

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

КОЛОМІЄЦЬ П. В.,

кандидат юридичних наук,
старший викладач кафедри правознавства
(Полтавський інститут економіки і права)

УДК 347.73

ЩОДО РАЦІОНАЛЬНОГО ВИКОРИСТАННЯ
ТЕРМІНОЛОГІЇ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

Статтю присвячено дослідженню сучасних правових проблем регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів, раціональному використанню термінології фінансового і податкового права та наданню пропозицій щодо їх удосконалення.

Ключові слова: податок, система оподаткування, податкова система, податкова термінологія, Податковий кодекс України.

Статья посвящена исследованию современных правовых проблем регулирования отношений в сфере взимания налогов и сборов, рациональному использованию терминологии финансового и налогового права и предоставлению предложений по их усовершенствованию.

Ключевые слова: налог, система налогообложения, налоговая система, налоговая терминология, Налоговый кодекс Украины.

In this article author studies the problems of modern legal regulation of relations in the collection of taxes and fees, the rational use of the terminology of the financial and tax law and provides suggestions for their improvement.

Key words: tax, system of taxation, tax system, tax terminology, the Tax Code of Ukraine.

Вступ. Процес реформування фінансової системи України виявив і загострив ряд соціально-економічних проблем, вирішення яких прямо або побічно залежить від раціонально організованої як фінансової, так і податкової політики. Особливий характер перехідної економіки й її розвитку, а також соціально-історичні особливості України обумовлюють необхідність формування принципово нової і фінансової системи, і податкової системи, які повинні відповідати сучасним суспільним умовам і світовому досвіду. Більш як трирічний досвід застосування Податкового кодексу України, в юридичних нормах якого в узагальненому вигляді закріплено властивий податковому праву юридичний режим та юридичну специфіку податкового права як одного з елементів єдиної системи, що утворюють цілісну галузь фінансового права, підтверджує, що податкове законодавство і досі має недоліки правового регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів. Проблема вдосконалення податкового законодавства та раціонального використання термінології фінансового права в Україні продовжує бути актуальною, навіть незважаючи на глибокі соціально-економічні перетворення в державі, що відбулися завдяки проведеним реформам в усіх галузях народного господарства.

Дослідженню правових аспектів раціонального використання термінології фінансового права присвячені наукові праці як вчених-правознавців, так і спеціалістів у галузі економічної науки, таких як О.М. Ашмаріна, Г.М. Белоглазова, О.Г. Братко, Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, О.М. Горбунова, О.Ю. Грачова, Н.Д. Еріашвілі, С.В. Запольський, М.В. Карасьова, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, Л.А. Лунц, О.П. Орлюк, А.О. Селіванов, М.Ю. Тихомиров, Г.А. Тосунян, М.І. Тургенев, В.М. Усоскін, Є.Є. Фролова, Н.І. Хімічева та інші.

Проведений нами аналіз останніх досліджень і публікацій та наукових праць вітчизняних учених, в яких започатковано розв'язання проблеми раціонального використання термінології фінансового права, свідчить про те, що окремі фінансово-податкові поняття, дефініції, категорії та терміни були фрагментарно розглянуті, зокрема, у складі економічної термінології у працях О.П. Винник, Г.В. Чорновол, О.Г. Чумак, О.В. Чуєшковой. Особливостям формування та функціонування української по-



даткової термінології XV–XVIII століть присвячена праця Т.І. Крехно. Досліджуючи правове регулювання податкової системи України, Т.Я. Цимбал розглядала аспекти податкової термінології на території України з часів існування Київської Русі до сучасного періоду. Питання української термінології податкової сфери, а саме її структура, функціонування та формування, досить глибоко досліджено О.В. Черноу, яка визначає податкову термінологію як сукупність спеціальних найменувань, що співвідносяться з об'єктами, суб'єктами та процесами оподаткування й утворюють окрему терміносистему [1, с. 7], зазначаючи при цьому, що сучасна українська податкова термінологія виокремилася в самостійну систему термінів у процесі тривалих пошуків, використовуючи досягнення багатьох галузей знань [1, с. 9]. Українську термінологію фінансового права як окрему галузеву терміносистему сучасної української літературної мови аналізувала та вивчала О.В. Шпильківська, визначаючи при цьому, що у сучасній системі фінансового права існують труднощі та проблеми, які виникають у практиці використання одиниць фінансового права через відсутність чітких визначень правничих понять, законодавчих дефініцій, єдності у термінології [2, с. 22].

