

УДК : 004.056:347.73 (336.02)

DOI: <https://doi.org/10.31359/1993-0941-2023-45-28>

---

**М. П. Кучерявенко**, д.ю.н., професор академік  
НАПрН України Головний науковий співробіт-  
ник Сектору конституційного та адміністратив-  
ного права НДІ державного будівництва та міс-  
цевого самоврядування НАПрН України перший  
проректор Національного юридичного універси-  
тету імені Ярослава Мудрого  
ORCID: 0000-0002-8020-5748

## **УЗГОДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НА МЕЖІ ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА, ЮРИСДИКЦІЙНИХ КРИТЕРІЇВ ТА ВИКЛАДАННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ ДИСЦИПЛІН**

---

***Анотація:** у статті розкрито становлення податкового законодавства України, виділені доктринальні напрями, на яких базується податкове регулювання. Розкрито методологічний підхід до визначення такого інструменту, як податок та споріднені з ним явища (збори, мита, плати) у податковій системі України, з'ясовано правова природа платежів, підстав та особливостей їх справляння. По-друге, це закріплення родової конституційної конструкції податкового обов'язку та забезпечення його виконання галузевими (чи підгалузевими — залежно від місця податкового права в системі права) засобами. Розкрито з чим пов'язується доктринальний аналіз податкового регулювання та податкового обов'язку.*

***Ключові слова:** податкове регулювання, податково-правова дисципліна*

**Мета статті :** Аналізуючи проблему чинного податкового законодавства почати треба з більш глибокого питання: держава-це інструмент системного захисту чи інструмент системного нападу? Виходячи з того, що податкові відносини узгальнено передбачають протистояння двох учасників – держави та платника, спробуємо з'ясувати співвідношення чи узгодження їх цілей. На перший погляд, мета держави – зібрати якомога більше грошей від сплати податків, тоді як мета платника – сплатити щонайменше. Але чи так це в дійсності? Для чого держава взагалі та навіщо вона нам потрібна? Навряд чи, на сьогодні існують підстави ігнорувати висновки класиків стосовно того, що метою об'єднання людей в державу був захист власності та життя. Найчастіше саме в такій послідовності, адже дуже часто мета захисту власності навіть переважала.

**Аналіз останніх публікацій :** Джон Лок, досліджуючи витoki 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» [9]. 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.

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.

Надбання, які приносила власність, працьовитість людей створила об'єктивні передумови територіального розмежування виникнення та закріплення певних меж, кордонів, в рамках яких закріплювались відповідні правила, режими поведінки, умови існування та захисту власності. 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.

**Виклад основного матеріалу :** реалізація таких завдань неможлива без грошового забезпечення, без наявності коштів, основним джерелом формування яких якраз і є податки, за рахунок яких держава 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. По-друге, без податків не лише не можна буде сформулювати можливості захисту життя та власності, а й взагалі забезпечити існування держави.

І ось ми прийшли до відповіді на діалектичне питання про співвідношення мети держави та платника в податкових відносинах. Податок — це не просто безапеляційна сплата коштів платника державі на будь-що, які держава може використовувати спираючись лише на власний розсуд та інтерес. Податок — це передача коштів платника державі з певною чітко визначеною умовою — фінансове забезпечення умов існування та життєдіяльності суспільства (медицина, освіта, управління, правопорядок тощо). Тобто, зібравши кошти від сплати податків, держава має забезпечити їх цільове використання, що забезпечить саме

існування держави. Саме для цього й сплачується податок. За-лишаючи в якості орієнтира бажання максимального отримання коштів від сплати податків та зборів, держава зацікавлена в стабільності таких надходжень, розширенні стимулів для сплати податків та зборів, бази оподаткування. Тобто, інтерес держави передбачає не короткочасну, миттєву перспективу, а формування стабільних податкових надходжень на тривалий час. В той же час, навряд чи можна безапеляційно стверджувати, що платники зацікавлені лише в мінімізації податків. Не треба забувати, що платник одночасно стає і споживачем державних послуг, які фінансуються за рахунок податків. Саме тому бажання громадян щодо якісної медицини, світла на вулицях, дотримання правопорядку, якісних шляхів не може бути гарантовано мінімізацією сплати податків та зборів. Це не можна не розуміти.

