненню та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха;

д) гуманітарна: освіти; охорони здоров'я; соціального захисту та соціального забезпечення; програм підтримки національних і державних телерадіокомпаній, суспільного телебачення і радіомовлення, преси, книговидання, державних інформаційних агентств; програм реставрації пам'яток архітектури, спорудження (створення) пам'ятників і монументів державного значення;

є) функція забезпечення національної безпеки та забезпечення миру й світового порядку: національної оборони; правоохоронної діяльності, забезпечення безпеки держави та цивільний захист населення і територій; забезпечення функціонування установ та закладів Збройних Сил України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів, Служби безпеки України, органів цивільного захисту, які перебувають у державній власності.

Зрозуміло, що подібне системне об'єднання функцій держави та видатків державного бюджету має спиратися на відповідні гарантії, перш за все, фінансові. Головним джерелом утворення подібних фінансових гарантій якраз і є податки, за рахунок яких держава якраз і стає спроможною реалізувати захист життя та власності. В контексті цього хотілося б звернути увагу на дві обставини. По-перше, безумовне виконання податкового обов'язку щодо сплати податків, зборів, обов'язкових платежів має бути тісно пов'язано з чітким цільовим використанням коштів публічним суб'єктом на ті цілі (завдання та функції держави) щодо яких вони акумульовані за рахунок сплати податків та зборів. По-друге, без податків не лише не можна буде сформувати можливості захисту життя та власності, а й взагалі забезпечити існування держави.

Нема чого приховувати, але на сьогодні багато юридичних ЗВО виключають податкове право з переліку необхідних дисциплін для підготовки фахових юристів. Наше відношення до цього доцільно пов'язати з наступним.

1. Дійсно, колись (до початку 90-х років ХХ ст.) податкового права не було як окремої дисципліни в системі юридичної освіти. Це й зрозуміло в контексті класичного підходу тоталітарної держави. Навряд чи доцільним було б формувати юридичну дисципліну, яка б обумовлювала надбання знань та навичок щодо декількох несуттєвих платежів із громадян, кооперативів, колгоспів. Держава вилучала у підприємств фактично все, залишаючи їм можливість відновлення виробництва та формування декількох фондів. Звісно, місця для податкового права в таких умовах немає. Але з часів набуття Україною незалежності, одним із найбільш яскравих прикладів переформатування економічної моделі держави став саме розвиток податкових відносин, податкового законодавства. Тобто, вилучаючи з освітнього обігу таку дисципліну як податкове право, ми маскуємо намагання та бажання реформування тоталітарних підходів. Дійсно, при податковій недосвідченості, ми гарантуємо: а) несвоєчасне виконання податкових обов'язків

громадянами; б) свавілля владних суб'єктів щодо оцінки поведінки невідготовлених та необізнаних платників; в) необізнаність податківців, порушення з їх боку.

2. Системний підхід до наявності та співвідношення юридичних дисциплін має відображати характер та рівень розвитку суспільних відносин. Саме з цих позицій мають формуватися навички в осіб, які контролюють поведінку членів суспільства, надають юридичні послуги, будують власну поведінку відповідно до законодавчих приписів. Ні в якому разі, не ставлячи під сумнів необхідність будь-якої правової дисципліни, хотів би звернути увагу на значення податкового права з цього боку. Викладання кримінального права, кримінального процесу та інших дисциплін кримінального циклу принципово важливо, що в широкому сенсі формує гарантії утримуватись від скоєння правопорушення, злочинів. Але не кожен громадянин обов'язково стає злочинцем саме через подібну превентивну функцію права. Але кожен стає платником податків при досягненні певного віку чи умови. Саме тому знищення можливості отримання податкових знань не може відображати змістовну державницьку позицію, сприяти розвитку правової свідомості.

3. Намагання реалізувати європейський шлях України не може збігатись зі знищенням дисципліни податкового права. Оцінивши досвід викладання юридичних дисциплін в європейських вузах, можна прийти до висновку або про існування такої дисципліни в чистому вигляді, або про доведення необхідних податкових знань у межах комплексних дисциплін, шляхом об'єднання галузей знань (найчастіше економіко-правових).

