

Актуальна тема номера:  
“ДОКТРИНА ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ”

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-011

Вступ до актуальної теми



Микола Кучерявенко

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук, професор, академік НАПрН України, заслужений діяч науки і техніки України, перший віцепрезидент НАПрН України, завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ДОКТРИНА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Конструкція правової доктрини притаманна будь-якій правовій системі, хоча її місце, особливості та характер суттєво різняться залежно від типу правової системи, історичного досвіду в застосуванні засобів правового упорядкування. Різноманіття підходів низки наукових галузей стосовно визначення поняття доктрини об'єднуються через концептуальне уособлення конструкції доктрини з ученням, знанням, яке орієнтоване на безпосереднє використання у житті суспільства. Із правовою доктриною пов'язують певний різновид юридичного дослідження та його результатів на підставі застосування специфічного методу, що обумовлює систематичне, аналітико-оціночне пояснення змісту права<sup>1</sup>.

Доктрина податкового права являє собою сукупність положень, на підставі яких формується зміст податково-правових норм, підстави їх об'єднання, з'ясування найбільш раціональних та ефективних напрямів і засобів впливу на поведінку суб'єктів. З огляду на те, що поняття доктрини (від. лат. *doctrina* – вчення) пов'язується із сукупністю знань, ідей, концепцій, які перебувають в узгоджених між собою станах і набули сталих форм застосування. Характеризуючи правову доктрину як системну конструкцію, у широкому значенні треба враховувати, що вона існує як сукупність певних учень, теорій, які виражаються у різноманітних

© Микола Кучерявенко, 2020

<sup>1</sup> *Правова доктрина: загальнотеоретична та історична юриспруденція*, т 1 (Петришин О заг ред, Право) 61.

проявах правової ідеології та свідомості. Саме через подібну конструкцію і здійснюється вплив на регулювання суспільних відносин, але це не перетворює її у формальне джерело права.

Характеризуючи природу доктрини податкового права, треба виходити з розуміння та узгодження співвідношення понять “правова доктрина” та “джерело права”. Переважно правові доктрини розглядаються як “м’яке право”, похідні джерела права, через використання яких деталізується, доповнюється правовий вплив, що здійснюється, використовуючи основні джерела. З’ясовуючи подібне співвідношення “джерела податкового права” та “доктрини податкового права”, треба мати на увазі декілька принципових характеристик податкової доктрини<sup>2</sup>: 1) доктрина податкового права слугує формально-юридичним вираженням сукупності способів об’єктивації волі суб’єктів правотворчості, яке може виражатись як у відповідних нормативних актах, так і в окремих наукових теоріях, дослідженнях; 2) податкова правова доктрина має неписану форму, тобто не відображену в остаточному закінченому вигляді в якому-небудь документі, але передбачає певну активну поведінку, яка набуває відповідного юридичного змісту та може як впливати на деталізацію і розвиток писаних джерел права, так і уточнювати механізм їхньої реалізації; 3) доктрина податкового права виражає праворозуміння, юридичне мислення, яке склалося на відповідному етапі існування суспільства та відображає правові погляди сучасності; 4) формальне вираження результатів, певних підсумків, доктринального узагальнення окремих поглядів на складові доктрини податкового права.

Аналізуючи природу правової доктрини та її місце в системі засобів упорядкування поведінки осіб, необхідно зважати на те, що більше за все вона тяжіє до сукупності наукових висновків. Беручи до уваги те, що наукова теорія у своїх дослідженнях спирається на поєднання таких методів, як обґрунтування, пояснення та опис, треба погодитися, що основним методом правової доктрини є опис<sup>3</sup>. Зрозуміло, що йдеться не про виключення опису із сукупності зазначених методів доктринальних досліджень, а дії подібної сукупності загалом при наявності певної переваги саме опису. Ба більше, опис, пояснення та обґрунтування певної наукової позиції на підставі цього своїм результатом має зміну права, таку нормативну трансформацію, яка призводить до створення ідеальної моделі в формі правової норми. Ще одне принципове положення стосовно характеру описового методу правової доктрини: опис має ідеальний характер, тобто спрямовується, перш за все, не на можливість інтерпре-

<sup>2</sup> Правова доктрина: загальнотеоретична та історична юриспруденція (н 1) 612–28.

