



Микола Кучерявенко

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук,
професор, академік НАПрН України,
перший проректор Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8020-5748>
pershuy.prorektor@nlu.edu.ua

DOI: 10.33498/Юш-2024-04-033

УДК [347.73:336.22]:378.147

СИСТЕМНІ ПІДХОДИ ДО ВИКЛАДАННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ ДИСЦИПЛІН

Анотація. Інтенсивний розвиток податкових відносин диктує потребу в підготовці досвідчених фахівців з питань оподаткування. При цьому в такій підготовці має враховуватися формування кількох рівнів обізнаності щодо правового регулювання податкових відносин. Ці рівні зумовлюють наявність базових знань для платників, знань, необхідних для реалізації повноважень податкових органів та судів.

У статті аналізується розбіжність і обґрунтовується пов'язаність метазагальнених, базових, удосконалених і комплексних курсів з податкового права. В основі підходів щодо їх розробки – потреби цільової аудиторії та перспективність використання нею податково-правових знань. Для досягнення цього проаналізовано кроки для удосконалення викладання податково-правових дисциплін від виключно лекційної підготовки, заснованої на монолозі викладача, до форм безпосереднього спілкування викладача зі студентами при розв'язанні лекційних казусів.

На завершення статті наведено приклад матеріалу, який необхідно надавати студентам для підготовки в процесі проведення лекцій у режимі діалогу з викладачем.

Ключові слова: податкове право; податкове регулювання; податково-правові дисципліни; податкові органи; система податків і зборів; податкові повноваження; податкові спори; податкова юрисдикція.

Значення набуття знань з питань правового регулювання податкових відносин складно переоцінити. В основі цього лежить обґрунтування законності, доцільності та раціональності вилучення частини коштів, що отримані юридичними та фізичними особами на законних підставах. При цьому мають бути знайдені такі правові форми перерахування коштів від платників податків державі та територіальним громадам, які виключили б підстави для конфліктів, суперечок. Саме тому знаходження виваженої, ефективної правової форми реалізації податкового обов'язку є певним запобіжником щодо виникнення суперечностей і засобом досягнення балансу між публічними та приватними інтересами.

Багатоаспектність відносин оподаткування має ґрунтуватися на можливості отримання досконалих знань та підготовки кваліфікованих фахівців у декількох напрямках.

© Микола Кучерявенко, 2024

1. У сфері своєчасного та чіткого виконання податкового обов'язку. Ця найпоширеніша сфера передбачає базову податкову свідомість, якою має володіти кожен громадянин. Принциповою відмінністю податкових відносин є те, що платниками податків фактично стають усі (за наявності відповідних умов: досягнення віку, отримання певного об'єкта, здійснення відповідної діяльності). При цьому варто звернути увагу на те, що формування таких базових податкових знань не є метою виключно платників податків, громадян. Цілком логічно виходити з того, що в сталому надходженні податків до бюджетів, своєчасному та повному виконанні податкового обов'язку платниками зацікавлена передусім держава. Саме за рахунок податків і зборів формується і гарантується її фінансова незалежність, можливість реалізовувати ті завдання та функції, задля яких вона власне й утворена¹. Тому формування узагальнених податково-правових знань є державницькою метою.

2. У сфері реалізації повноважень контролюючих органів. Залежно від компетенції контролюючих органів сфера і глибина "податкової фаховості" може коливатись від загальної обізнаності до вищого рівня кваліфікації. Тож є сенс розподілити такі органи на безпосередньо та умовно податкові. Безпосередньо податкові органи характеризуються тим, що їх виключна компетенція охоплює контроль за своєчасністю та повнотою виконання податкового обов'язку. Переважна більшість платежів, які входять до вичерпного переліку загальнодержавних і місцевих податків і зборів, формують відносини, з якими пов'язується реалізація повноважень податкових органів. Тобто ці органи створені саме для контролю за справлянням податків і зборів. Компетенція умовно податкових органів пов'язується з тим, що реалізація повноважень у сфері оподаткування здійснюється ними поряд зі своїми основними функціями, своїм призначенням. Навіть якщо виходити з формальних підстав, не всі податки та збори, які входять до вичерпного переліку згідно зі статтями 9, 10 Податкового кодексу України² (далі – ПК України), є сферою інтересу податкових органів. Справляння, наприклад, мита, транспортного податку пов'язується з реалізацією повноважень саме не податкових органів. Більше того, навіть сплата податків у специфічних умовах (наприклад, акцизного податку, податку на додану вартість при перетинанні митного кордону України) передбачає реалізацію повноважень митних, а не податкових органів.