Процеси реформування, які на сучасному етапі зачепили майже всі сфери суспільного життя, звісно не могли обійти боком і сферу юридичної освіти. Хотілося б щоб реформування у цій сфері відбувалося системно, виважено та послідовно, чітко відображаючи: а) сучасний стан відносин в цій сфері; б) мету, яку необхідно досягти шляхом реформування; в) методи, засоби, якими це можна зробити та, фактично, шлях від а) до б). Зрозуміло, що фахові, обґрунтовані поради можуть лише прискорити шлях України в цьому напрямку. Саме тому нам дуже цікавий досвід країн континентальної Європи (Польщі, Німеччини і т.н.), та інших, де досягнуто збалансований рівень надання послуг у сфері юридичної освіти за всіма напрямками.

Досить показовим у сенсі значення податково-правових дисциплін є саме приклад Польщі. Навчальні дисципліни податково-правового циклу в вишах Польщі входять до навчальних планів всіх класичних університетів. Саме вони є найбільшими (середня кількість студентів в кожному з них становить біля 30 тис.) та найавторитетнішими. Викладання зазначеного блоку навчальних предметів забезпечується факультетами права та управління (є звичними для структури майже всіх університетів) або факультетами права, управління та економіки (з 2001 р. такий підрозділ введений до системи Вроцлавського університету).

Загальною практикою є покладання забезпечення викладання податково-правових дисциплін на співробітників кафедр фінансового права та інших кафедр

фінансово-правового спрямування: права публічних фінансів (Університет Миколи Коперника в Торуні), економічного та фінансового права (Опольський університет). Натомість, особливе значення правового регулювання відносин в сфері оподаткування спричинило відображення цієї обставини і в назві кафедр, зокрема, побудови її з двох складових (напр., у Вармінсько-Мазурському університеті в Ольштині існує кафедра фінансового права і податкового права) або навіть призводить до утворення спеціалізованої кафедри податкового права (Лодзинський університет).

Обсяг і кількість предметів податково-правового блоку залежить від конкретної навчальної програми, від рівня (перший чи другий ступінь) вищої освіти, від курсу та від спеціалізації, яку обирають студенти. Зрозуміло, що ключовою в окресленому контексті є навчальна дисципліна «Податкове право». Цей предмет традиційно є не тільки обов'язковим, але й основним при підготовці бакалаврів (3-річна програма) за напрямком «Право» в державних університетах Польщі та при проходженні єдиної 5-річної магістерської програми «Право». При цьому він викладається як для студентів стаціонару, так і для студентів заочної форми навчання.

Важливо також зазначити, що «Податкове право» часто є не тільки обов'язковою, а й основною навчальною дисципліною при підготовці фахівців з інших напрямків. Так, цей предмет є обов'язковим для студентів, що навчаються на бакалаврською програмою «Управління» у Вармінсько-Мазурському університеті в Ольштині (6 семестр) та в Університеті Миколи Коперника в Торуні (5 семестр). У Щецинському університеті навіть реалізована деталізація податково-правових дисциплін: Загальне податкове право та Засади міжнародного і суспільного податкового права викладаються у 5 семестрі, Особливе податкове право – у 6 семестрі. У Вроцлавському університеті на бакалаврській програмі «Управління» правове регулювання оподаткування вивчається на 3 курсі в межах тільки спеціальності «Управління публічного сектору» (обов'язковими дисциплінами є Загальне податкове право та Особливе податкове право). У Щецинському університеті «Податкове право» є основною дисципліною й при підготовці бакалаврів економіко-правової спеціалізації (4 семестр).

