

Саленков А.В.,

кандидат юридичних наук

ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-3049-0054>

## ПРО ПОНЯТТЯ КОНСТРУКЦІЇ ПОДАТКУ В ПОЛЬСЬКІЙ ФІНАНСОВО-ПРАВОВІЙ ДОКТРИНІ

**Анотація.** Стаття присвячена вивченню підходів польських фахівців-фінансистів до визначення поняття конструкції податку. Окреслена категорія входить до загальноприйнятого сегменту термінологічного арсеналу багатьох польських вчених. Наразі у науково-економічному співтоваристві, серед фахівців з державного управління та правознавців склався неформальний консенсус щодо побудови конструкції податку та вимог до її законодавчого закріплення. До операторів окресленого терміну передусім належать економісти, а також представники конституційно-правової та фінансово-правової науки. При цьому польські правники використовують у науковому обігу переважно похідні від нього категорії – правова конструкція податку, юридична конструкція податку, нормативна конструкція податку та подібні до них. У фінансово-правовій науці практично відсутні його чітке визначення і детальна характеристика. Польські правознавці переважно роблять акцент на дослідженні елементної бази конструкції податку та похідних терміносполучень, на визначенні їх імперативного та факультативного сегментів, на дослідженні засад нормативно-правового закріплення та аналізі особливостей правових (нормативних, юридичних) конструкцій конкретних податкових платежів.

У юридичній літературі до конституційних приписів, що безпосередньо регламентують питання, пов'язані з конструкцією податку зазвичай відносяться статті 84 та 217 Конституції Республіки Польща. На думку науковців, саме в них закріплені базові принципи законодавчого регулювання в сфері оподаткування, зокрема, щодо структурування податку, елементного складу конструкції податку, що повинні регулюватися законом, встановлення податків та інших публічних зборів. Обґрунтовані пропозиції щодо доцільності врахування конструктивних напрацювань польської фінансово-правової доктрини щодо конструкції податку при розкритті сутності вітчизняного податково-правового механізму, дослідженні цього економіко-правового феномену через аналіз його побудови та характеристики структурних елементів, визначення підсистеми спеціальних принципів.

**Ключові слова:** конструкція податку, податково-правовий механізм, фінансово-правова доктрина, система принципів правової конструкції податку, Республіка Польща.

**Постановка проблеми.** Конструкція податку є системоутворюючою категорією польського податкового права. Цей термін активно вживається в юридичній та економічній літературі цієї країни більше 30 років і міцно закріпився в арсеналі сучасного науковця. Водночас слід зауважити, що аналізована категорія зазвичай використовується в академічних текстах у різних інтерпретаційних варіантах. Ці термінологічні словосполучення завдяки предметним вкрапленням демонструють вектор і пріоритети наукового пошуку дослідника.

Необхідно констатувати, що в податковому законодавстві Республіки Польща фактично не використовується термін «податкова конструкція / конструкція податку». Окреслені фактори сприяють вільному тлумаченню аналізованого поняття, підвищенню суб'єктивності у податково-правовому регулюванні та урешті-решт можуть призвести до порушення прав платників і ускладнити роботу компетентних органів. Така ситуація сприяє активізації відповідного наукового супроводу, загострює полеміку в юридичних колах з наведених питань. При цьому дослідження конструкції податку та похідних від неї понять далеке від завершення. Залишаються невирішеними питання визначення цієї категорії, з'ясування її змісту та специфіки. З одного боку, це викликано відсутністю легального закріплення дефініції конструкції податку, в польських нормативно-правових актах вона практично не фігурує. З іншого боку, ступінь затребуваності та характер вживаності у податково-правовому науковому обігу цього поняття дозволяє стверджувати, що в експертному середовищі склалося спільне розуміння його сутності. Вчені виходять із аксіоматичності аналізованої категорії, в дискусіях переважає її згадування без конкретизації сутності. Науковці уникають оприлюднення формулювання конструкції податку, переліку її ознак тощо. Втім, така замаскованість не дає можливості свідчити про наявність абсолютного консенсусу з цього питання. Скоріше за все в дослідницькому співтоваристві щодо конструкції податку панує варіативність. Об'єктивним фактором, що свідчить про суттєву різницю векторів розгляду правової природи цього феномену може слугувати аналіз побудови та запропонована характеристика елементів конструкції податку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз наукової літератури дає підстави констатувати, що найчастіше категорію «конструкція податку» вживають представники польської економічної науки. Натомість запропоновані ними рішення не дозволяють отримати повної та об'єктивної характеристики цієї категорії, адже конструкція податку неможлива поза права. Саме це принципове положення враховують польські правознавці при утворенні похідних словосполучень. Цілком виправдано в науковий обіг вводяться споріднені категорії в назві яких закріплена правова складова. В окреслених умовах польські правники не уникають розв'язання проблематики конструкції податку, проте правильність шляху який вони обрали для цього викликає сумніви. Намагання розкрити сутність правової конструкції податку через формування переліку її складових, інколи – через характеристику цих елементів, без пропозиції щодо дефініції ключового поняття, виокремлення та дослідження його ознак, є як традиційним для польської фінансово-правової доктрини, так і вкрай дискусійним.

