

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/apdp.v108.2025.8>

Ю. О. Коваль

ORCID: 0009-0000-1321-3003

ПРИНЦИП ЗАКОННОСТІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ ЯК СИСТЕМА

Постановка проблеми. Системність є фундаментальною властивістю, яка розкриває комплексність будь-якого явища, та дозволяє інтегрувати розрізнені складові елементи в єдину цілісну структуру. У цій єдності компоненти набувають якісно нових, унікальних ознак. Системність слід розглядати як іманентну характеристику права, яка визначає саму його сутність, перетворюючи нормативні приписи на цілісний, внутрішньо гармонійний та структурований механізм регулювання [1, с. 101].

Системність як властивість права найбільш показово проявляється у мегапринципі верховенства права. Зокрема, автори доповіді Венеційської комісії «Верховенство права», схваленої Комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25–26 березня 2011 р.) констатували, що «існує консенсус щодо ключового значення поняття «верховенство права» та щодо елементів, охоплених ним», серед яких виокремлено і принцип законності [2, с. 168–184]. Крім того, члени Комісії підкреслили, що «розуміння верховенства права, надане Томом Бінгемом, найкраще відображає його ключові елементи», тобто репрезентує мегапринцип як цілісну систему [3].

Разом з тим, внутрішня системність права повною мірою поширюється і на його галузі. Так, Р. О. Гаврилюк наголошує на «системному процесуальному характері податкового права», зазначаючи, що воно є «динамічною системою, яка еволюціонує під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів, потребуючи відповідного інструментарію для розуміння» [4, с. 326].

Відтак, принцип законності в даному дискурсі слід розглядати виключно як системне явище, що випливає із самої природи вітчизняного податкового права, а для повноцінного розкриття його сутності, внутрішньої структури та динаміки функціонування у період правового режиму воєнного стану, варто оперувати саме системним підходом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання правової природи принципу законності як складового елемента системи мегапринципу верховенства права побічно розглядалося у наукових дослідженнях таких відомих учених та дослідників у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі як Б. Таманаха [5], Т. Бінгем [3], М. Розенфельд [6], М.В. Савчин [7]. У сфері податкового права насамперед привертають увагу дослідження принципу законності здійснені П.С. Пацурківським, Р.О. Гаврилюк [8] та О.І. Дутчаком [9]. Водночас, незважаючи на значний доробок, у переважній більшості зазначених праць здійснено акцент лише на загальнотеоретичних аспектах принципу законності як елемента мегапринципу верховенства права, його реалізація у податковому праві розглядалося поверхово, а системна

природа у вітчизняному податковому праві у період дії правового режиму воєнного стану не аналізувалася взагалі. Таким чином, саме відсутність системного аналізу даної проблеми зумовлює актуальність вказаного дослідження.

Метою дослідження є здійснення аналізу системи принципу законності податкового права України в умовах воєнного стану, зокрема, з'ясування його самореферентної природи, механізмів операційної закритості та самовідтворення, застосовуючи основні положення теорії соціальних систем Нікласа Лумана.

Виклад основного матеріалу. Для більш глибокого аналізу системності принципу законності вважаємо за доцільне оперувати ключовими положеннями та категоріями теорії соціальних систем німецького соціолога Нікласа Лумана. Ця теорія ґрунтується на концепції самореферентних систем, розроблених чилійськими нейрофізіологами Умберто Матураною та Франсіско Варелою в 1960-х роках під час дослідження процесів самовідтворення живих клітин. Вони визначили самореферентні системи як ті, що здатні відтворювати власні компоненти та зв'язки виключно за допомогою внутрішніх операцій, незалежно від зовнішнього впливу [10, с. 59–84]. Універсальність системно-теоретичного підходу Лумана також підкреслюється його опорою на філософські концепції форми, теорію відносності Ейнштейна та кібернетику.

Першочерговим кроком у системному аналізі принципу законності є визначення його меж. Без встановлення цих кордонів неможливо говорити про існування такої системи, лише про невизначену сукупність елементів. Передусім слід виділити такі категорії меж:

- Предметні межі, що визначають коло відносин, у яких система принципу законності може оперувати та обробляти інформацію. Такі межі встановлені статтею 1 Податкового кодексу України, а саме — справляння податків, їх адміністрування, права та обов'язки платників податків та контролюючих органів, а також притягнення до відповідальності за податкові правопорушення [11].