Подальше розширення кола податково-правових дисциплін здійснюється в навчальних програмах магістерського рівня (Податкове право, Право у бізнесі, Податкове консультування тощо). Так, в Університеті Марії Кюрі-Складовської в Любліні при підготовці фахівців за напрямом «Управління» викладаються: Польське і європейське податкове право, Податкова процедура, Міжнародне податкове право. В межах бізнесово-правового напрямку вивчаються: Засади фінансового права підприємців, Податкове право підприємців, Податкова процедура щодо підприємців. 2-х річна магістерська програма «Податкове управління» Вармінсько-Мазурського університету в Ольштині включає до плану 1-го року: Загальне податкове право (2 семестр), Систему контролю та аудиту в секторі

публічних фінансів (1 семестр), Європейське податкове право (1 семестр), Міжнародне податкове право (2 семестр); до плану 2-го року: Податкові процедури (4 семестр), Цивільно-правові інститути в податковому праві (3 семестр), Застосування податкового права (3 семестр), Порівняльне податкове право (4 семестр).

Податково-правові предмети викладаються й при підготовці майбутніх працівників правоохоронних структур Польщі. І така позиція є цілком виправданою, адже без відповідних знань їм буде складно належним чином виконувати покладені повноваження. Так, при підготовці бакалаврів за напрямком «Право силових служб» в межах спеціальності «Охорона економічних інтересів суспільства» у 4 семестрі викладаються Загальне податкове право, у 5 семестрі: Публічні фінансів бюджетних одиниць та Засади Особливого податкового права.

Ми хотіли б зробити ще один наголос. Безумовно, обізнаність та зрозумілість пошуку відповіді на питання – де шукати розуміння щодо тих чи інших аспектів податкового регулювання, має ґрунтуватися на наскрізному курсі «Податкове право» при підготовці всіх кваліфікаційних різновидів юристів. У той же час, стрімкість розвитку податкових відносин, колізійність законодавства обумовлює висновок щодо більш детальної характеристики та аналізу правових засобів упорядкування податкових відносин. На цій тезі базувалася підготовка та побудова сертифікатної освітньої професійної програми «Податковий юрист», досвід щодо викладання якої кафедрою фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, налічує 6 років.

Ця сертифікатна програма передбачала вже наявність базових знань курсу «Податкове право», обізнаність у фундаментальних теоретичних правових конструкціях, які характеризували зміст податкового регулювання та сучасний стан чинного податкового законодавства. В рамках такої програми, ми зосереджували увагу на найбільш актуальних напрямках, що характеризувало природу податкових відносин. Лекції та практичні заняття в такій програмі можуть включати наступні напрями: «Правова природа та склад податкової системи України»; «Цифровізація податкових відносин»; «Податкові режими»; «Митні платежі»; «Трансфертне ціноутворення»; «Податкові процедури»; «Податкові спори»; «Відповідальність за порушення податкового законодавства»; «Міжнародне податкове право»; «Податкове право Європейського Союзу»; «Податкове планування»; «Документальне забезпечення адміністрування податків та зборів». Звісно, такий перелік податкових дисциплін не є вичерпним. Він може доповнюватись, коригуватись, залежно від запитів та перспектив розвитку податкових відносин.

І ще один аспект без оцінки якого не можна обійтися при оцінці значення податкового права. Не всі непорозуміння між суб'єктом владних повноважень та платниками податків з'ясовуються в режимі апеляційного адміністративного оскарження. Звісно, має йтися про досягнення балансу інтересів, але коли це неможливо настає етап судового вирішення податкових спорів. У свій час розв'язання таких податкових задач здійснювалось в режимі господарського судочинства.

Досягненням розвитку демократичних засад державності в Україні стала поява адміністративних судів та їх інтенсивний розвиток.

Але навіть у сьогоdnішніх умовах потужних адміністративних судів, ми хотіли б звернути увагу на відсоток саме податкових спорів, які надходять до касації. За січень-серпень 2021 року в касаційному адміністративному суді перебувало на розгляді 51 239 заяв/справ. При цьому вони розподілились наступним чином: 25 750 (50, 25%) – судова палата з розгляду справ щодо податків і зборів та інших обов'язкових платежів; 12 762 (24, 9%) – судова палата з розгляду справ щодо захисту соціальних прав; 12 727 (24, 83%) – судова палата з розгляду справ щодо виборчого процесу та референдуму, а також захисту політичних прав громадян. При цьому подібне розподілення не є характерним лише для цього періоду, а є традиційним, що характеризує навантаженість та значення в системі адміністративної юрисдикції саме податкових спорів.