**Метою статті** є проведення багатоаспектного аналізу підходів, існуючих у польській науці до визначення поняття конструкції податку, вивчення специфіки наукових розвідок окресленої категорії як правового феномену.

**Виклад основного матеріалу.** У польській науковій літературі досить розповсюдженим є твердження, що для належного виконання своїх функцій, податки повинні бути побудовані відповідно до певних правил [1, с. 37]. Наведена теза є цілком справедливою і для українського податково-правового регулювання. Водночас, на відміну від вітчизняної фінансово-правової доктрини в Польщі ці правила часто називають податковою технікою [2, с. 103]. На нашу думку, таким чином процес фактично робиться більш вагомим за його результат, помилково зміщуються акценти від структурування податкового платежу, від правової конструкції податку, від цілісного податково-правового механізму на користь правил формування цієї сукупності. Надважливе завдання – приведення відповідної елементної бази до законодавчо встановленої моделі. Саме адекватна побудова та дієвий взаємозв'язок складових податку дозволить забезпечити ефективне справляння податкових платежів, реалізацію їх основної функції – фіскальної. В результаті, як платник, так і контролюючі органи отримують чіткі орієнтири, зрозумілий дороговказ – за яких умов податок чи збір «працює», за яких умов він визнається нікчемним. Саме правова конструкція податку дозволяє визначити хто, коли, в якому обсязі та яким чином повинен виконати свій конституційний податковий обов'язок.

Позиції науковців щодо конструкції податку можуть мати суттєві відмінності. Часто вони звертаються до аналізу конструкції податку у контексті вивчення проблематики справляння окремих податкових платежів, зокрема, податку на доходи фізичних осіб. Так, ми можемо зустріти дослідження цього поняття через призму пошуку результативних векторів податкової політики. Окреслену проблему пропонується вирішити через запровадження нових конструкцій податку, зміну податкових ставок, розширення податкової бази, а також змінюючи форму податкових преференцій [3, с. 80]. У підсумку наголошується, що саме конструкція податків, які складають податкову систему, різною мірою сприяє її реалізації, зокрема, законодавець задля цього використовує окремі елементи податкової конструкції [3, с. 82]. Схожий підхід демонструється при аналізі зазначеного податкового платежу й іншими авторами. Так, констатується, що характер конструкції податку має суттєве значення в його справлянні. Саме він визначає, як конкретний податок виконуватиме функції, що покладені на нього та сприятиме досягненню цілей економічної політики держави. Окремі елементи конструкції податку, спосіб їх правильного та послідовного вибору, а також внутрішня узгодженість цієї структури визначають суспільну користь податку як ефективного інструменту економічної політики, що позитивно впливає на поведінку підприємців [4, с. 436]. Зазначається, що раціональна конструкція податку є невід'ємною умовою для забезпечення динамічного розвитку підприємницької діяльності та отримання конкурентної переваги на міжнародному ринку [4, с. 445]. Конструкція податку також досліджується у контексті забезпечення економічної безпеки сімей [5, с. 100]. Стверджується, що податкове право тісно пов'язане з економічними законами і тому конструкція податку, не може не враховувати ці закони. У разі ж конфлікту між податково-правовими конструкціями та економічними законами, це може призвести до наслідків, протилежних тим, що були запла-

новані [5, с. 102]. Як бачимо, питання важливості конструкції податку не викликає дискусії в наукових колах. Значення цієї категорії для сфери оподаткування тісно пов'язується з належною реалізацією державної економічної та податкової політики, з потребою досягнення оптимальності податкової агрегації. Ми підтримуємо наведений підхід. При цьому, як бачимо, вчені не заглиблюються у з'ясування правової природи конструкції податку. Вочевидь це викликано предметним спрямуванням їх публікацій. Водночас деякі із наведених положень потребують критичної реакції. Зокрема, твердження про доцільність пошуку і запровадження нових податкових конструкцій свідчить про хибне розуміння автором цієї категорії. Ігнорується принципове положення – конструкція податку є певною композицією, об'єднанням пов'язаних і обов'язкових елементів. Вона не різнилась від податку до податку, адже є стабільною. Цей набір складових є імперативним і сталим, відповідно конструкція податку – це не множина. За аналогією можна згадати, наприклад, податкову систему держави – це одна.

