

## «ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ПОДАТКУ» ЧИ «ЮРИДИЧНА КОНСТРУКЦІЯ ПОДАТКУ»: ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ

**Р. ГАВРИЛЮК**

*кандидат юридичних наук, доцент*

*(Чернівецький національний університет ім. Юрія Федьковича)*

У постсоціалістичній, в тому числі й вітчизняній, теорії фінансового права системність податкового права прийнято ілюструвати та розкривати з допомогою категорії «механізм правового регулювання», яка внаслідок її адаптації до потреб податкового права трансформувалась у категорію «правовий механізм податку». Найбільш послідовно та виразно про це пише М. Кучерявенко. Зокрема, він констатує, що «регулювання **правового механізму податку** (виділено мною. — Г. Р.) здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст і особливості реалізації податкового зобов'язання» [1]. Як тотожні зазначеній вище категорії М. Кучерявенко інколи вживає поняття «податковий механізм», «цільний правовий механізм податку» тощо.

Правовий механізм податку М. Кучерявенко розглядає як «певним чином співпорядковану систему», що містить в собі «обов'язкові і факультативні елементи». Чи не найбільш промовистим положенням, що розкриває сутність розуміння М. Кучерявенком системності та структуровності податкового права, на нашу думку, є наступне: «Потрібно розрізняти, — зазначає він, — **структуру і систему** (виділено мною — Г. Р.) податкового права. Якщо структура виражає внутрішню будову елементів (??? — Г.Р.), що становлять сукупність податково-правових норм, виділення окремих відосблених базових податково-правових інститутів, то система податкового права являє собою складний інститут податкового права як логічно взаємопов'язану сукупність правових норм, акцентує увагу на характері взаємозв'язку

© Р. Гаврилук, 2008

між базовими інститутами, коли вони постають у системі взаємозв'язків з іншими інститутами, що утворюють цільну єдність» [2] (??? — Г. Р.).

Тобто, тлумачення цим знаним теоретиком податкового права змісту категорій системного дослідження «структура» та «система» повністю протилежне їх тлумаченню загальною теорією систем. Очевидно, це зумовлено тим, що М. Кучерявенко намагається пояснити складну, системну природу податкового права не з позицій системного підходу до нього та не з допомогою системного категорійно-понятійного апарату його аналізу, а з позицій класичного елементаризму. Аналогічного підходу до пояснення системної природи податкового права дотримується переважна більшість вітчизняних та зарубіжних пострадянських вчених юристів-фінансистів, а також судових та законодавчих інституцій.

Ними раз за разом постулюються одні і ті ж судження про юридичну конструкцію податку як певну лінійно-однорідну сукупність її складових частин. Дані уявлення є ні чим іншим, як практичним наслідком елементаристського типу пізнання, який дозволяє побачити певну річ чи явище, виділити їх ознаки, класифікувати їх складові частини, однак не спроможний розкрити іманентних властивостей цих явищ, механізмів їх взаємодії із зовнішнім середовищем. У підсумку цей підхід обмежує вченого феноменологічним поглядом на досліджувану річ, якщо цією річчю виступає навіть система, у нашому випадку юридична конструкція податку. Елементаризм як тип пізнання в цілому та тип правопізнання зокрема виходить з переко-

нання, що у будь-якому явищі необхідно відшукати його першооснову, першопричину, ті висхідні складові елементи, з яких вибудовується досліджуване явище об'єктивної дійсності за певними законами.

В межах елементаристського типу пізнання проблема складності досліджуваних об'єктів трансформується, таким чином, у проблему зведення складного до простого, цілого до частин. Якщо ж не вдається відшукати такого висхідного елемента, то це розцінюється не як відсутність його в принципі, а тільки як недостатність нашого пізнання відповідного сегмента об'єктивної, у нашому випадку — фінансово-правової, реальності, як ознака слабкості людського пізнання взагалі. Саме на цій підставі, як переконує їх аналіз, з'явилися та поширилися численні різновидності механіцизму та редукаціалізму в науці нового та новітнього часу. Елементаризм як тип пізнання черпає та черпає свою силу в тому, що йому найадекватніше відповідає поки що найпоширеніша логіка мислення, яка склалася ще в античності та базується головним чином на аристотелевській схемі родо-видових відносин.