Розвиток адміністративних судів віддзеркалює й проблему штучного конфлікту юрисдикцій. Витоки ревізійних намірів представників господарських судів зрозумілі, бо значна кількість спорів за участі суб'єкта владних повноважень (принципового критерію адмінюрисдикції) розглядалися господарськими судами. Більш того, скорочення сфери та кількості спорів, які вирішують господарські суди призводить до намагання обґрунтувати підстави вилучення окремих різновидів спорів саме з адміністративних судів і передача їх до господарських [8]. Необґрунтованим виглядає трансформація юрисдикцій при розгляді земельних спорів, реєстраторів, але на сьогодні з'ясовується, що й податкові спори стають предметом розгляду господарськими судами, на думку представників останніх.

Одним із останніх трендів – намагання обґрунтувати доцільність розгляду господарськими судами спорів щодо ППР підприємств, які знаходяться в режимі банкрутства. Раз банкрутство – значить господарська юрисдикція. Стосовно цього хотілося б зробити акцент на двох особливостях. По-перше, про що власне спір? Якби йшлося про розв'язання спору щодо банкрутства, тоді, безумовно, адміністративні суди не мають до цього ніякого відношення. Але спір стосується реалізації податкового обов'язку через ППР. Особливий статус суб'єкта (підприємство, що перебуває в режимі банкрутства) це вже похідне, другорядне питання. По-друге, подібний висновок (необачливий чи навмисний) призводить до шкоди державі. До вирішення спору щодо ППР (до апеляційної інстанції) зупиняється рух коштів до бюджету (або повернення їх платнику). Саме тому подібні спори доцільно вирішувати якнайшвидше. В той же час, в режимі банкрутства підприємство може перебувати не один рік, що відповідно й заморозить рух коштів в рахунок виконання податкового обов'язку. Тобто, якщо йти подібним шляхом, то ми гарантовано будемо недоотримувати значну кількість коштів, процес їх стягнення буде тривати роками.

Виходячи з вищенаведених обставин, логічним, на наш погляд, постає питання: чи можливе обґрунтування, фахове розв'язання податкового спору та при-

йняття виваженого судового рішення по ньому без розуміння правової природи податкових відносин? І наступне питання, яке безпосередньо витікає із попереднього: чи можливе існування збалансованого уявлення про правову природу відносин оподаткування без викладання в системі юридичної освіти такої дисципліни, як «Податкове право»? Навряд чи альтернативна думка може ґрунтуватися на яких-небудь вагомих аргументах. Тобто обізнаність щодо правового регулювання податкових відносин є критично важливою для фахового юриста.

ВИСНОВКИ

Таким чином було зазначено, що саме гарантування безпеки життя і власності громадян формує диференційовану систему завдань та функцій держави. Встановлено, що до функцій сучасної держави відносять: економічну, фінансову, соціальну, екологічну, гуманітарну, функцію забезпечення національної безпеки та забезпечення миру й світового порядку.

Окреслено «фінансове обарвлення» держави – як конструкцію, яка створена для забезпечення найбільш значущих завдань та функцій такої форми об'єднання громадян. Фінансування державного управління, судової влади, міжнародної діяльності здійснюється через надання коштів спеціальним суб'єктом, до повноважень якого відноситься представництво держави в цій сфері. Вищезгадані функції держави гарантовані фінансуванням за рахунок Державного бюджету України.