- Процедурно-функціональні межі. Вони передбачають, які операції та яким чином будуть сприйняті та оброблені системою. Ці межі забезпечують операційну закритість системи, дозволяючи їй підтримувати власну логіку функціонування та вибірково реагувати на зовнішні виклики.

Здатність системи принципу законності вибірково реагувати та функціонувати в процедурно-функціональних межах вказує на існування ширшого зовнішнього середовища. Цим навколишнім світом для принципу законності податкового права є сукупність елементів і факторів, які, не будучи його частиною, впливають на нього або відчують його регулюючий вплив, тобто відбувається постійна взаємодія. Таке динамічне середовище включає політику, економіку, громадянське суспільство та, з моменту запровадження, правовий режим воєнного стану в Україні.

Методологія розрізнення системи та її навколишнього світу в системній теорії допомагає під іншим кутом розглянути вже звичну нам ієрархічну структуру правової реальності. Луман стверджує, що системна диференціація, тобто утворення систем всередині систем, замінює традиційний погляд на взаємозв'язок цілого та складових. Оскільки системи відмежовуються від навколишнього світу, всередині більших систем також можуть виникати розрізнення, де сукупна система

функціонує як унікальний «внутрішній навколишній світ» для кожної часткової системи [12, с. 22]. У цьому контексті право як загальна система слугує «внутрішнім навколишнім світом» для податкового права України, надаючи йому онтологічну основу. Своєю чергою, податкове право України є «внутрішнім навколишнім світом» для системи принципу законності.

Для розуміння механізмів відтворення систем і їхньої функціональності, в системній теорії Нікласа Лумана ключовим є категорія «комунікації». Через ці комунікації самореферентні системи набувають сутності, автономно відтворюють власні елементи та структури, реалізуючи операційне замикання [12, с. 33].

Ніклас Луман трактує право як автономну функціональну систему всередині суспільства, яка ґрунтується на узагальненому та стабільному очікуванні, що правові норми будуть дотримуватися, навіть якщо окремі порушення трапляються. На його переконання, ця система функціонує за принципом бінарного коду «право/неправо». За допомогою цього коду система права здійснює самореференцію, фільтруючи зовнішню інформацію та інтегруючи її у власну правову логіку, що забезпечує її операційну незалежність та автономію. Подібно до інших соціальних систем, право пройшло еволюційний шлях, розвинувшись від базових форм до сучасного позитивного права, втіленого в законах та інших нормативних актах, ухвалених відповідними законодавчими органами [13, с. 88].

Аналізуючи структурну специфіку системи принципу законності, вважаємо за доцільно використовувати поняття «правова операція» як її базовий, конститутивний елемент. Правова операція — це неподільна одиниця функціонування системи принципу законності, яка відіграє ключову роль у її відтворенні. Вона не існує незалежно від системи, а конститується як така лише тоді, коли система принципу законності податкового права її обробляє та «визнає», вбудовуючи у свою структуру взаємозв'язків.

Система принципу законності вибірково відбирає з безлічі зовнішніх подій та інформації (економічних відносин, політичних рішень тощо) лише ті операції, які релевантні для її функціонування згідно з її правилами. Цей відбір необхідний через непереборну комплексність навколишнього світу. Завдяки такому селективному підходу, правова операція, як неподільна одиниця із зовнішнього світу, інтерпретується системою та трансформується в її елемент, що впливає на подальше відтворення принципу законності.

Ніклас Луман заперечує поширені уявлення про системи як про випадкові сукупності, наголошуючи, що їхня внутрішня організація завжди врегульована. Для опису цього фундаментального регулювання він вводить поняття «зумовлювання». Суть зумовлювання полягає в тому, що відношення між елементами можливе лише за наявності або відсутності певних умов, що визначає логіку взаємодії та забезпечує цілісність системи. У системі принципу законності податкового права України, зумовлювання пронизує всю структуру, створюючи складну ієрархію взаємозалежностей, де кожна дія або рішення як правова операція залежить від виконання певних умов [12, с. 90].