Одним з конкретних проявів механіцизму у правопізнанні і став так званий «механізмний» підхід до нього. Безпосередні витoki «механізмного» підходу у пострадянській науці фінансового права слід шукати, на нашу думку, ще в радянській теорії права.

Зокрема, після опублікування у 1966 р. монографії С. Алексєєва «Механізм правового регулювання у соціалістичній державі» [3] набула права громадянства і надзвичайно швидко стала фактично загально визнаною категорія «механізм правового регулювання» (МПР). С. Алексєєв характеризував у той час МПР, по-перше, як взяті в єдності усю сукупність юридичних засобів, з допомогою яких забезпечується правовий вплив на суспільні відносини. По-друге, на його думку, МПР не тільки «збирає» ці засоби правового регулювання, а й розставляє їх у відповідності з їх місцями, внаслідок чого «перед нами виявляються не розрізнені явища (норми, тлумачення, юридична техніка та ін.), а цілісний механізм, кожна частина якого, взаємодіючи з іншими, виконує свої специфічні функції». По-третє, на думку С. Алексєєва, МПР з неминучістю передбачає і характеристику стадій правового впливу, тобто динамічної сторони правового регулювання [4].

З другої половини 60-х років ХХ ст. «механізмний» бум охопив більшість галузей радянського права і тривав близько двадцяти років, однак радянську науку фінансового права він, по суті, обминув боком. Це було не випадково, адже, на нашу думку, в ідеї МПР знайшло своє природне втілення прагнення представників тих юридичних наук, які вже досягли певного критичного рівня знань про більшість складових частин, ознак та окремих сторін своїх об'єктів та предметів пізнання, синтезувати ці розрізнені знання, відтворити системну цілісну наукову картину правового регулювання відповідних сегментів суспільного життя. Наука фінансового права до цих наук у той час ще не належала — у ній тривав процес поступального, лінійного нагромадження знань про окремі складові частини, ознаки та сторони фінансово-правової дійсності, які навіть у своїй сукупності ще не могли претендувати на відтворення цілісної картини досліджуваної дійсності.

Проте ще під час «механізмного» буму досить швидко з'ясувалося, що запропонований С. Алексєєвим та широко підтриманий багатьма іншими вченими-юристами проілюстрований вище підхід виявився неспроможним відтворити системну, цілісну картину правового впливу на суспільну дійсність, що на категорію «механізм правового регулювання» було покладено непосильне, а головне — внутрішньо не вистачило для неї теоретико-сміслового навантаження: з допомогою «механізмного» підходу намагалися з'ясувати й істинну системну природу права.

Щоб переконатися в останньому, достатньо, на нашу думку, звернутися до головного інструментарію, з допомогою якого наука пізнає досліджувані об'єкти і водночас фіксує у ньому одержані результати — категорійно-понятійного апарату відповідної теорії. У «механізмній» доктрині права ключовим поняттям є терміно-поняття «механізм». У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» його основне значення пояснюється як «пристрій, що передає або перетворює рух». І тільки у переносному значенні терміно-поняття «механізм» може позначати в українській мові «внутрішню будову, систему чого-небудь; сукупність станів і процесів, з яких складається певне фізичне, хімічне та інше явище» [5]. Аналогічною є ситуація і в російській мові.

Тобто терміно-поняття «механізм» та створена на його основі категорія юриспруденції «механізм правового регулювання» є інструментом не системного підходу до пізнання відповідного фрагмента об'єктивної реальності, (у нашому випадку права), а категорією панівного у юриспруденції елементаристського підходу до пізнання права. Останній прекрасно зарекомендував себе у дослідженнях окремих складових частин та окремих сторін права, однак за своєю природою неспроможний забезпечити пізнання системних якостей права в цілому та окремих якісно відмінних його складових частин.