Послідовним у цій ситуації вбачається, з'ясувавши характер обов'язків зобов'язаного та владного суб'єкта, необхідність виокремити саме обумовленість одного одним, поставивши за мету досягнення балансу інтересів усіх учасників податкових відносин [3]. Дійсно, правовий статус платника податку включає облікові, реєстраційні обов'язки. Невиконання обов'язку щодо своєчасної реєстрації податкових накладних, додержання граничних строків реєстрації має пов'язуватися із поведінкою та діями платника. Саме тому послідовним є висновок, що несвоечасна реєстрація податкових накладних за своїми правовими наслідками має враховувати дві обставини: а) несвоечасна реєстрація внаслідок протиправної бездіяльності підприємства; б) несвоечасна реєстрація, як наслідок протиправної бездіяльності органів державної влади (Державної фіскальної служби, Міністерства фінансів України). Остання обставина породжує те, що реєстраційний ліміт підприємства функціонує протягом періоду, що перевіряється без урахування субвенції на погашення різниці в тарифах на послуги. В цих умовах контролюючі органи не заховають того моменту, що несвоечасність реєстрації накладних обумовлюється неможливістю поповнення електронного рахунку в системі електронного адміністрування та збільшення ліміту для реєстрації для податкових накладних [10].

Абсолютно слушним є висновок щодо відсутності на рахунок підприємств коштів у системі електронного адміністрування, яке зумовлене обставиною протиправно бездіяльності Міністерства фінансів України [11].

Але подібне розуміння не може з'явитися само по собі. Його треба обґрунтувати, донести, пояснити. Ні у кого не виникає питань щодо необхідності ознайомлення та вивчення абетки для того, щоб людина могла читати, накопичувати знання. Але чому нам забороняють та роблять усе аби ми не могли отримати елементарних знань щодо природи податкових відносин, свого податкового обов'язку. Нема чого скривати, але на сьогодні багато юридичних ВНЗ виключають податкове право з переліку необхідних дисциплін для підготовки фахових юристів.

Становлення податкового законодавства України виділило два доктринальні напрями, на яких і досі базується податкове регулювання. По-перше, це методологічний підхід до визначення такого інструменту, як податок та споріднені з ним явища (збори, мита, плати) у податковій системі України, з ясування правової природи таких платежів, підстав та особливостей їх справляння. По-друге, це закріплення родової конституційної конструкції податкового обов'язку та забезпечення його виконання галузевими (чи підгалузевими – залежно від місця податкового права в системі права) засобами. Саме тому доктринальний аналіз податкового регулювання пов'язується із доктринами податку та податкового обов'язку.

Характеристика доктрини податкового права пов'язується із принциповими рисами, властивостями, які характерні такому явищу. Подібні риси мають відображати найбільш важливі аспекти характеристики об'єктів, учасників відносин. Завдяки узагальненню таких рис формується система характеристик кожного елементу, який уособлює таку систему, деталізується сутність як усієї системи загалом, так і кожного елементу зокрема, закладаються підстави відмежування такого цілісного явища від інших. Подібні риси виступають як суттєві. Цілісну картину характеристики поняття можуть доповнювати і додаткові ознаки, які здатні слугувати у ролі критерію більш прискіпливої деталізації відповідної правової доктрини [1].

Моє відношення до цього доцільно пов'язати з наступним:

1) дійсно, колись (до початку 90-х років XX сторіччя) 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 непідготовлених 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 в межах комплексних дисциплін, шляхом об'єднання галузей знань (найчастіше економіко-правових).