3. У сфері розв'язання податкових спорів. Йдеться не просто про набуття фаховості суддями, які ухвалюють рішення щодо податкових спорів. А саме про те, що ці знання у сфері податків мають бути ґрунтовними, системними й комплексними. Йдеться про системний підхід до податкової обізнаності також помічників суддів, секретарів, без яких неможливе розв'язання та оформлення рішення у податковій справі. Проблема комплексності пов'язана з досі дискусійними спробами розмежування юрисдикцій при

¹ Джон Лок, *Два трактати про правління* (пер з англ Павло Содомора, Наш Формат 2020) 175.

² 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).

розв'язанні податкових спорів. У цих умовах складно навести виважені та слушні аргументи щодо перетягування різних аспектів податкових відносин до господарської або цивільної юрисдикції³. Але й досі щодо цього точаться суперечки.

Тож можна систематизувати характер податково-правових дисциплін, враховуючи типи курсів і методику викладання матеріалу. Виходячи із характеру та змісту податково-правових дисциплін, можна виділити кілька їх типів:

а) узагальнений курс з податкового права – розрахований на надання та закріплення узагальнених уявлень про природу податково-правового регулювання. Доцільно, щоб дисципліни такого характеру були наскрізними для всіх спеціальностей, а не лише для правових. Це зумовлюється реалізацією державницької мети – формування суцільної податково-правової обізнаності;

б) базовий курс з податкового права охоплює подання матеріалу на більш високому, систематизованому рівні, який пов'язаний з комплексною підготовкою юристів. Йдеться про базові, саме юридичні знання, наявність та обізнаність щодо яких принципово важлива для будь-якого юриста, незалежно від вузької спеціалізації. У тому чи іншому сенсі податково-правові аспекти містяться в багатьох галузях права. Саме тому податкові знання у фаховості юристів залежать від доцільності їх деталізації, але за наявності чітких уявлень щодо загальних конструкцій податково-правового регулювання;

в) удосконалений курс з податкового права передбачає підготовку юристів фахової спрямованості (щодо окремих спеціалізованих закладів вищої освіти або програм). Йдеться про тих юристів, професійна діяльність яких буде пов'язана з реалізацією повноважень податкових органів, судів адміністративної юрисдикції;

г) комплексний курс з податкового права. Треба зрозуміти, що найбільшої ефективності в сучасних умовах набувають комплексні міждисциплінарні, міжгалузеві курси. Саме тому, наприклад, доволі ефективними у підготовці фахових спеціалістів можуть бути курси на межі різних типів наукових знань. У цьому сенсі цілком логічно такими вважаються дисципліни, які об'єднують економічну і правову сутність податкових відносин. Податок як економічна конструкція, як економічні відносини стає податком лише в тих умовах, коли держава надає йому певну форму легалізації, коли реалізуються відповідна правова форма та правова процедура. Податковими можуть бути лише такі платежі, які законодавчо визначені⁴. Введення податку на відповідній території також пов'язується з певними податковими процедурами⁵. Саме тому розмежувати економічну природу податку і його правову

³ М Кучерявенко, 'До проблеми визначення юрисдикційності податкових спорів' [2013] 1(23) Фінансове право 17–20; М Кучерявенко, 'Налоговые споры: к проблеме юрисдикции' [2014] 6 Ежегодник украинского права 131–47; М Кучерявенко, 'Реформування юрисдикцій: "pro" чи "contra"?' (21–27 лютого 2020 р. № 7) Юридичний вісник України 6.

⁴ Див. статті 6, 9, 10 Податкового кодексу України (н 2).

⁵ Див. пункти 10.3, 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України (н 2).

форму неможливо, а комплексні знання щодо нього можна отримати саме шляхом запровадження таких курсів.