<sup>3</sup> Там само 66–7.

тації, розуміння того чи іншого положення, а на опис ідеальної моделі того, як має тлумачитися право.

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<sup>4</sup>. Цілісну картину характеристики поняття можуть доповнювати і додаткові ознаки, які здатні слугувати у ролі критерію більш прискіпливої деталізації відповідної правової доктрини. Враховуючи це, можна охарактеризувати риси доктрини податкового права:

1. *Концептуальність.* З'ясування концептуальності податкового регулювання пов'язують у контексті зазначених вище аспектів із конституційними засадами, на підставі яких і будується ієрархія податкового регулювання. Ідеться про статті 67 та 92 Конституції України. Так, відповідно до ст. 92 виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори. Тобто в цьому приписі безпосередньо закладено вимогу регулювання податкової системи виключно через закони. Саме тому базовим і практично єдиним актом цього типу є Податковий кодекс України (далі – ПК України)<sup>5</sup>.

Згідно зі ст. 67 Конституції України:

Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових

<sup>4</sup> Див. докладніше: И Михайловский, *Очерки философии права* (1914) 26–8.

<sup>5</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом<sup>6</sup>.

Фактично ця конституційна норма закріплює принципові підходи до з'ясування місця законів у податковому регулюванні, конструкції обов'язку (а не зобов'язання) та його складових, структурних елементів податкової системи (податків і зборів).

Аналізуючи характер доктринальних положень, можна розподілити їх на такі, що мають універсальне значення та часткові. Зрозуміло, що подібна класифікація може стосуватись як права загалом, так і деталізуватися стосовно окремої, відносно відокремленої сфери суспільних відносин зокрема. Безумовно, такою сферою є відносини оподаткування. У цьому сенсі доктринальне регулювання податкових відносин забезпечується існуванням і впливом доктрини податку та податкового обов'язку як тих, що мають загальне значення і деталізуються частковими. Останні доктринальні положення у сфері податкового регулювання мають більш конкретне значення та спрямовуються на деталізацію принципових акцентів загальної доктрини. Наприклад, загальна доктрина податку деталізується через конкретну доктрину податкового механізму, яка передбачає ще більш детальну побудову доктринальних конструкцій. Наприклад, доктрина податкового резидентства будує принциповий підхід як до визначення платника податку, так і до закріплення підходів до формування у нього обсягу податкового обов'язку.

2. *Загальна визнаність.* Риси загальної визнаності передбачає формування та закріплення доктринальних підходів до найбільш змістовних ознак, які виражають відповідне коло суспільних відносин. На рівні концептуальних загальних явищ, що пов'язуються зі змістом відносин оподаткування, є доктринальні підходи до конструкції податку та податкового обов'язку. Саме через виділення загальних та суттєвих ознак і виражається теоретичне та практичне значення упорядкування всієї системи податкового права, забезпечення її ефективного впливу на поведінку учасників відносин.

Однією із найбільш визнаних конструкцій, яка фактично дала назву всьому типу відносин, є поняття податку. Однак до прийняття ПК України податкове законодавство України взагалі не виділяло окремо категорію "податок". Так, ст. 2 Закону України "Про систему оподаткування" встановлювала:

<sup>6</sup> Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 22.02.2020).

<...> під податком і збором (обов'язковим платежем) у бюджеті і державні цільові фонди слід розуміти обов'язковий внесок у бюджет відповідного рівня або державний цільовий фонд, що здійснюється платниками в порядку і на умовах, обумовлених законами України<sup>7</sup>.

Отже, з огляду на цю норму, розмежувати податок та збір було неможливо, і це робилося тільки на формальних підставах – залежно від назви платежу, під яким він фігурував у закритому переліку загальнодержавних і місцевих податків та зборів. При розмежуванні окремих складових податкової системи та виділення саме податку, можна було спиратися лише на доктринальні наукові підходи, на базі яких формувались як ознаки і функції податку, так і принципові підходи щодо його визначення, які мали не лише теоретичне значення, а й певні практичні наслідки. Характеристика податку передбачає не тільки якусь закінчену і коротку дефініцію, а й визначення ознак, що виражають зміст цього поняття. Чинна редакція ПК України закріплює три принципові риси, які, на думку законодавця, мають характеризувати виключно податок. До таких рис віднесено його обов'язковість, безумовність і надходження до відповідного бюджету.

