



УДК 336.22

ДО ПИТАННЯ ТЕРМІНОЛОГІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

В.Д.ЧЕРНАДЧУК,

доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри цивільно-правових дисциплін та банківського права ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ», м. Суми, Україна

У статті розглядається окремі аспекти використання термінології в податковому законодавстві, зокрема норми, що закріплюють загальні категорії і поняття та мають істотне юридичне значення.

Ключові слова: *дефінітивні норми, понятійно-термінологічний апарат, Податковий кодекс України.*

У податковому законодавстві України, як і в будь-якій іншій галузі законодавства, існує низка проблем щодо визначення понять. В першу чергу це стосується законодавчих визначень, які не завжди точно розкривають зміст податково-правового поняття. Зрозуміло, в межах статті неможливо провести аналіз всіх проблем, тому автор зосередився на найбільш актуальних. Насамперед, це пов'язано із прийняттям Податкового кодексу України та практикою його застосування. У кодексі зроблено спробу надати визначення як загальних, так і спеціальних понять, що має на меті усунення неоднозначного розуміння поняття суб'єктами правозастосовчої діяльності.

Проблеми формування понятійного апарату фінансового права і окремі проблемні питання, що стосуються норм-дефініцій у податковому законодавстві, розглядалися у працях Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка, О.П. Орлюк, Л.А. Савченко, Н.І. Химічевої та інших.. Проте, остаточно ще не вирішено деякі питання, зокрема, про місце норм-дефініцій в системі правових норм. У юридичній літературі зустрічається точка зору, згідно якої норми-дефініції відносяться до групи спеціалізованих (нетипових, похідних) правових норм, які мають допоміжний характер [1, с. 186]. Однак, представляється правильнішим віднесення норм-дефініцій до системи первинних (відправних, установчих) правових норм [2, с. 78]. Саме норми-дефініції і норми-принципи є вихідними засадами, основними ідеями, правовими моделями побудови закону; вони є фундаментом, на якому надбудовою є регулятивні і охоронні правові норми. Норми-дефініції не містять правил поведінки, а ніби підключаються до регулятивних і охоронних правових норм, утворюючи з ними єдиний регулятор. Але, будучи розміщеними, як правило, в загальних положеннях закону вказують законодавцю на необхідність правового регулювання певних відносин і в подальшому нібито обростають вторинними правовими нормами (регулятивними і охоронними). Так, наприклад, відповідно до п. 14.1.156 ст. 14



Податкового кодексу України [3] податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством. У наведеній дефініції міститься вказівка на необхідність регламентації підстав, порядку та строків сплати. Таким чином, норма-дефініція, будучи первинною податково-правовою нормою і вказуючи на необхідність правового регулювання, в подальшому фінансово-правовому регулюванні доповнює регулятивні норми податкового права, розкриває сутність поняття, що міститься у вторинній (похідній) регулятивній нормі податкового права, доповнює цю норму і пояснює її окремі положення. Зустрічається і третя точка зору, згідно якої виділення норм-дефініцій та норм-принципів призводить до змішення елементів норми з самою нормою, а також соціологічної структури з логічною [4, с. 434]

У юридичній літературі норми-дефініції (дефінітивні норми) визначаються як норми, що закріплюють загальні категорії і поняття права, які мають істотне юридичне значення [5, с. 307]; або як норми, в яких містяться науково сформульовані визначення юридичних понять і категорій [6, с. 234]. Ці норми стосуються не окремих елементів податкових правовідносин, а охоплюють науково сформульовані поняття, терміни та їх визначення. Як вірно звертає увагу М.П. Кучерявенко, практично будь-яке законодавство виходить з обов'язковості виділення узагальнених, концептуальних понять. Хоча норми-дефініції не формують суб'єктивних прав і обов'язків, однак правило поведінки, закріплене такою нормою, може бути виділене тільки після відповідного аналізу або опосередковане через інші правові норми [1, с. 186].

У податковому законодавстві використовуються різні способи формування понятійно-термінологічного апарату. По-перше, запозичення понять і термінів, раніше визначених в інших галузях законодавства, в тому значенні, в якому вони використовуються в цих галузях. Проте деякі такі поняття, закріплені у податковому законодавстві, можуть мати інше значення, ніж в законодавстві, яке регулює інші сфери суспільних відносин, набуваючи галузевої специфіки. Наприклад, на відміну від цивільного і господарського законодавства, в податковому законодавстві інвестиції визначаються як господарські операції, які передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно. Натомість відповідно до ст. 1 Закону України «Про інвестиційну діяльність» інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) або досягається соціальний ефект [7].