Методика подачі інформації та засобів набуття знань особами, які навчаються, також потребує докорінної зміни підходів щодо набуття податково-правових знань. Навряд чи доречно сьогодні наполягати на тому, щоб методика викладання, яка була зрозумілою та ефективною десять чи двадцять років тому, залишалася такою самою і натеper. Є кілька обставин, які не можна не враховувати, формуючи засади викладання податково-правових дисциплін у сучасних умовах:

а) набуття знань шляхом читання текстів на паперових носіях (книжки, журнали і т. д.) останнім часом стає менш привабливим. Фактично таку тенденцію чітко відображено за підсумками тестування знань школярів віком 15 років “PISA 2022 Results The State of Learning and Equity in Education”⁶, яке було опубліковане наприкінці 2023 р. До кола осіб, які були протестовані, потрапили представники 81 країни, які представляли 29 млн школярів. До цього таке тестування відбувалося у 2018 і 2020 рр. Предметами тестування було обстеження знань з математики, читання та науки. За підсумками аналізу рівня знань за цими напрямками, було з’ясовано, що найвищі бали і відповідно знання отримали учні в Сінгапурі. Україна продемонструвала неухильне погіршення результатів. Порівняно з 2018 р. українські показники погіршились з математики на 12 балів, з читання на 38 балів, з науки на 19 балів. Значними (як позитивними, так і негативними) вважаються зміни 20 балів. Отже, доволі очевидним видається те, що саме в читанні, роботі з текстами, оцінкою та застосуванням знань показники українських школярів системно погіршуються. Це означає, що за рік-два вони можуть стати студентами, і сподівання на те, що вони отримають знання, зосередившись на одних книжках, видається доволі примарним. Саме тому вважати ефективним читання лекцій під запис і намагання пропонувати глави та параграфи з підручників, сподіваючись, що цього достатньо, – вже трохи запізно;

б) переорієнтація на електронні ресурси як інформаційні джерела. Завдяки таким засобам на сьогодні отримується переважна більшість інформації, і в сенсі податкової освіти не можна ігнорувати це. Використання інформаційних відеолекцій, подкастів податкової спрямованості може бути і є одним із ефективних інструментів у реалізації завдань податкової освіти;

в) розв’язання принципового завдання, коли студент стає не слухачем, а учасником спілкування, коли передача знань здійснюється не в режимі монологу викладача, а через діалог викладача і студента;

г) орієнтація на замовника освітніх послуг. Завданням навчального закладу є не передача матеріалів для набуття знань особам, які навчаються, та після закінчення закладу мусять навчатися на роботі, як працювати, а підготовка фахівця, який на наступний день після отримання диплома має ре-

⁶ 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=171876024&id=id&accname=guest&checksum=F95F7D6F07DE3721C2CBB7741009A0BD>> (accessed: 19.04.2024).

алізовувати свої фахові можливості й задовольняти своїм рівнем підготовки роботодавця.

У контексті реалізації цих настанов можливі кілька поступових стадій:

1 стадія – надання матеріалу шляхом традиційного читання лекцій і використання текстів підручників, навчальних посібників;