Системний аналіз виділяє два ключові аспекти зумовлювання у системі принципу законності податкового права:

– Нормотворчі операції зумовлюють правозастосовні. Прийняття нового податкового законопроекту (нормотворча операція) безпосередньо створює можливість його застосування суб'єктами та платниками податків (правозастосовні операції).

– Дії суб'єктів зумовлюються обсягом повноважень. Цей аспект є основоположним. Частина друга статті 19 Конституції України передбачає, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [14]. Будь-яка правова операція суб'єкта владних повноважень є законною (і обробляється системою) лише за умови абсолютної відповідності цим конституційним вимогам. Верховний Суд у справі № 520/1179/23 від 22 квітня 2024 року підтвердив, що після визнання незаконним рішення про можливість виконання платником свого податкового обов'язку, всі подальші дії контролюючого органу щодо погашення податкових зобов'язань та застосування відповідальності до такого платника є незаконними [15].

Правова система працює за бінарним кодом «право/неправо», але принцип законності податкового права, ґрунтуючись на статті 92 Конституції України, згідно з якою виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори [15], використовує більш специфічний бінарний код: «встановлено законом» / «не встановлено законом». Бінарний код є механізмом, що забезпечує ключовий системний процес — самореференцію або самовідтворення. За Нікласом Луманом, самореферентна система сама створює свої елементи як функціональні одиниці та постійно відтворює цей процес самостворення у всіх взаємодіях між ними, незалежно від зовнішніх впливів [12, с. 99].

Процес самовідтворення передбачає створення лише таких елементів, які визначені самою системою. Система принципу законності не може безпосередньо оперувати, наприклад, економічними чи політичними операціями як власними елементами, лише правові операції є однорідними елементами, з яких система відтворює себе.

Правила самовідтворення системи принципу законності є внутрішніми та зумовлені її логікою. Можемо виокремити наступні правила:

– Положення статті 92 Конституції України, які формують бінарний код «встановлено законом» / «не встановлено законом». Цей код відбирає правові операції, що можуть бути інтегровані в систему, відхиляючи «неправові».

– Інші конституційні норми щодо оподаткування, зокрема статті 19 та 67 Основного Закону, які є нормативною основою для податкових правовідносин.

– Приписи п.п. 4.2 та 4.4 ст. 4 Податкового кодексу України, що регламентують процедури встановлення, скасування податків, зборів та пільг Верховною Радою України, а також місцевими органами влади.

– Правові зобов'язання України за ратифікованими міжнародними договорами. Згідно зі статтею 3 Податкового кодексу України, такі договори є частиною податкового законодавства і мають пріоритет над національним законодавством у разі колізій [11].

Самовідтворення системи принципу законності за власною логікою призводить до її операційної закритості, оскільки вона контактує із зовнішнім світом лише

через перетворення зовнішніх подразників на внутрішні правові операції. Ніклас Луман зазначав, що кожна система сприймає навколишній світ, витягуючи з нього лише те, що стосується її самої, але це не означає тотальної залежності. Навпаки, складність системи та її оточення виключає односторонню залежність, забезпечуючи діалектичну взаємодію та автономність системи [12, 101].

Ця операційна закритість не ізолює систему, а, навпаки, розширює її здатність до взаємодії із зовнішнім середовищем. Створюючи власні, точно визначені елементи, система принципу законності ефективніше сприймає та обробляє високу комплексність навколишнього світу. Система активно конструює своє розуміння зовнішнього світу крізь призму власної логіки, забезпечуючи поєднання автономності та результативної відкритості.

Внутрішні правила самореференції є стійкими та незмінними. Система не може існувати інакше, ніж через ці самовідтворювальні процеси, продиктовані її внутрішньою логікою. Будь-яка зміна цих фундаментальних правил призвела б не до адаптації, а до трансформації системи в інше явище та зрештою до її «смерті» – втрати функціональної ідентичності та автономії.

Хоча воєнний стан став надзвичайним викликом для правової системи України, він не припинив дію та жодним чином не видозмнив приписи конституційних положень та основних засад податкового законодавства, які визначають правила самовідтворення принципу законності. Внутрішня логіка та іманентні правила самовідтворення системи залишилися непорушними. Система не дестабілізувалася і продовжує фільтрувати правові операції за допомогою бінарного коду. Можемо констатувати, що принципу законності вітчизняного податкового права вдалося зберегти свою ідентичність, самодостатність та належну функціональність в умовах воєнного стану.