Представляється, що норми-дефініції у податковому законодавстві повинні виконувати певні функції і, перш за все, юридичну. Сутність цієї функції полягає у тому, що норма-дефініція повинна розкривати зміст податкового поняття або терміну. Загальновідомо, що, володіючи поняттям про



який-небудь предмет, ми володіємо інформацією про певні властивості і відносини цього предмету, достатні для того, щоб виділити його серед інших предметів і використати це в системі знань. Поняття – форма мислення, що відображає істотні властивості, зв'язки і відносини предметів і явищ. Основна логічна функція поняття - виділення загального, яке досягається за допомогою відвернення від всіх особливостей окремих предметів одного класу [8, с. 1035]. Поняття, будучи мінімальною логічною формою представлення знань, у філософських словниках представляється як одна з форм відображення оточуючого в мисленні, за допомогою якої, пізнається сутність явищ, процесів, узагальнюються їх істотні сторони і ознаки [9, с. 334]. Поняття, будучи формою мислення, включає сукупність ознак, необхідних і достатніх для вказівки або виділення якого-небудь предмету або явища. Проте визначення одних і тих же понять в науці і законодавстві істотно відрізняються, хоча і зустрічаються випадки запозичення законодавчих дефініцій та їх перенесення в науку.

Норми-дефініції є результатом інтерпретації в свідомості суб'єкта певного правового тексту вираженого в знаковій формі. У змісті норми-дефініції виділяються дескриптивні (описові), оціночні, і прескриптивні (описові елементи). Наприклад, п. 109.1 ст. 109 Податкового кодексу України, надає визначення поняття податкового правопорушення, яке містить опис заборонених дій (дескриптивний елемент), їх оцінку як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених кодексом та іншим законодавством (оціночний елемент) і імператив – правило поведінки, що вимагає не здійснювати такі дії (прескриптивний елемент). Формальна визначеність тексту статті є необхідною умовою формальної визначеності правової норми. Таким чином, юридична функція тісно пов'язана з лінгвістичною функцією, яка є її продовженням.

Формуючи норми-дефініції законодавцю необхідно використовувати лінгвістичні правила і закони, що дозволить уникнути труднощів, які виникають через неправильне застосування термінів у визначенні. Використання правил опису в конструюванні дефініцій сприяє розробці справжнього опису поняття за допомогою різних слів і словосполучень, пізнанню сутності фінансово-правових явищ і категорій і правильному розумінню описуваного.

Норма-дефініція доводить до відома, точніше інформує суб'єктів податкових правовідносин про сутність понять і термінів, які використовуються у податковому законодавстві. Вона є теоретичним відображенням цих понять як на рівні загальних закономірностей, так і формуванні про них загальних уявлень, а також констатує і нормативно закріплює сучасні знання і уявлення про такі поняття, пояснюючи їх сутність. Саме в цьому і проявляється інформаційна (пізнавальна) функція норм-дефініцій. У формуванні норм-дефініцій законодавцю також необхідно враховувати таку обставину. З позиції інформаційного змісту норма-дефініція повинна відповідати вимозі стислості і



одночасно бути інформаційно ємкою, що досягається шляхом оптимального поєднання цих двох протилежних вимог.

Досліджуючи взаємозв'язок фінансового права і політики, з'ясувавши роль політики в розвитку і формуванні нового погляду на фінансове право М.В. Карасьова, вірно звертає увагу на те, що політика стала важливим фактором розвитку податкового законодавства. Багато податково-правових механізмів в сьогоденнішньому їх вигляді у законодавстві з'явилися внаслідок політичної боротьби і протистояння законодавчої і виконавчої влади [10, с. 6]. Прийняття будь-якого фінансового закону відбувається за активної участі і протиборства політичних сил, в першу чергу в парламенті. Саме тому політика є неодмінною умовою формування норм податкового права, у тому числі і норм-дефініцій.