Констатовано, що системне об'єднання функцій держави та видатків державного бюджету має спиратися на відповідні гарантії, перш за все, фінансові. Головним джерелом утворення подібних фінансових гарантій якраз і є податки, за рахунок яких держава якраз і стає спроможною реалізувати захист життя та власності. В контексті цього хотілося б звернути увагу на дві обставини. По-перше, безумовне виконання податкового обов'язку щодо сплати податків, зборів, обов'язкових платежів має бути тісно пов'язано з чітким цільовим використанням коштів публічним суб'єктом на ті цілі (завдання та функції держави) щодо яких вони акумульовані за рахунок сплати податків та зборів. По-друге, без податків не лише не можна буде сформувати можливості захисту життя та власності, а й взагалі забезпечити існування держави.

Зазначено, що вилучаючи з освітнього обігу таку дисципліну як податкове право, ми маскуємо намагання та бажання реформування тоталітарних підходів, адже при податковій недосвідченості, ми гарантуємо: а) несвоєчасне виконання податкових обов'язків громадянами; б) свавілля владних суб'єктів щодо оцінки поведінки невідготовлених та необізнаних платників; в) необізнаність податківців, порушення з їх боку.

Аргументовано позицію у відповідності з якою обізнаність та зрозумілість пошуку відповіді на питання – де шукати розуміння щодо тих чи інших аспектів податкового регулювання, має ґрунтуватися на наскрізному курсі «Податкове право» при підготовці всіх кваліфікаційних різновидів юристів. У той же час, стрімкість розвитку податкових відносин, колізійність законодавства обумовлює

висновок щодо більш детальної характеристики та аналізу правових засобів упорядкування податкових відносин. На цій тезі базувалася підготовка та побудова сертифікатної освітньої професійної програми «Податковий юрист», досвід щодо викладання якої кафедрою фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, налічує 6 років.

Встановлено, що розвиток адміністративних судів віддзеркалює проблему штучного конфлікту юрисдикцій. Витоки ревізійних намірів представників господарських судів зрозумілі, бо значна кількість спорів за участі суб'єкта владних повноважень (принципового критерію адмінюрисдикції) розглядалися господарськими судами. Більш того, скорочення сфери та кількості спорів, які вирішують господарські суди призводить до намагання обґрунтувати підстави вилучення окремих різновидів спорів саме з адміністративних судів і передача їх до господарських.

РЕКОМЕНДАЦІЇ

Практичне значення даної статті полягає у тому, що вона піднімає цілком низку проблем пов'язаних із викладанням податкового права у національних правничих закладах вищої освіти. При цьому робиться акцент на негативному значенні для подальшої правозастосовчої практики в силу такого «пробілу» у знаннях.

Знищення можливості отримання податкових знань не може відображати змістовну державницьку позицію, сприяти розвитку правової свідомості. Не кожен громадянин обов'язково стає злочинцем, але кожен стає платником податків при досягненні певного віку чи умови. Саме тому «Податкове право» слід розглядати не тільки як обов'язкову, але і як основну навчальну дисципліну при підготовці фахівців у сфері права, економіки, менеджменту тощо.

Необґрунтованим виглядає трансформація юрисдикцій. Господарські суди не повинні перебирати на себе юрисдикційні повноваження адміністративних судів. Той аспект, що податкові спори стають предметом розгляду господарськими судами не можна назвати послідовною практикою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- [1] Лок Джон. Два трактати про правління / пер. з англ. П. Содомора. Київ : Наш Формат, 2020. 312 с.
- [2] Давид Рикардо. Начала политической экономии и налогового обложения. Москва : Гос. изд-во полит. лит., 1955. 360 с.
- [3] Смит Адам. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва : Изд-во АСТ, 2017. 547 с.
- [4] Oleksandr A. Lukashev, Ihor Y Krynytskyi, Serhii V. Broiakov Budgetary Transfer as a Tool for Financing the Health Sector: Theoretical Legal Analysis. *Wiadomości Lekarskie*, Volume LXXIII, Issue 12 Part 2, December 2020: 2855–2859. DOI: 10.36740/WLek202012225 (дата звернення 01.08.2021).
- [5] Bondarenko, I. M., et al. 2019. Peculiarities of Tax Residency of Individuals in Modern Conditions, *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, Volume X, Winter 8(46): 2277–2281. DOI: 10.14505/jarle.v10.8(46).06 (дата звернення 01.08.2021).
- [6] Теорія держави і права : підручник / О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смодинський та ін. ; за ред. О. В. Петришина. Харків : Право, 2015. 368 с.