Висновки. Системність є іманентною властивістю, яка характерна праву як явищу, так і податковому праву як окремій галузі. Відтак, принцип законності має таку ж системну природу, як і податкове право загалом. Система принципу законності податкового права України, аналізована крізь призму теорії соціальних систем Нікласа Лумана, функціонує як самореферентна структура. Чітко визначені предметні та процедурно-функціональні межі системи, що ґрунтуються на положеннях Податкового кодексу та Конституції України, регулюють сферу її впливу та механізми обробки інформації. «Правова операція» виступає конститутивним елементом цієї системи, відбір якої із зовнішнього світу відбувається за допомогою бінарного коду «встановлено законом» / «не встановлено законом», що впливає зі статті 92 Конституції України. Цей код є ключовим механізмом самовідтворення, що дозволяє системі безперервно генерувати та інтегрувати нові структурні елементи.

Система принципу законності характеризується операційною закритістю, що не є синонімом ізоляції, а навпаки, забезпечує її автономність та ефективну взаємодію із зовнішнім середовищем шляхом конвертації зовнішніх подразників у внутрішні правові операції. Завдяки цій автономності та закритості в умовах дії правового режиму воєнного стану, система законності продемонструвала свою стійкість, зберігши ідентичність та функціональність.

Література

1. Браславський Р. Г. Системність принципів податкового права як ознака сформованості галузі права. *Право і суспільство*. 2017. № 4. С. 101–103.
2. Верховенство права. Доповідь, схвалена Венеційською комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25–26 березня 2011 р.) на основі коментарів, що їх надали: пан Пітер Ван Дайк (член Комісії, Нідерланди), пані Грет Галлер (член Комісії, Швейцарія), пан Джефрі Джауел (член комісії, Велика Британія) та пан Коарло Туорі (член комісії, Фінляндія). *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.
3. Бінгем Т. Правовладдя. Переклад з англ. та заг. редакція С. Головатого. Київ : USAID, 2024. 256 с.
4. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.
5. Таманага Б. Верховенство права: історія, політика, теорія / пер. з англ. А. Іщенко. Київ : Вид. дім «Києво-Могилянська академія», 2007. 208 с.
6. Rosenfeld M. The Rule of Law and legitimacy of constitutional democracy. *Southern California Law Review*. 2019. Vol. 74. P. 1307–1352.
7. Савчин М. В. Конституціоналізм і війна. *Український часопис конституційного права*. Вип. №2. 2022. С. 3–14.
8. Пацурківський П. С., Гаврилюк Р. О. Воєнна матриця податкового права України. *Право України*. 2023. №4. С. 106–123.
9. Дутчак О. І. Юридичне поняття воєнної парадигми податкового права України. *Юридична Україна*. 2024. № 5 (257). С. 15–27.
10. Maturana, H. R., & Varela, F. J. Autopoiesis and Cognition: The Realization of the Living. D. Reidel Publishing Company. 1980, p. 59-81.
11. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
12. Niklas Luhmann. Social systems. Translated by John Bednarz, Jr. with Dirk Baecker. Editors Timothy Lenoir and Hans Ulrich Gumbrecht. Stanford university press Stanford, California. 1995. p. 23–215.
13. Niklas Luhmann, *Das Recht der Gesellschaft*, 1993, p. 427
14. Конституція України: від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр#Text>
15. Постанова Верховного Суду від 22 квітня 2024 року у справі № 520/1179/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118566412>

Анотація

Коваль Ю. О. Принцип законності податкового права України як система. – Стаття.

У статті детально досліджується системність принципу законності податкового права України, застосовуючи ключові положення теорії соціальних систем Нікласа Лумана. Автори підкреслюють, що системність є фундаментальною, іманентною властивістю права, яка формує його внутрішню організацію, специфіку взаємозв'язків між елементами та їхню взаємодію, перетворюючи нормативні приписи на цілісний, гармонійний та структурований механізм регулювання. Принцип законності податкового права України розглядається як само відтворювальне системне явище, що впливає із самої природи вітчизняного податкового права, а його аналіз в умовах правового режиму воєнного стану зосереджується на з'ясуванні самореферентної природи, механізмів операційної закритості та самовідтворення.