Слід зауважити, що польські вчені не обмежуються використанням терміну «конструкція податку», їх погляди на аналізоване нами поняття значно ширше. Деякі автори фактично отождоюють конструкцію податку з податковою структурою, елементами структури податку, правовою конструкцією податку, нормативною структурою податку [6, с. 215], нормативною конструкцією податку [5, с. 93], внутрішньою структурою податку (його змінними особливостями) [7, с. 27]. Отже, маємо як мінімум шість термінологічних варіантів. Можемо зустріти в науковій літературі й оперування термінами «конструкція правовідносин податкового зобов'язання» [8, с. 25] та «конструкція податкового зобов'язання». Остання з наведених категорій також вважається тотожною правовій конструкції податку, такою, що вводиться виключно законом, як це передбачено в статті 217 Конституції Республіки Польща) [9, с. 18]. У контексті податкової конструкції, як ми раніше зазначали, вживається й термін податкова техніка. Правознавці базують таке рішення на тезі, що застосування поняття правової конструкції податку або поняття елементів податкової техніки дозволяє представити нормативну форму певної податкової вигоди [8, с. 25]. З іншого боку в науковому обігу можна знайти констатацію того, що фіскальні, економічні та соціальні цілі оподаткування бізнесу повинні реалізовуватися з урахуванням податково-правової техніки, яка складається з норм, що застосовуються до всіх податків, та норм, що формують правову конструкцію окремих податків [10, с. 36–37]. Тобто на відміну від розуміння податкової техніки як правил побудови податків у цьому разі йдеться про тотожність окреслених категорій. Втім така позиція з одного боку, містить певні прогалини, з іншого боку – є «ширшою» за наведені вище підходи. У будь-якому разі, фактично йдеться про розуміння податкової техніки як специфічного важелю, інструментарію в сфері оподаткування.

Найбільш вживаною в польській правовій спільноті є категорія «правова конструкція податку» [11, с. 35; 1, с. 37] та «податково-правова конструкція» [10, с. 18]. Не дивно, що на перетині економіки і права конструкція податку та правова (нормативна, юридична) конструкція податку розглядаються як синоніми. Коли ж ми звертаємося до наукових праць юристів, то бачимо як починає превалювати правовий аспект, відхід у публікаціях від терміну конструкція податку на користь пов'язаних з ним безальтернативно-правових категорій. Така

практика є цілком виправданою для правознавців. Водночас, є суттєві різниці щодо їх сутності. Зокрема, визначення формування правової конструкції податку стосовно підприємств як елементу державної фінансової політики [12, с. 15] потребує додаткової аргументації. Водночас сказати, що спроби визначити поняття правової конструкції податку в польській фінансово-правовій доктрині були невдалими, було б перебільшенням. Ми не зустріли об'єктивної наукової або законодавчої дефініції цього поняття. Вочевидь, відсутність позитивного результату нашого пошуку є наслідком характеру цього дослідження, адже ми не претендуємо на його виснажливість у силу обмеженого доступу до першоджерел та встановлених параметрів щодо обсягу статті. Що ж до інших наявних проблемних питань, які стосуються конструкції податку, то варто враховувати, що в Республіці Польща їх намагаються вирішити: а) за допомогою доктринальних напрацювань; б) завдяки рішенням представницьких органів, через призму внесення змін і доповнень до законів, а також рішень органів місцевого самоврядування; в) через спроби їх нівелювання за допомогою рішень органів загального судочинства та Конституційного Трибуналу.

