



### Олександр Савві

юрист Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, аспірант кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (Харків, Україна)  
ORCID ID: <http://orcid.org/0009-0008-9156-8908>  
savvitobe@gmail.com

УДК 347.73:336.22

## ДЕЯКІ АСПЕКТИ ДИСБАЛАНСУ ІНТЕРЕСІВ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

Анотація. Принципово важливим для ефективного й раціонального регулювання справляння податків і зборів є баланс приватних та публічних інтересів. Водночас на сьогодні непоодинокі переважання в реалізації інтересу публічного суб'єкта, що унеможлиблює досягнення сталих форм і процедур у забезпеченні ефективності податкового законодавства. Значна кількість реформ, які проводились, починаючи з 2015 р., характеризуються саме такою природою. Реформи системи оподаткування, в основі яких лежить політизованість законодавчих змін, гасла, не можуть досягти належного ефекту. Проголошене зменшення кількості податків і зборів було проведено цілком формально й досягло протилежного ефекту – збільшення податкового навантаження. Введення військового збору також відбулось з порушенням матеріальних і процедурних приписів Податкового кодексу України.

Одним із засобів досягнення ефективності податкового законодавства є судова практика, в основі якої лежать об'єктивні неупереджені рішення судів при вирішенні податкових спорів. Низка проблем у цій сфері пов'язується з ускладненням природи відносин, які породжені війною, та дискусійність визначення відповідної предметної юрисдикції.

Одним із вихідних аспектів досягнення балансу інтересів у регулюванні податкових відносин є реалізація мети підготовки фахових спеціалістів, осіб, які ґрунтовно орієнтуються у всіх складнощах регулювання податкових відносин. Саме для цього вельми актуальним є проведення методологічних і методичних змін у підготовці фахівців.

Ключові слова: податкове законодавство; публічні та приватні інтереси в податковому регулюванні; Податковий кодекс України; реформа податкового законодавства; військовий збір; практика розгляду податкових спорів; юрисдикція вирішення податкових спорів; правова освіта; методологія правової освіти.

Певна орієнтованість правових форм регулювання суспільних відносин є цілковито послідовною, бо право існує як засіб упорядкування поведінки людей у суспільстві. Організація цього упорядкування залежить від наявності та досягнення балансу інтересів між усіма суб'єктами відносин. Водночас безпосередня організація такого регулювання здійснюється шляхом забезпечення використання важелів, завдяки яким і породжуються правові приписи. Тобто йдеться про діяльність суб'єктів, причетних до нормотворення і переважання в досягненні балансу інтересів зацікавленості останніх.

Виходячи з цього, цілком об'єктивним видається віддзеркалення у правовій формі відповідних політичних інтересів. У той же час це не виключає штучного дисбалансу за нефахового імперативного протягування окремих ідей осіб або партій, які перебувають при владі. Звісно, все це не може не відображатися в окремих тенденціях законотворчості, на появі гучних гасел щодо реформування законодавства, надання законом більшої ефективності, за якими намагаються приховати поверхові, нефахові тенденції динаміки стану законодавства. Саме тому сумне враження від подібних процесів пов'язується із окремими податковими новаціями.

Показовим прикладом подібних процесів є реформування податкового законодавства. Достатньо лише декілька прикладів. Зокрема, поява Податкового кодексу України (далі – ПК України). Робота над першим варіантом проекту ПК України була завершена у 1998 р., майже одночасно з проектом Бюджетного кодексу України (завершення в 1999 р.). Але, незважаючи на це, політичні інтереси забезпечили прийняття Бюджетного кодексу України у 2000 р.<sup>1</sup>, тоді як наступний доволі тривалий період реформування податкового законодавства здійснювався з ігноруванням вимоги кодифікації податкового законодавства. Політична вимога появи ПК України була реалізована лише наприкінці 2010 р.<sup>2</sup>

Сумним прикладом політизованості законодавчих змін і намаганням обґрунтувати ефективність закону може бути також приклад реформи податкового законодавства 2015 р. Яскраве гасло стосовно того, що метою проведення податкової реформи є зменшення кількості податків, принципове зменшення податкового навантаження було настільки яскравим, наскільки і пустим. За підсумками такої реформи ніякого скорочення не відбулося, а сталося принципове збільшення податкового тиску.

По-перше, низка платежів, які до цієї реформи існували як окремі платежі, були об'єднані в один. Так, до “реформаторських” подій у якості окремих платежів ПК України закріплював рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів. Після реалізації гасла щодо скорочення кількості податків та зборів усі ці платежі увійшли до рентної плати в якості різновидів, але обов'язок щодо сплати їх скасовано не було. Тобто податковий обов'язок зі сплати таких платежів залишився в тому ж обсязі.