Дослідження визначає чіткі предметні та процедурно-функціональні межі системи принципу законності, які ґрунтуються на положеннях Податкового кодексу та Конституції України, забезпечуючи її цілісність, ідентичність та структурованість. Наголошується, що право як загальна система слугує «внутрішнім навколишнім світом» для податкового права, яке, своєю чергою, є «внутрішнім навколишнім світом» для системи принципу законності.

Автори визначають «правову операцію» як базовий, конститутивний елемент системи принципу законності. Відбір таких операцій із зовнішнього середовища відбувається за допомогою специфічного бінарного коду «встановлено законом» / «не встановлено законом», що впливає зі статті 92 Конституції України. Цей код є ключовим механізмом самореферентності та самовідтворення, що дозволяє системі безперервно генерувати та інтегрувати нові структурні елементи. Розглядаються два ключові аспекти

зумовлювання: нормотворчі операції зумовлюють правозастосовні, а дії суб'єктів зумовлюються обсягом повноважень відповідно до Конституції України.

Підкреслюється, що операційна закритість системи принципу законності не є синонімом ізоляції, а, навпаки, забезпечує її автономність та ефективну взаємодію із зовнішнім середовищем шляхом фільтрації та конвертації зовнішніх подразників у внутрішні правові операції. У статті констатується, що завдяки цій автономності та закритості в умовах дії правового режиму воєнного стану, система принципу законності вітчизняного податкового права продемонструвала свою стійкість, зберігши ідентичність та належну функціональність, оскільки внутрішня логіка та іманентні правила самовідтворення залишилися непорушними.

Ключові слова: податкове право України; принципи податкового права; системна природа податкового права; принцип законності податкового права України в умовах воєнного стану; самореферентна система.

Summary

Koval Yu. O. The principle of legality of tax law of Ukraine as a system. – Article.

The article thoroughly examines the systematic nature of the principle of legality within the tax law of Ukraine, applying key provisions of Niklas Luhmann's theory of social systems. The authors emphasize that systematicity is a fundamental, immanent property of law, which shapes its internal organization, the specifics of interconnections between elements, and their interaction, transforming normative prescriptions into a holistic, harmonious, and structured regulatory mechanism. The principle of legality of Ukrainian tax law is viewed as a self-reproducing systemic phenomenon, stemming from the very nature of domestic tax law, with its analysis under martial law focusing on elucidating its self-referential nature, mechanisms of operational closure, and self-reproduction.

The study defines the clear substantive and procedural-functional boundaries of the system of the principle of legality, which are based on the provisions of the Tax Code and the Constitution of Ukraine, ensuring its integrity, identity, and structuredness. It is highlighted that law, as a general system, serves as an «internal environment» for tax law, which, in turn, acts as an «internal environment» for the system of the principle of legality. The authors identify «legal operation» as the basic, constitutive element of the system of the principle of legality. The selection of such operations from the external environment occurs through a specific binary code «established by law» / «not established by law,» derived from Article 92 of the Constitution of Ukraine. This code is a key mechanism for self-reference and self-reproduction, allowing the system to continuously generate and integrate new structural elements. Two key aspects of conditioning are considered: norm-setting operations condition law-enforcement ones, and the actions of subjects are conditioned by the scope of powers in accordance with the Constitution of Ukraine.

It is emphasized that the operational closure of the system of the principle of legality is not synonymous with isolation; rather, it ensures its autonomy and effective interaction with the external environment by filtering and converting external stimuli into internal legal operations. The article concludes that thanks to this autonomy and closure, under the martial law regime, the system of the principle of legality of domestic tax law has demonstrated its resilience, preserving its identity and proper functionality, as its internal logic and immanent rules of self-reproduction remained inviolable.

Key words: tax law of Ukraine; principles of tax law; systemic nature of tax law; principle of legality of tax law of Ukraine under martial law; self-referential system.

Дата першого надходження рукопису до видання: 21.11.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 17.12.2025

Дата публікації: 31.12.2025