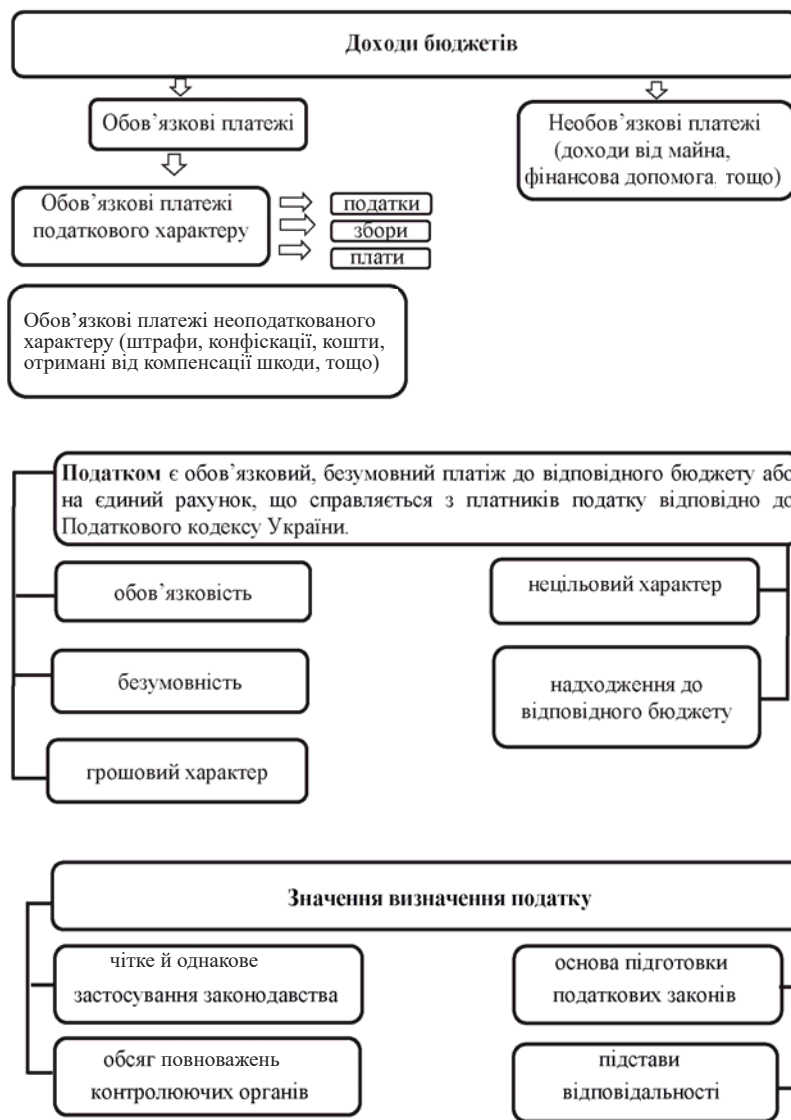
2 стадія – викладання (з певним терміном випередження) з посиланням на текст лекції, яка буде прочитана через кілька днів або тиждень. Це дає змогу студентам ознайомитись з цим матеріалом і вже з'ясувати його складність, проблемність, щоб ставити запитання під час лекції або відразу після її закінчення;

3 стадія – передбачає: а) попереднє (бажано за тиждень) викладення всього інформаційного блоку, який стосується знань з окремої теми; б) проведення заняття (у тому числі й лекцій) у режимі обговорення, дискусії із слухачами; в) підставою обговорення пропонується конкретна життєва ситуація – у сенсі викладання податкових дисциплін це можуть бути казуси, в основі яких – рішення адміністративних судів; г) казуси, які ґрунтуються на рішеннях судів, мають бути певним чином скориговані, щоб ситуація, яка розв'язується, передбачала охоплення всіх питань даної теми; ґ) чітке визначення всіх питань, які треба з'ясувати для розв'язання цього казусу (і які мають збігатися з питаннями, що запропоновані для вивчення з цієї конкретної теми); д) наведення списку рекомендованої літератури та рішень судів з теми; е) надання схем та іншого ілюстративного матеріалу з цієї теми; є) тезове викладення основної інформації з цієї теми. Як приклад варто навести тези до лекції “Правова природа податку та податкової системи”.

Казус. Юридична особа “Харківський водоканал” звернулася до адміністративного суду з позовом щодо скасування податкового повідомлення рішення (ППР) від 03 квітня 2021 р., яке було надіслане за підсумками податкової перевірки. Податкова інспекція наголосила на тому, що своєчасність сплати податку на додану вартість, виходячи з того, що він входить до складу загальнодержавних податків і зборів (ст. 9 ПК України) та забезпечує формування доходної частини державного бюджету, є принципово важливою. Більше того, виходячи із визначення ознак податку (п. 6.1 ст. 6 ПК України), він є безумовним платіжем. Обґрунтовуючи позовні вимоги, юридична особа “Харківський водоканал” акцентувала увагу на: а) пов'язаності сплати податку підприємств критичної інфраструктури з надходженням трансфертів із державного бюджету; б) відірваності підстав класифікації податків і зборів з надходженням до дохідних частин бюджетів; в) неможливості настання несприятливих наслідків для платника, який діє відповідно до приписів закону. Чи є підстави задоволення позову юридичної особи “Харківський водоканал”?

Треба з'ясувати: 1. Визначення податку. Його ознаки та функції. 2. Принципи оподаткування. 3. Класифікація податків. 4. Податкова система. 5. Надходження податків до бюджету. 6. Бюджетно-податкові відносини. 7. Можливість несприятливих наслідків за абсолютного додержання законодавства платником.