Я хотів би зробити ще один наголос. Безумовно, обізнаність та розумілість 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 10 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 ви-

черпним. Він може доповнюватись, коригуватись, залежно від запитів та перспектив розвитку податкових відносин.

І ще один аспект, без якого не можна обійтись 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 йтись про досягнення балансу інтересів, але коли це неможливо настає етап судового вирішення податкових спорів. В 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.

Процеси реформування в Україні стосуються змістовних перебудов у економіці й адекватного корегування законодавчої бази. Вказане пов'язується як з досягненням відповідної досконалості галузевих законодавчих норм, так і чітким, ефективним співвідношенням галузевих режимів впливу на поведінку суб'єктів. Зазначене стосується існуючих конструкцій, але ще у більшому сенсі про це має йтись при логічному входженні нових інституцій у процеси реформування. З огляду на це безумовно важливим своєчасним вбачається розвиток системи адміністративних судів України, якість обґрунтованість їх рішень [4].

Але навіть у сьогоденних умовах потужних адміністративних судів, я хотів би 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.



**Висновки :** Навряд чи має сенс ставити питання: чи зможе суддя, який не вивчав податкового права, своєчасно та об'єктивно вирішити податковий спір. Відсутність базових знань у сфері податкових відносин демонструється і ще одним прикладом щодо судової реформи, яку не можна вважати успішно завершеною – це штучна боротьба та намагання реформування юрисдикцій збоку представників господарських судів. 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 [5]. 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.

Суперечки щодо ревізії (саме ревізії, а не логічних, доцільних та обґрунтованих змін) розмежування компетенції між адміністративними та господарськими судами не є новиною. З певною періодичністю вони породжують обґрунтовані за формою (або не зовсім) пропозиції до законодавця стосовно перекроєння вже врегульованих засад розмежування компетенції між господарськими та адміністративними судами. Є два пояснення цього процесу. По-перше, може йтися про необхідність вирішення об'єктивного протиріччя, яке склалося між розвитком суспільних відносин та відповідністю законодавчого регулювання, подолання сталих колізій, які характеризують систему законодавства. Але досить ефективна робота адміністративних судів не є свідченням такого розвитку подій. По-друге, підставою наполегливості при пропонуванні таких законодавчих змін може бути реалізація суб'єктивної індивідуальної зацікавленості [7].

На мій погляд, загальний висновок складно оскаржувати. А він, безумовно, зводиться до того, що без наявності системних знань, обізнаності щодо цих відносин у нас ніколи не буде:

а) демократичної, орієнтованої на людину держави; б) фахово-юриста та наявності збалансованої системи знань, компетентностей та навичок, якими він має володіти; в) збалансованої системи судів та успішної судової реформи, яка буде гарантувати об'єктивне вирішення спорів між державою та платниками.

#### Список використаних джерел :

1. Кучерявенко М. Доктрина податкового права. *Право України*, 2020. № 4. С. 11–20.
2. Кучерявенко М. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*, 2021. № 4. С. 172.
3. Кучерявенко М. Проблеми колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології). *Право України*, 2008, № 9. С. 57–62.
4. Кучерявенко М. П. До питання щодо визначення критерію юрисдикційності при вирішенні податкових спорів. *Фінансове право*. 2013. № 1 (23). С. 17–20.;
5. Кучерявенко М. П., Смичок Є. М. Чи є новим масований наступ на адміністративні суди. *Юридичний вісник України*. № 48 (1221), 30 листопада – 6 грудня 2018 р. С. 12;
6. Лок Джон. Два трактати про правління. Пер. з англ. Павло Содомора. Київ: Наш Формат, 2020. С. 172.
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 01 липня 2020 р. по справі № 520/3640/19.
8. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 26 лютого 2020 р. по справі № 520/7892/19.