- [7] Бюджетний кодекс України в редакції від 10.11.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
- [8] Кучерявенко М. П., Смичок Є. М. Чи може бути комерційною діяльністю щодо сплати податків?! *Юридичний вісник України*. 2020. URL: <https://yvu.com.ua/chy-mozhe-buty-komertsijnoyu-diyalnist-shhodo-splaty-podatkov/> (дата звернення 01.08.2021).

REFERENCES

- [1] Lock, J. (2020). *Two Treatises of Government* / translated from English Sodomora P. Kyiv: Our Format.
- [2] Rykardo, D. (1955). *The Beginnings of Political Economy and Taxation*. Moscow: State Publishing House of Political Literature.
- [3] Smith, A. (2017). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Moscow: AST Publishing House.
- [4] Lukashev, O. A., Krynytskyi, I. Y., & Broiakov, S. V. (2020). Budgetary Transfer as a Tool for Financing the Health Sector: Theoretical Legal Analysis. *Wiadomości Lekarskie*, LXXIII, 12(2), 2855–2859.
- [5] Bondarenko, I. M., et al. (2019). Peculiarities of Tax Residency of Individuals in Modern Conditions. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, X, 8(46), 2277–2281.
- [6] *Theory of State and Law* (2015). Petryshyn, O. V., Pogrebnyak, S. P., Smorodynsky, V. S. etc. Kharkiv: Pravo.
- [7] Budget Code of Ukraine. (2010, October). Retrived from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
- [8] Kucheryavenko, M. P., & Smychok, E. M. (2020). Can there be a commercial activity to pay taxes?! *Legal Bulletin of Ukraine*. Retrived from <https://yvu.com.ua/chy-mozhe-buty-komertsijnoyu-diyalnist-shhodo-splaty-podatkov/>

Микола Петрович Кучерявенко

Доктор юридичних наук, професор
Академік Національної академії правових наук України
Національна академія правових наук України
61024, вул. Пушкінська, 70, Харків, Україна

Перший проректор

Професор кафедри фінансового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
61024, вул. Пушкінська, 77, Харків, Україна

Ірина Миколаївна Бондаренко

Доктор юридичних наук, доцент
Доцент кафедри фінансового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
61024, вул. Пушкінська, 77, Харків, Україна

Сергій Вікторович Брояков

Доктор філософії
Асистент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
61024, вул. Пушкінська, 77, Харків, Україна

Mykola P. Kucheryavenko

Doctor of Law, Professor
Academician of the National Academy of Sciences of Ukraine
National Academy of Legal Sciences of Ukraine
61024, 70 Pushkinska Str., Kharkiv, Ukraine

First vice-rector,
Professor of the Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
61024, 77 Pushkinska Str., Kharkiv, Ukraine

Iryna M. Bondarenko

Doctor of Law, Associate Professor
Associate Professor of Department of the Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
Kharkiv, Pushkinskaya street 77, 61024

Serhii V. Broiakov

PhD in Law
Assistant of the Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
61024, 77 Pushkinska Str., Kharkiv, Ukraine

Рекомендоване цитування: Кучерявенко М. П., Бондаренко І. М., Брояков С. В. Податок як системна державницька конструкція, або до чого може призвести нехтування «податковим правом». *Вісник Національної академії правових наук України*. 2022. Т. 29. № 3. С. 108–123.

Suggested Citation: Kucheryavenko, M. P., Bondarenko, I. M., & Broiakov, S. V. (2022). Tax as a systematic government institution or possible consequences of neglecting «tax law». *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 29(3), 108–123.

Стаття надійшла / Submitted: 16.07.2022
Доопрацьовано / Revised: 16.08.2022
Схвалено до друку / Accepted: 29.08.2022