Саме конституційні приписи слугують відправною точкою для дискусій та формування наукових підходів і базою для правозастосовників. У зв'язку з цим необхідно звернути увагу на дві статті Конституції Республіки Польща. Так, стаття 84 закріплює, що кожний зобов'язаний нести публічні обтяження і повинності, включаючи сплату податків, встановлених законом [13, с. 34]. Її положення безпосередньо стосуються таких фундаментальних питань як універсальність оподаткування та виключний характер закону у встановленні обов'язку нести державні тягарі та внески [14, с. 195]. Подальша деталізація цих принципових положень здійснена в статті 217 Конституції РП. Закріплено, що встановлення податків та інших публічних зборів, визначення суб'єктів, об'єктів оподаткування і податкових ставок, а також принципів надання пільг і анулювання недоплат, категорій суб'єктів, що звільнені від податків, здійснюється відповідно до закону [13, с. 72]. Фундаментальне значення наведених конституційних норм важко переоцінити. Не випадково їх відносять до стандарту загального податкового регулювання [14, с. 195]. У польській науковій літературі підкреслюється, що стаття 217 є єдиною нормою Конституції, що визначає обсяг нормативного регулювання в конкретній правовій сфері [15, с. 391], встановлює мінімально можливі параметри елементного складу конструкції податку, що повинні регулюватися законом.

Заслугує на увагу й інший ракурс аналізу зазначених приписів акту найвищого рангу в системі правових джерел. На думку вчених, в них закріплено 4 принципи податкового законодавства: 1) принцип виключності відповідного закону для визначення основних елементів правової конструкції окремих податків [16, с. 330] або принцип законодавчого визначення всіх елементів конструкції податку; 2) принцип виключності права законодавчої влади встановлювати податки [17, с. 246]; 3) принцип уточнення структурних елементів у законі; 4) принцип обов'язкової участі органів місцевого самоврядування у створенні місцевого податкового законодавства [17, с. 250]. При цьому зауважимо, що принцип законодавчого регулювання сфери оподаткування був сформульований ще класиком польського фінансового права Богумілом Бжезінським [5, с. 102]. На

наш погляд, наведені засади слугують своєрідним зовнішнім прошарком системи принципів правової конструкції податку – загальними принципами. Доцільно також здійснити формування «внутрішнього» прошарку цієї системи – спеціальних принципів правової конструкції податку. До них можна включити, наприклад, принцип взаємозв'язку її складових.

Наведений досвід конституційної регламентації податкових відносин в Республіці Польща заслуговує на врахування при вдосконаленні Основного Закону нашої держави. Передусім, до його тексту доцільно включити дефініцію податково-правового механізму, терміну, який багато в чому подібний до польської правової конструкції податку. Наступним кроком повинно стати закріплення елементного складу податково-правового механізму, як це зроблено в ст. 217 Конституції РП. Отже, буде перекинуто місток між визначенням явища і його побудовою (конструкцією). Вони тісно зв'язані між собою [18, с. 16]. Зрозуміло, що вказані рішення повинні дублюватися в Податковому кодексі України. Вважаємо, що реалізація цих пропозицій сприятиме максимальній чіткості та імперативності податково-правового регулювання, знизить рівень його колізійності.

**Висновки.** Конструкція податку – це економіко-правове поняття, що є базою для побудови споріднених терміносполучень, які містять правові складові. Втім такі категорії практично відсутні в чинному польському законодавстві. Компенсувати зазначену ситуацію представники фінансово-правової науки намагаються за допомогою дослідження побудови правової конструкції податку, характеристики її складових, аналізу основних правових засад. Дискусія з окреслених питань далека від завершення. Окремі напрацювання польських правознавців доцільно враховувати при розкритті сутності та законодавчій регламентації вітчизняного податково-правового механізму. Пропонується відповідна корекція тексту Основного Закону нашої держави та Податкового кодексу України.

#### Література:

1. Agnieszka Jackowska, Mariusz Tadeusz Fierek. Istota podatku dochodowego od osób fizycznych. *Zeszyty Naukowe Gdańskiej Szkoły Wyższej*. № 1. 2018 (18). S. 35–48. DOI: 10.24426/zngsw.v18i1.
2. Ziółkowska W. *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*. Wydanie 3. Poznań: WSB, 2005. 314 s.
3. Ilona Szczepańska. Wybrane elementy konstrukcji podatku od dochodów osobistych i ich znaczenie w realizacji polityki podatkowej. *Mysł Ekonomiczna i Polityczna*. 2013. Tom 41. Nr 2. S. 60 – 84.
4. Michał Sosnowski. Wpływ zmian w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych na obciążenia fiskalne przedsiębiorstw. *Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu*. 2011. Nr 173. S. 435–446.
5. Mieczysław Staniszewski. Aspekt ustrojowy, ekonomiczny i prawny podatkowej kumulacji podmiotowej. *Studia Administracyjne*. 2017. Nr 9. S. 93 – 108. DOI: 10.18276/sa.2017.9-08.
6. Ryta Dziemianowicz, Adam Wyszowski, Renata Budlewska. Tax expenditures jako element konstrukcji polskiego podatku od dochodów osobistych. *Studia Ekonomiczne*. 2014/198. Cz.1. S. 213–224.
7. Eugeniusz Ruśkowski, Leonard Etel, Janusz Stankewicz. *Prawo podatkowe*. Białystok: Temida 2, 1994. 302 s.
8. *Prawo podatkowe z kuzami i pytaniami*. Redakcja naukowa Paweł Borszowski. Seria akademicka. Wydanie 3. Warszawa: Wolters Kluwer, 2023. 492 s.
9. Wojciech Wyrzykowski, Piotr Kasprzak. Ulga podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków. *Zarządzanie finansami i rachunkowość*. 2016. № 4 (1). S. 17 – 31.