Література: 1. Податкове право: підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків: Право, 2023. С. 44–61; 2. Податкове право (схеми) / за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава



⁷ Див. *Податкове право (схеми)* (Д Гетманцев, М Кучерявенко ред, Право 2023) 22–31.

Поняття, ознаки та функції податку. Співвідношення податку та збору⁸. Розмежування податків, зборів, платежів є не виключно теоретичною проблемою, а значною мірою – проблемою практики. По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні й нецільові платежі, і після їх надходження в бюджети неможливо простежити використання цих коштів, та це й не потрібно. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, які необхідні для фінансування певних заходів і мають чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення). По-друге, податки здебільшого надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові (зокрема й позабюджетні) фонди. Тому, якщо потрібно закріпити виключно стабільні надходження в бюджети нецільового характеру, це, безумовно, податки. Якщо ж хочемо закріпити стійкий зв'язок між податковими надходженнями і джерелами, з яких вони надходять, то це збори. По-третє, якщо встановлення, зміна та скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є виключною компетенцією органів державної влади, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів.

Висновки. Отже, *податок* являє собою форму примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, що на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) вноситься до бюджету відповідного рівня (або цільового фонду) і виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний грошовий платіж. У п. 6.1 ст. 6 “Поняття податку та збору” ПК України визначено, що податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників відповідно до цього Кодексу. Податок являє собою доволі складну категорію, що поєднує і економічне, і юридичне значення.

Вирішального значення дефініція податку набуває саме в праві, і підґрунтям цього є певні причини. По-перше, точне визначення й закріплення змісту категорії “податок” сприяє чіткому й однаковому застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме визначення поняття податку повинно бути однією з точок відліку при підготовці законів. По-третє, чітке поняття податку дає змогу об'єктивно сформулювати й закріпити обсяг повноважень податкових органів. По-четверте, без точного визначення категорії “податок” неможлива об'єктивна реалізація різних видів відповідальності і т. д.

⁸ Див. *Податкове право: підручник* (Д Гетманцев, М Кучерявенко ред, Право 2023) 44–61.

REFERENCES

Bibliography

Edited and translated books

1. Lok Dzhon, *Dva traktaty pro pravlinnia* (per z anhl Pavlo Sodomora, Nash Format 2020).
2. *Podatkove pravo (skhemy)* (D Hetmantsev, M Kucheriavenko red, Pravo 2023).
3. *Podatkove pravo: pidruchnyk* (D Hetmantsev, M Kucheriavenko red, Pravo 2023).

Journal articles

4. Kucheriavenko M, 'Do problemy vyznachennia yurysdyktsiinosti podatkovykh sporiv' [2013] 1(23) *Finansove pravo* 17–20.
5. Kucheriavenko M, 'Nalogovye spory: k probleme iurisdikcii' [2014] 6 *Ezhegodnik ukrainskogo prava* 131–47.
6. Kucheriavenko M, 'Reformuvannia yurysdyktsii: "pro" chy "contra"?' (21–2 liutoho 2020 r. № 7) *Yurydychnyi visnyk Ukrainy* 6.

Mykola Kucheryavenko

SYSTEMATIC APPROACHES TO TEACHING TAX LAW SUBJECTS

ABSTRACT. The intensive development of tax relations requires the training of experienced tax specialists. At the same time, there is the need for several levels of awareness regarding the legal regulation of tax relations. These levels condition the availability of basic knowledge for taxpayers, knowledge necessary to exercise the powers of tax authorities and courts.

The article substantiates the discrepancy and connection, the purpose of generalized, basic, advanced and complex courses on tax law. The basis of approaches to their development is the target audience and the perspective of using tax law knowledge. Based on this, an analysis of the steps to improve the teaching of tax law subjects from exclusively lecture training based on the lecturer's monologue to the forms of direct communication between the lecturer and students when solving lecture cases was carried out.

At the end of the article, an example of material that must be provided to students for preparation for lectures in dialogue mode with the teacher is given.

KEYWORDS: tax law; tax regulation; tax law subjects; tax authorities; system of taxes and fees; tax powers; tax disputes; tax jurisdiction.