#### References:

1. Kucheriavenko M. (2020). Doktryna podatkovoho prava. *Pravo Ukrainy*, № 4.
3. Kucheriavenko M. (2021). Pryroda podatku yak konstruktzii zustrichnoho uzghodzhennia oboviazkiv (na pryklady pidpryiemstv krytychnoi infrastruktury). *Pravo Ukrainy*, № 4.
4. Kucheriavenko M. (2008). Problemy koliziinosti finansovoho zakonodavstva u rishenniakh Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy (deiaki aspekty metodolohii). *Pravo Ukrainy*, № 9.
5. Kucheriavenko M. P. (2013). Do pytannia shchodo vyznachennia kryteriiu yurydyktsiinosti pry vyrishenni podatkovykh sporiv. *Finansove pravo*. № 1 (23).
7. Kucheriavenko M. P., Smychok Ye. M. (2018). Chy ye novym masovanyi nastup na administratyvni sudy. *Yurydychnyi visnyk Ukrainy*. № 48 (1221).

9. Lok Dzhon. Dva traktaty pro pravlinnia. Pavlo Sodomor. (Ed.).(2020). Kyiv: Nash Format.
10. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 01.07.2020 r. po spravi № 520/ 3640/ 19.
11. Postanova Druoho apeliatiiinoho administratyvnoho sudu vid 26.02.2020 r. po spravi № 520/7892/19.

**M. P. Kucheriavenko**

**Harmonization of tax regulation within the framework of current legislation,  
jurisdictional criteria and teaching of tax and legal disciplines**

***Summary :** Reform processes in Ukraine involve substantial economic restructuring and adequate adjustment of the legal framework. This is associated with both the achievement of appropriate sophistication of sectoral legislative norms and a clear, effective correlation of sectoral regimes of influence on the behavior of subjects. This applies to existing structures, but it is even more important when new institutions are logically integrated into the reform process. 3 In view of this, the development of the system of administrative courts of Ukraine and the quality of their decisions are certainly important and timely.*

*But even in today's environment of powerful administrative courts, I would like to draw attention to the percentage of tax disputes that go to cassation. In January–August 2021, the Administrative Court of Cassation considered 51,239 applications/cases. They were distributed as follows: 25,750 (50.25%) – the Judicial Chamber for consideration of cases on taxes and fees and other mandatory payments; 12,762 (24.9%) – the Judicial Chamber for consideration of cases on protection of social rights; 12,727 (24.83%) – the Judicial Chamber for consideration of cases on the electoral process and referendum, as well as protection of political rights of citizens. At the same time, such a distribution is not typical for this period only, but is traditional, characterizing the workload and importance of tax disputes in the system of administrative jurisdiction.*

*Having clarified the nature of the obliged and the authorized entity's obligations, it seems consistent in this situation to emphasize the necessity of conditionality, aiming to achieve a balance of interests of all participants in tax relations. Indeed, the legal status of a taxpayer includes accounting and registration obligations. Failure to fulfill the obligation to register tax invoices in a timely manner and to meet the registration deadlines should be linked to the behavior and actions of the taxpayer. That is why it is consistent to conclude that the untimely registration of tax invoices should take into account two circumstances*

*in terms of their legal consequences: a) untimely registration due to unlawful inaction of the company; b) untimely registration as a result of unlawful inaction of public authorities (the State Fiscal Service, the Ministry of Finance of Ukraine). The latter circumstance results in the fact that the company's registration limit operates during the period under review without taking into account the subvention to cover the difference in service tariffs. In these circumstances, the controlling authorities do not hide the fact that the late registration of invoices is caused by the impossibility of replenishing the electronic account in the electronic administration system and increasing the registration limit for tax invoices. The conclusion about the absence of funds in the electronic administration system on the accounts of enterprises is absolutely correct, which is due to the fact that the Ministry of Finance of Ukraine unlawfully failed to act.*

**Keywords :** tax regulation, tax and legal discipline