По-друге, такі саме наслідки відбулись і стосовно майнових платежів за рахунок об'єднання в один з трьох раніше окремо існуючих податків. Тобто до податку на майно увійшли податок на нерухоме майно, відмінне від зе-

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>> (дата звернення: 19.04.2024).

<sup>2</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 19.04.2024).

мельної ділянки; транспортний податок; плата за землю. Дивує навіть сама назва ст. 265 “Склад податку на майно” ПК України<sup>3</sup>. У подібній ситуації можна було б уявити склад податку через деталізацію елементів податкового механізму. Але об’єднання трьох самостійних податкових механізмів під штучною назвою чогось, що нагадує єдиний знаменник, не може виглядати як реформа податкової системи. Це штучна й нефахова спроба сховати саме відсутність реформування.

По-третє, з’явилися у цей же час нові платежі, яких раніше не було (військовий збір). Причому запровадження його відбулось теж нефахово, з порушенням закріплених ПК України матеріальних норм<sup>4</sup> і законотворчих процедур. Зрозуміло, що така тенденція ніяким чином не могла забезпечити і гарантувати ефективність закону в умовах регулювання податкових відносин. Відбулося навпаки.

Принципово пов’язаним з проблемністю та суперечливістю чинного податкового законодавства, на нашу думку, є системне забезпечення податково-правової фаховості учасників відносин. Неможливо сподіватись на позитивний результат і наслідки щодо організації функціонування контролюючих органів, робітники яких отримують поверхову освіту або не отримують її взагалі. Достатньо лише послатися на те, що в більшості юридичних навчальних закладів такої дисципліни, як податкове право немає. Винятком є ті університети та академії, в яких на це звертається увага.

Фахова підготовка правників обов’язково має враховувати передусім три тенденції. Перша тенденція – оцінка рівня підготовки осіб, які приходять за знаннями до юридичних навчальних закладів. Оцінка останніх тенденцій демонструє певним чином сумну картину. На початку грудня 2023 р. Організація економічного співробітництва і розвитку опублікувала підсумки тестування знань школярів віком 15 років “PISA 2022 Result The State of Learning and Equity in Education”<sup>5</sup>. Такі висновки підготовлено вже втретє: 2000 р. (32 країни), 2018 р. (79 країн), 2022 р. (81 країна). Оцінювались знання з математики, читання та науки. Найвищі показники продемонстрували школярі з Сінгапуру (математика – 575 балів, читання – 543 бали, наука – 561 бал). До топів увійшли також Ірландія, Естонія, Японія, Тайвань і т. д. Україна – відповідно 441 бал, 428 балів, 450 балів. За період з останнього тестування показники нашої країни принципово погіршились. Ще одна сумна тенденція – співвідношення між відмінниками та учнями, які не встигають опанувати шкільну програму. Якщо в топових країнах таке співвідношення 44,5 % проти 4,2 %, то в Україні лише 4,6 % школярів потрапляють до групи учнів з відмінними знаннями, тоді як 25,3 % – це ті, хто принципово відстає.

На основі цього можна зробити кілька висновків. По-перше, державне забезпечення надання освітніх послуг у галузі середньої освіти не спрацьовує.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України (н 2).

<sup>4</sup> Стаття 29 Податкового кодексу України (н 2).

<sup>5</sup> PISA 2022 Results (Volume I). The State of Learning and Equity in Education (OECD 2023) <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/53f23881-en.pdf?expires=1718776024&id=id&accname=guest&checksum=F95F7D6F07DE3721C2CBB7741009A0BD>> (accessed: 19.04.2024).

Окрім того, що і зміст, і формат надання знань не відображаються в набутті цих знань учнями, склалася практично подвійна освіта. Це означає, що, відпрацювавши на уроках у школі, діти дублюють все те саме у режимі репетиторського надбання інформації з окремих предметів. По-друге, провальна тенденція оцінки саме стосовно знань з читання (мінус 38 балів з 2018 р.) свідчить про те, що така форма передачі інформації для України не є ефективною, що потребує кардинальної зміни методики подання матеріалу. По-третє, треба враховувати, що такий продукт, як підсумок функціонування державної середньої освіти є тим, з чого найближчим часом стартуватиме вища освіта. Це передбачає й нові реформаторські підходи до коригування набуття знань на цьому рівні.