З іншого боку, держава, будучи організацією політичної влади, реалізує внутрішні і зовнішні функції, які потребують фінансування. Однією з форм реалізації функцій держави є законодавча діяльність, в результаті якої створюються норми-дефініції. Так, відповідно до п. 6.1 ст. 6 Податкового кодексу України податком є обов'язків, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку. Бюджетом є план формування і використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування. Тим самим підкреслюється, що податок, будучи джерелом формування бюджету, в подальшому використовується для фінансування реалізації, у тому числі і політичних, завдань і функцій держави та її адміністративно-територіальних утворень. Саме тому, можна вести мову про наявність політичної функції норм-дефініцій податкового законодавства.

Уявляється, що норми-дефініції виконують також і виховну функцію. Як справедливо відзначає О.Е. Лейст, право майже у всіх своїх сутнісних якостях залежить від держави, так що авторитетність права зумовлюється авторитетністю держави, її відношенням створеного нею права, ступенем налагодженої державних служб, силою самої держави. Під авторитетністю права розуміється його загальновідомість і укоріненість в свідомості суспільства, загальновизнана обов'язковість права, що спирається на усвідомлення необхідності, на конформізм, на згоду з правом [11, с. 91, 124].

Заслуговує уваги той факт, що в деяких випадках норма-дефініція вказує напрями подальшого розвитку законодавства у його широкому розумінні. Так, окремі визначення понять, що надаються у Податковому кодексі України містять такі положення: «розмір плати за марки акцизного податку встановлюються Кабінетом міністрів України» (п. 14.1.148 ст. 14), «перелік платних послуг, для надання яких необхідно придбати торговий патент, визначається Кабінетом Міністрів України (п. 14.1.151) тощо. Наведені приклади свідчать про те, що норма-дефініція, нібито вказує нормотворчим органам про необхідність прийняття податково-правових актів, що регулюють відповідні податкові



відносини. В даному випадку можна вести мову про наявність прогностичної функції норм-дефініцій податкового законодавства.

Проведений аналіз дозволяє виділити напрями дії норм-дефініцій на податкові відносини, в яких розкривається сутність податково-правових понять, явищ і категорій.

У податковому законодавстві використовуються як загальноправові, так і галузеві поняття і терміни, запозичені із інших галузей законодавства. Це призводить до того, що залежно від ієрархії у податковому законодавстві можна виділити загальногалузеві, галузеві, інституційні і спеціальні норми-дефініції. На перший погляд представляється, що між ними повинна бути певна ієрархічність, тобто визначення поняття нижнього ряду не повинне виходити за межі визначення поняття вищого ряду і має деталізувати його стосовно сфери використання. Проте, аналіз норм-дефініцій податкового законодавства свідчить про наявність випадків конфліктності (невідповідності) норм, які знаходяться на різних рівнях і навіть на одному, коли законодавець вкладає різний зміст у визначення однакових понять.

Мають місце випадки, коли сам термін деякою мірою не узгоджується із наданим визначенням. Наприклад, відповідно до п. 14.1.147 кодексу плата за землю – це загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Натомість, відповідно до п. 6.2 ст. 6 кодексу збором (платою, внеском) є обов'язків платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

У попередньому податковому законодавстві мали місце випадки невіддаленого застосування загального поняття або терміну щодо спеціального, а також невіддаленого застосування податковим законодавством понять і термінів, запозичених з інших галузей законодавства. При цьому в одних випадках не змінювався зміст цього поняття, а в інших спостерігається його застосування в іншому значенні. Деякою мірою таке становище усувається Податковим кодексом України, а статтею 5 якого встановлюється ієрархія застосування понять та термінів. У разі якщо поняття та терміни інших актів суперечать поняття та термінам кодексу, для регулювання податкових відносин застосовуються поняття та терміни Податкового кодексу України. Інші ж терміни, що застосовуються у кодексі і не визначені ним, застосовуються у значенні, встановленому іншими законами.

У податковому законодавстві норми-дефініції формулюються по-різному. Залежно від ступеня визначеності вони можуть бути конкретними, абстрактними, описовими, відсиланнями, розрахунковими.

Конкретна норма-дефініція містить визначення податково-правового



поняття вказівкою на його найістотніші ознаки. Наприклад, відповідно до п. 18.1 ст. 18 Податкового кодексу України податковий агент – це особа, на яку кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Абстрактна (уявна) норма-дефініція безпосередньо не містить визначення податково-правового поняття, але його можна вивести аналітично. Податковий кодекс України не містить визначення поняття податкове законодавства, але у п. 3.1. ст. 3 кодексу описано склад податкового законодавства шляхом перерахування нормативно-правових актів, починаючи з Конституції України і закінчуючи нормативно-правовими актами органів місцевого самоврядування.