Вчені юристи-фінансисти, які у пострадянський період розвитку науки фінансового права стали ініціаторами або прихильниками використання категорії «механізм правового регулювання» для досліджень системних якостей фінансового права в цілому та окремих його інститутів зокрема, чомусь не зауважили, що ще в радянській юриспруденції «механізмений» бум до пізнання системних якостей права був замінений не менш поширеним бумом пошуків системних підходів до пізнання тих самих об'єктів. Він розпочався на рубежі 70-х — 80-х років минулого століття і тривав до періоду завершення існування радянського правознавства. Зокрема, один з колишніх прихильників «механізмений» підходу до дослідження права А.Васильєв дійшов висновку, що на цей час в юридичній науці склалася ситуація, коли аналітичні розробки у праві вийшли за межі наявних теорій і нагромаджений теоретичний матеріал в них уже не вписується [6]. До речі, саме він очолив роботу над двотомником «Правова система соціалізму», що справив помітний вплив на розвиток системних досліджень системних якостей права як у радянській, так і в пострадянській юриспруденції (Див.: Правовая система социализма. В 2-х кн. / Под ред. А. М. Васильева: Кн. 1. Понятие, структура, социальные связи. — М., 1986; Кн. 2. Функционирование и развитие. — М., 1987).

Ще більш категоричним, проте не менш обґрунтованим є висновок В.Протасова щодо «механізмений» підходу у правопізнанні та перспектив його застосування. «На нашу думку, — пише він, — категорію МПР у тому вигляді, в якому вона народилась та існує, необхідно вважати не завершеною правовою конструкцією, а стадією досистемного, передсистемного осмислення правової

дійсності» [7]. Ми повністю поділяємо даний висновок відомого теоретика права.

Показово, що в постсоціалістичний період розвитку юриспруденції суттєво змінилися погляди на сутність та місце МПР й головного ідеолога «механізмений» підходу до праворозуміння та правопізнання у радянському правознавстві С.Алексєєва. Слушно не відкидаючи зовсім категорію «механізм правового регулювання» з категорійно-понятійного арсеналу юридичної науки, водночас він розглядає її окремо від аналізу системних якостей права і доходить висновку, що «МПР може бути визначений як **взята у єдності система правових засобів, з допомогою якої забезпечується** результативна правова дія на суспільні відносини» [8]. Поняття МПР, на думку С.Алексєєва, похідне від поняття правового регулювання. Саме цим, як вважає він, в першу чергу визначається місце та значення МПР загальній теорії права.

На основі викладеного вище вважаємо обґрунтованим висновок, що категорія «правовий механізм податку» належить до категорійно-понятійного апарату елементаристського типу пізнання податкового права і не може апіорі забезпечити адекватного пізнання системних якостей податкового права з позицій системного підходу. Призначення даної категорії у дослідженнях податкового права є аналогічним призначенню категорії «механізм правового регулювання» у правознавстві в цілому, сформульованому С.Алексєєвим у другому виданні його монографії «Загальна теорія права».

В науці фінансового права існує й інший, системний підхід до з'ясування сутності та субстанціональних властивостей податкового права, дослідження його системних якостей. У вітчизняній теорії права він заявив про себе в останні роки та пов'язаний головним чином з чернівецькою школою фінансового права. Зокрема, автором даної статті з метою пояснення та наочного розкриття істинної системної природи податкового права обґрунтовано та запроваджено в науковий обіг категорію «юридична конструкція податку» [9]. Вона стала трансформацією, творчим розвитком категорії «юридична конструкція елементів оподаткування», обґрунтованої дещо раніше Д.Вінницьким.

І. Бабін, який на рівні кандидатської дисертації спеціально дослідив юридичну конструкцію податку як самостійний феномен

податкового права, його якісно виокремлену складову частину, дійшов висновку, що остання, з точки зору законодавчої техніки, — «це спосіб надання податковій юридичній силі шляхом законодавчого визначення елементів його внутрішньої структури». «З точки зору формальної логіки, — продовжує він, — це внутрішня логічно узгоджена будова податку». Родове поняття «юридична конструкція податку» у структурному аспекті, як з'ясовано цим дослідником, включає в себе платника податку і публічного суб'єкта, представленого відповідним бюджетом чи фондом надходження податку, та елементи оподаткування, а в функціональному зрізі охоплює також внутрішні та зовнішні, вертикальні і горизонтальні зв'язки як окремих елементів, так і їх груп між собою та із зовнішнім середовищем [10]. Тобто, юридична конструкція податку з усіх сторін відображає квінтесенцію податкового права та постає як складне суспільне явище системного характеру.