Друга тенденція – коригування методики подання матеріалу, надання освітніх послуг. Більшу ефективність на сьогодні демонструє не статичне надання інформаційного матеріалу, а вільне дискусійне спілкування викладача та студентів при розв’язанні казусів, які засновані на реальних життєвих ситуаціях, запозичені із реальної практики застосування набутих, або перспективних знань. Подібний формат має охоплювати кілька етапів у опануванні питань відповідної теми. Перший етап – надання відповідного казусу, який має зачіпати переважно всі проблемні питання окремої теми. Принципово важливим при цьому є те, що разом з казусом викладач має рекомендувати джерела, літературу, з якою треба ознайомитись та опанувати для вирішення казусу. Другий етап (приблизно тиждень) – самостійна робота студентів з наданим матеріалом, опанування літератури і формування своїх попередніх висновків щодо поставленої проблеми. Третій етап – спільне розв’язання завдання в ході дискусії між викладачем і студентами, оцінка викладачем (з відповідною аргументацією) їх висновків і бачення, що склалося щодо відповідного казусу при самостійній підготовці. Четвертий етап – підбиття підсумків і визначення остаточного бачення щодо тематики такого завдання.

Третя тенденція – запити та вимоги споживачів освітніх послуг, стейкхолдерів. Зрозуміло, що ні в якому разі реалізація їх інтересів не пов’язується з отриманням такого фахівця, який, з’являючись на роботі, потребував би перенавчання. Мета роботодавця – отримати готового фахівця, який би з першого дня своєї трудової діяльності фахово реалізовував виробничі функції. Саме тому ця тенденція є певним продовженням попередньої. На нашу думку, позитивним як щодо досягнення мети законодавчого регулювання, так і щодо гарантування ефективності закону має бути певне накладання цих двох тенденцій. Це може бути виражено в залученні практичних представників роботодавця до підготовки набувачів освітніх послуг на останніх курсах, залучення стейкхолдерів до занять як у лекційній формі, так і в формі практичних занять.

В умовах існування доволі суперечливих засад подолання наслідків недосконалості податкового законодавства та податкової освіти одним із найбільш значущих напрямів досягнення балансу інтересів суб’єктів податкових відносин є правозастосування. При цьому на першому місці стає

виважене розв'язання конфліктних ситуацій, що відображаються в рішеннях судів усіх інстанцій.

Судова практика є яскравим підтвердженням і вираженням ефективності чинного законодавства. Чіткість, виваженість законодавчих норм значно полегшує та гарантує прийняття судами об'єктивного, неупередженого рішення. Водночас необхідно констатувати, що сучасний стан як реалізації процедур законотворчості, так і якості законодавства в багатьох випадках унеможливує прийняття судами такого рішення. Конкуренція законодавчих норм, суперечливість, нефаховість редакції законодавчих актів об'єктивно спричиняє колізійність податкових законів. Треба погодитись з тим, що податкові відносини, які <...> регулюються податково-правовими нормами, завжди варіантні, колізійні, виникають і розвиваються по-різному залежно від цілей учасників відносин, їх інтересів і т. д.<sup>6</sup> Звичайно, за таких умов постає питання подолання колізій, обираючи найбільш раціональний, ефективний шлях. Зрозуміло, що найзмістовнішим подібним засобом є упорядкування системи законодавчих норм, приведення їх в узгоджене співвідношення, виключення суперечливого бачення щодо їх змісту окремими законодавчими актами. Але треба враховувати й те, що такий шлях із додержанням відповідних законотворчих процедур може зайняти дуже тривалий час.

За таких умов раціональним засобом подолання такого роду суперечностей виступає саме судова практика. Зрозуміло, що вважати прецедентне регулювання доцільним і слухним у наших умовах, навряд чи є підстави. Водночас виключати як інструмент упорядкування поведінки суб'єктів використання засобів "м'якого права" навряд чи послідовно. Треба пам'ятати, що через подібні рішення не виникає нова правова норма, але вплив на поведінку учасників все одно здійснюється безпосередньо. Це зовсім не означає характеристику судового рішення в якості форми права, як його джерела <...> Особи можуть наполягати на іншому тлумаченні норми закону, ніж тієї, яка була надана судом. Обов'язкова сила набувається такою формою тільки у випадку забезпечення її державними гарантіями<sup>7</sup>.

Проблемність подібної ситуації саме в контексті оцінки судової практики породжує проблеми на двох рівнях – внутрішньому та зовнішньому. Внутрішній рівень породжує проблеми та хиби в оцінці змісту законодавчої норми, об'єктивному та неупередженому використанні її і відповідно до цього призводить до появи суперечливого судового рішення. Але за такого стану законодавства це не можна розглядати як докір суддям. Зовнішній рівень породжує болючу тенденцію постійного коливання щодо змісту, зміни, юрисдикційних підходів у оцінці тих чи інших відносин, прийняття судових рішень.