3. *Системність*. Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади, так і чітким закріпленням усіх елементів, що характеризують податок як цілісний механізм. Законодавче регулювання цієї проблеми передбачає закріплення вимоги стосовно наявності всіх складових елементів, що визначають цілісну правову конструкцію податкового платежу. Так, акти законодавства про податки та збори повинні бути сформульовані таким чином, аби кожний точно знав, які податки (збори), коли і в якому порядку він повинен платити. Закріплення правової конструкції податку, втілення її у відповідну правову форму пов'язане з дослідженням і певними сутнісними підсумками при характеристиці поняття податкового механізму. Однак у національних законодавствах ця категорія характеризується без деталізації та визначення змісту. При цьому необхідно враховувати, що правовий механізм податку регулюється через закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку. Під час установа податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк і порядок сплати податку; строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку. У разі, якщо

<sup>7</sup> Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

хоча б один із зазначених обов'язкових елементів не визначено, податок вважається не встановленим. Під час установа податку можуть передбачатися підстави для надання податкових пільг і порядок їх застосування. Обов'язкові елементи податку, а також підстави для надання податкових пільг і порядок їх застосування визначаються виключно ПК України (ст. 7)<sup>8</sup>.

4. *Комплексність* (галузевих блоків знань) і *структурованість*. Фактично ця риса поєднує дві тенденції, що протистоять одна одній: об'єднуючи та диференціюючи механізм доктринального регулювання. З одного боку, комплексність передбачає об'єднання та єдину цілеспрямованість відповідних блоків знань (учень, ідей та поглядів дослідників, сталих концепцій, які вже сформувалися). Комплексність доктринальних положень виражає також поєднання наукових досягнень розвитку правової науки із їх практичним вираженням у відповідних законодавчих нормах і безпосереднім застосуванням.

Щодо питання комплексності в сенсі правового регулювання податкової доктрини треба ставитися дуже обережно, бо поєднання засобів впливу різних за природою галузей у тій ситуації неможливе. Під комплексністю доктрини податкового права можна мати на увазі лише узгоджений вплив фінансово-правових інститутів чи підгалузей щодо регулювання відносин оподаткування. Проте центральне місце в такому комплексному, системному впливі буде відводитися все ж таки податковому праву. При цьому важливо мати на увазі, що подібна комплексність, поєднуючи сукупність знань, не збігається із комплексністю правового регулювання. У цих умовах виключається сумісний вплив різногалузевих правових норм. Доктринальність реалізується у межах єдиної однорідної правової галузі. З другого боку, комплексне застосування галузевих блоків знань обумовлює логічність і доцільність структурування доктринальних підходів. Подібна диференціація реалізується через деталізацію галузевих концептуальних підходів щодо доктринальних конструкцій, до рівня підгалузевих, інституційних, нормативних. Доктринальний зміст окремої податково-правової норми спирається та деталізує подібну ієрархію. Наприклад, доктринальні підходи, що склалися стосовно податкових накладних, ґрунтуються на положеннях інституційних конструкцій податкової звітності та обліку, складному інституту податкового обов'язку, підгалузі податкового права.

5. *Підсумковість*. Ця риса правової доктрини пов'язується із досягненням певного підсумку осмислення фундаментальних наукових досліджень, які набувають прикладного значення та поєднують дві тенденції.

<sup>8</sup> Податковий кодекс України (н 5).



З одного боку, виражають завершення певного, якісного етапу розвитку наукових знань, формулювання сталих підходів до розуміння тих чи інших явищ, та визначення відповідно до цього певних правил поведінки. З другого боку, досягнення відповідного підсумку об'єктивно обумовлює формулювання чітких завдань для наступного етапу розвитку, теоретичних і практичних напрацювань.

Сьогодні підсумкового характеру набули доктринальні конструкції податку та податкового обов'язку як головні поняття, що виражають зміст податкового регулювання. Оскільки стосовно поняття податку ми зупинилися вище, звернемо увагу на зміст податкового обов'язку. Поняття “податковий обов'язок” є однією із центральних категорій податкового права. Zobов'язання є характерним для договірних відносин, які використовують диспозитивні методи, що розвиваються на певних відносинах рівності суб'єктів (наприклад, цивільні). Податкові відносини будуються на принципах влади і підпорядкування, регулюються владними приписами з боку держави. Тому навряд чи zobов'язання може відображати природу комплексу zobов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним було б використання терміна “податковий zobов'язок” як категорії, що узагальнює всю систему zobов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків та зборів.