Як впливає уже з першої парадигми загальної теорії систем, котра дістала назву «частина-ціле» і була сформульована ще Арістотелем, складні явища повинні досліджуватися системно, оскільки у всіх таких випадках «ціле більше суми своїх частин» [11]. Це так звана аксіома емерджентності. Іншими словами, у системі як цілісності з неминучістю з'являються певні якості, котрі не властиві будь-якому з її елементів зокрема. Дана парадигма з давніх давен використовується для опису і пояснення виникнення системних якостей, або, як висловлюються творці теорії систем, «ефектів системи», та успішно застосовується в аналізі будь-яких системних явищ. Не становлять тут винятку і юридичні конструкції права в цілому та юридичні конструкції фінансового права зокрема, в тому числі і юридична конструкція податку.

Тобто, якщо порівнювати системний тип пізнання з елементаристським типом пізнання, то слід сказати, що системність у першому випадку є методологічною установкою, програмною дослідження, детермінованим специфікою предмета і конкретними дослідницьким завданням принципом пізнання, про що писав ще Л. Бергаланфі. «Відмінні особливості такої програми, — зазначав він, — можуть бути зведені до наступних моментів: по-перше, досить чітке і різке визначення меж об'єкта, яке б виступало як основа для відділення об'єкта від середовища, і розмежування його внут-

рішніх та зовнішніх зв'язків; по-друге, виявлення та аналіз системоутворюючих зв'язків об'єкта і способу їх реалізації; по-третє, встановлення механізму життя, динаміки об'єкта, тобто способу його функціонування та розвитку» [12], тоді як у другому випадку системність є не більше, як онтологічний постулат, запрограмований на одержання очікуваного результату.

Саме послідовне застосування системного типу пізнання щодо юридичної конструкції податку, принципів програмного дослідження, сформульованих Л. Бергаланфі, дозволило нам вперше у пострадянській науці фінансового права, на нашу думку, найближче підійти до адекватного розуміння та пояснення джерела системності юридичних конструкцій права на прикладі податкового права. Нами, зокрема, запропоновано вирішувати основоположні проблеми теорії і практики оподаткування шляхом природного поєднання з позицій егалітарної інструментально-потребової концепції податкового права, здавалося б, на перший погляд, несумісних у принципі приватних і публічних інтересів платника податків. Ця концепція, як ми вважаємо, докорінно відрізняється від усіх інших відомих доктрин оподаткування передусім тим, що не протиставляє платника податків і відповідний публічний суб'єкт — одержувача податкових надходжень, а виходить з діалектичної єдності приватних і публічних інтересів платників податків, тобто їх системності, оскільки носій як одного, так і іншого інтересу єдиний — людина (окремі індивіди), їхні співтовариства та соціум у цілому [13]. Тобто у даному випадку має місце така концентрація і диференціація водночас соціальних інтересів, яка, послуговуючись формулою М.Вебера, сама по собі виступає тим природним началом, яке призводить до зародження відповідного порядку та утворює його нормативну структуру [14], у нашому випадку — юридичну конструкцію податку.

Якщо з позицій егалітарної чи людиноцентристської доктрин сенс податкового права полягає у спробах еклектичного об'єднання, а фактично протиставлення несумісних начал — інтересів публічного суб'єкта та індивіда чи навпаки, тобто у них імпліцитно присутній антагонізм, то з позицій егалітарної його концепції суть податкового права полягає у нормуванні та поєднанні двох невід'ємних сторін, атри-

бутів єдиного начала — природних потреб індивіда, їх індивідуальної для кожного та спільної для усіх, тобто загальної частин. Такою є природа системності юридичної конструкції податку.