Найбільш складними виявляються ці процеси в контексті розмежування юрисдикції адміністративних і господарських судів. Подібні суперечки, намагання ревізувати це тривають довго. Гостроти цим процесам додає

<sup>6</sup> Н Кучерявенко, *Курс налогового права: в 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права* (Легас 2004) 215.

<sup>7</sup> Кучерявенко (н 6) 537.

сучасний стан суспільних відносин, війна в Україні. Низка традиційних “мирних” спорів набуває в сучасних умовах нетрадиційного забарвлення та складності. Варто спинитись на двох прикладах, коли класичні відносини приватно-правового регулювання породжують дискусійні аспекти визначення юрисдикції суду при розв’язанні відповідних спорів. Так, традиційно цивільстичний аспект за мирних часів мав спір щодо встановлення факту спільного проживання чоловіка та жінки за відсутності реєстрації шлюбу. Зазвичай йшлося про майнові аспекти, подальшу долю дітей, що не викликало принципових сперечань юрисдикційної природи таких спорів. У сучасних умовах визначення такого факту в непоодиноких випадках пов’язується із отриманням соціальної допомоги, коли чоловік загинув. Логічним і послідовним у цій ситуації видається чітке розмежування встановлення факту спільного проживання, що має цивільно-правову природу і виникнення права на отримання соціальної допомоги. Незважаючи на те, що ці дві підстави пов’язані одна з одною, однак за природою відносин, метою, суб’єктивним складом вони принципово різняться. Більше того, намагання обґрунтувати адміністративно-юрисдикційний характер усіх цих відносин як цілісної конструкції наштовхується на припис ст. 19 Кодексу адміністративного судочинства України<sup>8</sup>, де міститься вичерпний перелік підстав звернення до адміністративного суду, серед яких така підстава не передбачена.

Певної специфічності у цій ситуації набувають і відносини, що пов’язані з примусовим відчуженням майна. У відносинах, коли перетинання митного кордону при ввезенні майна (транспортного засобу) здійснюється експедитором, особою, що виконує агентські функції, безпосередню участь бере суб’єкт владних повноважень (представляє Міністерство оборони України, територіальні громади і т. д.). Тож може скластися уявлення, що такий спір є предметом адміністративної юрисдикції. Але участь суб’єкта владних повноважень, публічного суб’єкта зовсім не означає, що в цій ситуації спір не може розглядатись судами цивільної юрисдикції. Такий спір виступає фактично спором про майнове право, право цивільне, на підставі чого виникає необхідність захисту цивільних прав позивача й зумовлює вирішення його компетентним судом цивільної юрисдикції.

## REFERENCES

### Bibliography

#### *Authored books*

1. Kucherjavenko N, *Kurs nalogovogo prava. V 6 t. T. II: Vvedenie v teoriju nalogovogo prava* (Legas 2004).

<sup>8</sup> Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>> (дата звернення: 19.04.2024).

CERTAIN ASPECTS OF IMBALANCE IN THE INTERESTS OF PARTICIPANTS  
IN TAX RELATIONS AND WAYS TO OVERCOME THEM

ABSTRACT. Striking a balance between private and public interests is crucial for effective and rational regulation of tax payments and collections. However, at present, occasional imbalances in the implementation of public interest hinder the establishment of stable forms and procedures in ensuring the effectiveness of tax legislation. Numerous reforms implemented since 2015 are characterized by such a nature. Reforms in the taxation system, based on politicized legislative changes and slogans, cannot achieve the desired effect. The proclaimed reduction of the number of taxes and fees was carried out merely formally and resulted in a reverse effect – an increase in the tax burden. The introduction of the military contribution also took place in violation of the material and procedural provisions of the Tax Code of Ukraine.

One of the means of achieving the effectiveness of tax legislation is judicial practice, which is based on objective, unbiased decisions of courts in resolving tax disputes. A number of problems in this area are associated with the complication of the nature of relations, which are generated by the war and the debatable definition of the relevant subject jurisdiction.

One of the initial aspects of achieving a balance of interests in the regulation of tax relations is the realization of the goal, the training of specialists, persons who are thoroughly oriented in all the complexities of the regulation of tax relations. It is for this that it is very important to carry out methodological and methodical changes in the training of specialists.

KEYWORDS: tax legislation; public and private interests in tax regulation; Tax Code of Ukraine; tax legislation reform; military contribution; practice of tax dispute resolution; jurisdiction of tax dispute resolution; legal education; methodology of legal education.