Відповідно до ст. 36 ПК України податковим zobов'язком визнається zobов'язок платника податку обчислити, задекларувати та (або) сплатити суму податку та збору в визначеному порядку і строки. Характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів, яка базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається у змісті та структурі прав і zobов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають владні повноваження стосовно інших. Держава або уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні приписи, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, яка обумовлюється компетенцією владної сторони податкових правовідносин. Практично скрізь податковий zobов'язок ототожнюють із zobов'язком зі сплати податку, але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного zobов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий zobов'язок у вузькому значенні. Однак податковий zobов'язок у широкому значенні включає: 1) zobов'язок із ведення податкового обліку; 2) zobов'язок зі сплати податків та зборів; 3) zobов'язок зі складання та подання податкової звітності.

*6. Наукова обґрунтованість.* Практично будь-яке доктринальне положення у контексті податкового регулювання характеризує певний етап розвитку, удосконалення наукових підходів щодо з'ясування природи

та змісту того чи іншого явища. Розвиток доктринальних підходів відбивається у формулюванні змісту правових норм, узгодженні їхніх систем, співвідношенні категорій. Саме ця риса правової доктрини відображає одну з найголовніших умов формування ефективного засобу регулювання – наявність досконалого термінологічного апарату, чіткого глосарію, за допомогою якого і з'являється можливість ефективного впливу правових важелів на поведінку учасників відносин.

Найважливішим питанням при регулюванні правовідносин із приводу сплати податків та зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок щодо сплати податку. Наукового обґрунтування вимагає не лише з'ясування безпосереднього змісту того чи іншого явища, а й моменту його виникнення та припинення. Показово, що в цьому ми маємо спиратися навіть не на галузеву доктрину, а на загальні родові конструкції, які характеризують будь-яке галузеве регулювання. Саме з цього приводу момент виникнення податкового обов'язку пов'язується із юридичним фактом. У податковому регулюванні він набуває характер складного юридичного факту, бо має поєднати: а) наявність правосуб'єктності платника; б) наявність об'єкта оподаткування; в) вплив або настання певного терміну чи дати.

*7. Динамічність.* Динаміка доктрини податкового права обумовлюється станом розвитку податково-правової науки. Характеризуючи податкову доктрину через співвідношення її з джерелами податкового права, можна виокремити декілька етапів<sup>9</sup>: а) виникнення підстав і необхідності правового оформлення окремих суспільних відносин; б) науковий аналіз та пошук як підстав виникнення такої потреби, так і напрямів осмислення; в) поява концептуальних ідей, напрямів узагальнення, вироблення аргументів певних доктринальних положень та їх обґрунтування; г) офіційна підтримка складових доктрини податкового права, доведення до широкого загалу та отримання позитивної реакції від нього; г) трансформація доктринальних ідей у відповідні напрями правової реформи та набуття сталого концептуального правового оформлення.

Стан та якість доктринальних підходів у податковому регулюванні має пов'язуватися лише з певним моментом або терміном часу. Наприкінці 80-х років ХХ ст. податкової доктрини не було взагалі, бо розгорнутої системи оподаткування не існувало. Податково-правова доктрина України почала формуватися безпосередньо на початку 90-х років, що пов'язано зі становленням і розвитком податкового законодавства України. Безумовно, не можна вважати, що воно утворювалося вперше. Навіть з огляду на те, що податкові важелі за радянських

<sup>9</sup> *Правова доктрина: Загальнотеоретична та історична юриспруденція* (н 1) 626–7.



часів використовувалися дуже обмежено, певні напрацювання були запозичені із радянського фінансового законодавства. Саме фінансового, бо податкового законодавства як більш-менш помітного угруповання законодавчих актів на той час не існувало. Достатньо лише звернути увагу на те, що податкові інспекції як органи податкового контролю з'явилися лише в 1991 р. Поява низки податкових законів у 90-х роках ХХ ст., удосконалення їх декретами Кабінету Міністрів України, поява більш фахових податкових законів і, нарешті, прийняття ПК України в 2010 р., повною мірою відображав розвиток доктринальних положень податкового права України.