Отже, системний та потребовий підходи до пошуку та пояснення первинних начал системності податкового права, насамперед юридичної конструкції податку, як якісно виокремленої з усього фінансового права субстанції, дозволяють уникнути вульгарної марксистської установки на повну детермінованість правових явищ зовнішніми відносно фінансового права економічними явищами, з одного боку, та зведення фінансово-правових сутностей до зовнішніх формально-юридичних ознак, з іншого. Тобто застосування системного та потребового підходів дозволяє досліднику даної проблеми піднятися над крайнощами як «методологічного детермінізму», так і «методологічного формалізму» [15], робить можливим проникнення у саму суть природних причинно-наслідкових зв'язків власного буття податкового права та усіх його якісно виокремлених компонентів.

На нашу думку, надто дискусійними, щоб не сказати хибними, є припущення окремих пострадянських теоретиків права, «що призначенням системного підходу, який відображає специфіку наукового дослідження реальних явищ та процесів, є певна схематизація, а

отже — й «спрощення реальності» [16]. Істинний системний підхід до з'ясування відповідних аспектів об'єктивної реальності, в тому числі й правової дійсності, ніколи й нічого не спрощує, точніше кажучи, неспроможний спрощувати за своєю природою. Справжнім призначенням системного підходу у пізнанні, в тому числі і правопізнанні, згідно з другою парадигмою загальної теорії систем, є, по-перше, розрізнення певного явища та його зовнішнього середовища, у нашому випадку юридичної конструкції податку та податку як якісно виокремленого феномена дійсності публічних фінансів; по-друге, з'ясування внутрішньої форми даного явища, або, інакше кажучи, його межі із зовнішнім середовищем; по-третє, з'ясування усієї множини внутрішніх та зовнішніх горизонтальних і вертикальних зв'язків елементів та їх груп системи між собою і із зовнішнім середовищем.

Отже, ключовою категорією науки фінансового права, з допомогою якої необхідно системно досліджувати та відображати системні якості податкового права, є категорія «юридична конструкція податку». Вона не замінює категорії «правовий механізм податку» — у них різне цільове та функціональне призначення. Неадекватне застосування названих вище категорій теорії фінансового права з неминучістю призводить до хибних теоретичних висновків та деформацій на цій основі фінансово-правової дійсності.

#### ВИКОРИСТАНІ МАТЕРІАЛИ:

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В шести томах. Т. 3. Учение о налоге. — Харьков: Легас-Право, 2005. — С. 137.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В шести томах. Т. 2. Введение в теорию налогового права. — Харьков: Легас, 2004. — С. 508—509.
3. Алексеев А. А. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. — М.: Юрид. лит.-ра, 1966.
4. Алексеев А. А. Проблемы теории права. Т. 1. — Свердловск, 1972. — С. 153.
5. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доповн.) / Укладач і гол. ред. В. Т. Бусел. — К.: Ірпінь; ВТФ «Перун», 2005. — С. 665.
6. Див.: Правовая система социализма. В 2-х кн. / Под ред. А. М. Васильева: Кн. 1. Понятие, структура, социальные связи. — М., 1986. — С. 31.
7. Протасов В. Н. Что и как регулирует право. — М.: Юристь, 1995. — С. 66.
8. Алексеев С. С. Общая теория права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Велби, Проспект, 2008. — С. 267.
9. Гаврилюк Р. Юридична конструкція податку // Право України. — 2006. — № 4. — С. 113—117.
10. Бабін І. І. Юридична конструкція податку. Автореф. дис... канд. юрид. наук. — К., 2007. — С. 4, 5.
11. Луман Н и Клас. Социальные системы. Очерк общей теории. Пер. с нем. И. Д. Газиева. Под ред. Н. А. Головина. — СПб.-6.: Наука, 2007. — С. 28—29.
12. Bertalanffy L. von General System Theory. Fordations. Development. Applications/ — N.Y., 1968. — P. 86.
13. Гаврилюк Р. Егалітарна інструментально-потребова концепція податкового права // Право України. — 2007. — № 10. — С. 48.
14. Weber M. Rechtssoziologie / Aus dem Manuskript hrzg. u. eingel. von Wirkelnann J.; — Zuchterhand, 1960. — S. 196.
15. Henkel T. Begriffsjurisprudenz und Billigkeit. — Koeln, Weimar, Wien, 2004. — S. 37.
16. Петришин О. Право як соціально-юридичне явище: до постановки проблеми // Вісник Академії правових наук України. — Харків, 2007. — № 4(51). — С. 7.