Описова норма-дефініція містить визначення податково-правового поняття перелічуючи те, що включається в це поняття, тобто є переліком елементів структури даного поняття. Наприклад, кодексом не надається визначення поняття елементів податку, але відповідно до п. 7.1 ст. 7 кодексу елементами податку є платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Відсилочна норма-дефініція не містить визначення податково-правового поняття, а відсилає до норми-дефініції іншого закону. Так, наприклад, п. 14.1.17 кодексу бюджетна установа – у значенні, наведеному у Бюджетному кодексі України; відокремлені підрозділи – у значенні визначеному Цивільним кодексом України; офіційний валютний курс – у значенні, наведеному в Законі України «Про Національний банк України».

Розрахункова норма-дефініція містить визначення податково-правового поняття шляхом опису словами формули, за якою здійснюється математичний розрахунок кількісного показника цього поняття. Наприклад, відповідно до п. 14.1.58 емісійний дохід – сума перевищення надходжень, отриманих емітентом від емісії (випуску) власних акцій (інших корпоративних прав) та інвестиційних сертифікатів, над номінальною вартістю таких акцій (інших корпоративних прав та інвестиційних сертифікатів (під час їх первинного розміщення), або над ціною зворотного викупу під час наступних розміщень інвестиційних сертифікатів та акцій інвестиційних фондів.

Норми-дефініції у податковому законодавстві є обмеженнями, які дозволяють відмежувати предмети і явища, що входять до змісту поняття, від інших предметів і явищ. З наукової точки зору визначення поняття є результатом дослідження правової природи даного явища або предмету і описанням його сутності. Це дозволяє досягти однакового розуміння суб'єктами податкових правовідносин сутності даного правового поняття, якому дається визначення. Однак, з практичної точки зору норма-дефініція повинна бути конкретною, короткою і одночасно інформаційно ємкою, містити зрозумілі для



правозастосовувача терміни, які, по можливості, не потребують визначення.

Література

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Кучерявенко Н. П. – Харьков : Легас, 2002– Т. 2: Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.
2. Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закладів] / Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. ; за ред. В. П. Нагребельного. – Суми : ВТД Університетська книга, 2004. – 320 с. – (Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, Українська академія банківської справи).
3. Податковий кодекс України // Голос України. – 2010. – № 229-230.
4. Венгеров А. Б. Теория государства и права : учебник [для студ. юрид. вузов] / Венгеров А. В. – М. : ИКФ Омега-Л, 2002. – 608 с.
5. Скакун О. Ф. Теория государства и права : [учебник для студ. высш. учеб. заведений] / Скакун О. Ф. – Харьков : Консум; Ун-т внутр. дел, 2000. – 704 с. – (Мин-во внутренних дел Украины, Ун-т внутренних дел).
6. Хропанюк В. Н. Теория государства и права : [учеб. пособие для высш. учеб. заведений] / В. Н. Хропанюк ; [под ред. В. Г. Стрекозова]. – [2-е изд.]. – М. : ИКФ: Омега-Л, Интерстиль, 2004. – 382 с.
7. Закон України «Про інвестиційну діяльність» // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 47. – Ст.. 646.
8. Советский энциклопедический словарь / [ред. А. М. Прохоров]. – [3-е изд.]. – М. : Советская энциклопедия, 1985. – 1600 с.
9. Философский словарь / [под ред. М. М. Розенталя и П. Ф. Юдина]. – М. : Политиздат, 1963. – 544 с.
10. Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / Карасева М. В. – М. : Юристъ, 2003. – 173 с.
11. Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права : [монография] / Лейст О. Э. – М. : ИКД “Зеркало-М”, 2002. – 288 с. – (Московский гос. ун-т им. М. В. Ломоносова).

К вопросам терминологии налогового законодательства

Чернадчук В.Д.

В статье рассматриваются отдельные аспекты использования терминологии в налоговом законодательстве, в частности нормы, которые закрепляют общие категории и понятия и имеют существенное юридическое значение.

***Ключевые слова:** дефиниционные нормы, понятийно-терминологический аппарат, Налоговый кодекс Украины*

To the questions of terminology of tax law

Chernadchuk V.D.



In the article examined separate aspects of the use of terminology in a tax law, in particular norms that fasten general categories and concepts and have a substantial legal value.

Keywords: *definitional norms, concept-terminological vehicle, internal revenue code of Ukraine.*