8. *Практична спрямованість.* Практичне значення доктринальних положень податкового регулювання знаходить своє відображення у нормотворенні та застосуванні податково-правових норм. У цьому сенсі практична значущість доктринальних положень має пов'язуватися з трьома аспектами: а) додержанням об'єктивно сформованих правил нормотворення (розмежування процедур появи податково-правових норм, які регулюють справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів); б) реалізацією доктринальних положень через відповідні нормативні приписи, що регулюють поведінку законотворчих платників та суб'єктів владних повноважень, які чітко додержуються законодавчо встановлених правил; в) регулюванням деліктних відносин на підставі доктринального розуміння природи податкового конфлікту, його особливостей та шляхів подолання.

Ця риса податкової доктрини може бути продемонстрована в низці аспектів, але найбільш яскравим є законодавча класифікація всіх податків та зборів. Так, усю сукупність обов'язкових платежів податкового характеру законодавець класифікує залежно від компетенції органу, який вводить у дію податок чи збір на відповідній території. Тобто йдеться не про класифікацію заради класифікації, а про класифікацію, яка закладає розмежування відповідних податкових режимів щодо виникнення податкового обов'язку. Так, до загальнодержавних податків та зборів відносяться ті, що встановлюються Верховною Радою України, вводяться виключно ПК України і діють на всій території України, тоді як до місцевих податків та зборів віднесено ті, вичерпний перелік яких установлюється Верховною Радою України (у ПК України), та які вводяться рішеннями місцевих рад і діють на території відповідних територіальних громад України. Тобто в цій ситуації класифікація податків та зборів набуває чіткої, практичної спрямованості через розмежування повноважень відповідних учасників податкових правовідносин щодо породження податкового обов'язку.

Безумовно, доктринальні положення у сфері правового регулювання податкових відносин в ідеальній перспективі передбачають упорядкування такої поведінки учасників відносин, яка будується на чіткому додержанні приписів чинного податкового законодавства. Йдеться про законослухняних платників, представників контролюючих органів, які діють у межах наданих їм повноважень. Проте доктринальні положення не можуть не торкатися засадничих проблем відступу від правових приписів суб'єктами податкових відносин. Не деталізуючи складові системного поняття правові доктрина, хотілося б все ж таки акцентувати увагу на доктрині правового порядку<sup>10</sup>. Останню повертають до життя існуючі на певному етапі розвитку суспільства потреби, і вона є значущою для правового налагодження балансу суспільних інтересів усіх учасників відносин. Завдяки їй не лише визначаються об'єктивні підстави та можливості збалансованого існування суспільства, а й деталізуються напрями та засади підтримання і забезпечення правопорядку в певній сфері суспільного життя. Отже, головною метою доктрини правопорядку є забезпечення додержання правопорядку при виконанні податкового обов'язку платниками, збалансуванні правових статусів усіх учасників відносин і гарантуванні на цих підставах повного і своєчасного надходження коштів до дохідних частин бюджетів від сплати податків та зборів.

З'ясовуючи місце та характер доктрини правового порядку, потрібно брати до уваги те, що вона має загальнодержавне, комплексне значення. Комплексність дає змогу об'єднати бачення та деталізацію споріднених сфер наукових знань. У цих умовах комплексність податкової доктрини передбачає поєднання економічних, правових, політологічних поглядів на природу оподаткування та розроблення стосовно цього визнаних ідей, цілей, положень і засобів розуміння та розв'язання проблем у цій сфері.

## REFERENCES

### Bibliography

#### *Authored books*

1. Mykhailovskyi Y, *Ocherky fylosofyy prava [Essays in the Philosophy of Law]* (1914) (in Russian).

#### *Edited books*

2. *Pravova doktryna Ukrainy: Zahalnoteoretychna ta istorychna yurysprudentsiia [Legal Doctrine of Ukraine: General Theoretical and Historical Jurisprudence]*, t 1 (Petryshyn O red, Pravo 2013) (in Ukrainian).

<sup>10</sup> Правова доктрина: Загальнотеоретична та історична юриспруденція (н 1) 692–4.