10. Mastalski Ryszard. Prawo podatkowe. Wydanie 7. Warszawa: C.H.Beck, 2009. 642 s.
11. Agnieszka Jackowska, Mariusz Tadeusz Fierek. Istota podatku dochodowego od osób fizycznych. *Zeszyty Naukowe Gdańskiej Szkoły Wyższej*. 2018. Nr 1. S. 35 – 48. DOI: 10.24426/zngsw.v18i1.17.
12. Roman Szumlakowski. Kształtowanie konstrukcji prawnej podatku względem przedsiębiorców jako element polityki fiskalnej państwa. *Kortowski Przegląd Prawniczy*. 2013. Nr 2. S. 15–22.
13. Конституція Польської Республіки (з передмовою Володимира Шаповала). Київ: Москаленко О.М., 2018. 84 с.
14. Anna Krawczyk-Sawicka. Regula ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art.217 Konstytucji RP z 1997 r. *Przegląd prawa konstytucyjnego*. 2012. Nr 2. S. 193–212.
15. M.Fojcik-Mastalska, R.Mastalski. Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym. *Konstytucja, urząd, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*. Warszawa, 1999. 422 s.
16. Савіцка Кристина. Місцеве податкове законодавство. *Вроцлавсько-Львівський юридичний збірник*. 2012. № 3. С. 318 – 338.
17. Dowgier R. Konstytucyjne podstawy stanowienia prawa podatkowego w Polsce. *Konstytucyjno-ustawowa regulacja stosunków społecznych w Rzeczypospolitej i Republice Białoruś*. Jarosław Matwiejuk (red.). Białystok: Temida 2. 2009. S. 240 – 251.
18. Криницький Ігор. Структура податкової системи України: перспективи правової оптимізації. *Право України*. 2024. № 4. С. 13–25. DOI: 10.33498/loou-2024-04-013.

#### **Salenkov A. On the concept of the tax structure in Polish financial and legal doctrine**

**Summary.** The article is devoted to the study of approaches adopted by Polish financial law scholars to defining the concept of the tax structure. This category belongs to the generally accepted segment of the terminological framework used by many Polish researchers. At present, within the academic economic community, as well as

among public administration specialists and legal scholars, an informal consensus has been formed regarding the construction of a tax and the requirements for its legislative consolidation. The primary users of this term are economists, as well as representatives of constitutional law and financial law. At the same time, Polish legal scholars mainly employ derivative categories in academic discourse, such as the legal structure of a tax, the juridical structure of a tax, the normative structure of a tax, and similar concepts. In financial law doctrine, a clear definition and detailed characterization of this concept are virtually absent. Polish legal scholars primarily focus on studying the element-based framework of the tax structure and related terminological constructs, identifying their mandatory and optional components, examining the principles of their normative legal consolidation, and analyzing the specific features of legal (normative, juridical) structures of particular tax payments.

In legal literature, Articles 84 and 217 of the Constitution of the Republic of Poland are generally regarded as constitutional provisions that directly regulate issues related to the tax structure. According to scholars, these articles enshrine the fundamental principles of legislative regulation in the field of taxation, in particular with regard to the structuring of taxes, the elements of the tax structure that must be regulated by statute, and the establishment of taxes and other public levies. The article substantiates proposals regarding the expediency of taking into account the constructive developments of Polish financial law doctrine on the tax structure when revealing the essence of the domestic tax law mechanism, studying this economic and legal phenomenon through the analysis of its construction and the characterization of its structural elements, as well as defining a subsystem of special principles.

**Key words:** tax structure, tax law mechanism, financial law doctrine, system of principles of the legal structure of a tax, Republic of Poland.

Дата першого надходження статті до видання: 03.01.2026  
 Дата прийняття статті до друку після рецензування: 28.01.2026  
 Дата публікації (оприлюднення) статті: 23.03.2026



Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу (CC BY 4.0)