Постановка завдання. Значною мірою мета дослідження раціонального використання термінології фінансового права та податкового права, зокрема, зумовлена необхідністю визначення правового регулювання оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності, окреслення проблематики їх правореалізації, що надає підстави для пропонування деяких шляхів удосконалення податкового законодавства.

Результати дослідження. Не можна не погодитися з поглядами науковців стосовно того, що сучасна вітчизняна податкова термінологія синтезувала знання різних наук і використовує досягнення багатьох галузей знань у сфері фінансів, економіки, цивільного, митного та господарського права зокрема. Але вважаємо, що з огляду на проведену в Україні систематизацію податкового законодавства та прийняття Податкового кодексу не потрібно зупинятися лише на удосконаленні податкових норм, треба проводити уніфікацію застосовуваних у цих нормах термінів [3, с. 47]. Наприклад, проведене дослідження структури Податкового кодексу України свідчить, що в його положеннях відсутнє визначення поняття «оподаткування», яке, в свою чергу, використовується в нормах цього Кодексу у великій кількості і в різних словосполученнях. Зокрема, наявність у Податковому кодексі України широкого спектру застосування словосполучень з використанням термінів:

- «система оподаткування» (наприклад, підпункт 70.4.6 пункту 70.4 статті 70);
- «загальна система оподаткування» (наприклад, підпункт 177.5.2 пункту 177.5 статті 177; підпункт 308.6.2 пункту 308.6 статті 308; Розділ XX – пункт 21 підрозділу 2, абзац 3 пункту 6 підрозділу 4, пункт 7 підрозділу 4, пункт 6 підрозділу 10);
- «спрощена система оподаткування» (наприклад, стаття 122; пункт 133.6 статті 133; підпункт 135.5.14 пункту 135.5 статті 135; підпункт 165.1.36 пункту 165.1 статті 165; підпункт 170.5.2 пункту 170.5 статті 170; стаття 177; пункт 183.4 статті 183; глава I розділу XIV; підпункт 267.1.3 пункту 267.1 статті 267; пункт 269.2 статті 269; пункт 292.14 статті 292; Розділ XX – пункт 21 підрозділу 2, абзац 3 пункту 6 підрозділу 4, пункт 7 підрозділу 4, підрозділ 8);
- «інша система оподаткування» (наприклад, пункт 177.9 статті 177) при відсутності визначення цих понять в Податковому кодексі України є однією із сучасних проблем правового регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів [4].

Справа в тім, що до набрання чинності Податковим кодексом України законодавчим актом, який визначав принципи побудови системи оподаткування в Україні, був Закон «Про систему оподаткування». Статтею 2 цього Закону було надано визначення поняття «система оподаткування» – сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування [5]. Проте у зв'язку із втратою чинності цього Закону та набранням чинності Податковим кодексом України визначення цього поняття втратило свою актуальність. Пунктом 6.3 статті 6 Податкового кодексу України надано визначення поняття «податкової системи», відповідно до якого сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України.

У Науково-практичному коментарі до Податкового кодексу України зазначено, що, на відміну від редакції Закону України «Про систему оподаткування», законодавець відмовився від використання поняття «система оподаткування». Чинний Податковий кодекс України використовує категорію «податкової системи». По-перше, саме таке визначення для сукупності всіх податків та зборів використовується податковими законодавствами пострадянських держав. По-друге, поняття оподаткування значно ширше, ніж той зміст, який з ним пов'язувався в минулому. Оподаткування включає не лише вичерпний перелік податків та зборів, а й процесуальне забезпечення їх появи (введення, зміни, скасування) та справляння. Саме тому перехід до використання категорії «податкова система» вважається доречним [6, с. 40-41].

Проте неможливо залишити осторонь і положення Основного Закону – Конституції України, відповідно до положень статті 92 якої, виключно законами України встановлюються система оподатку-



вання, податки і збори [7]. Крім того, стаття 17 Господарського кодексу України і досі передбачає, що система оподаткування в Україні, податки і збори встановлюються виключно законами України. Система оподаткування будується за принципами економічної доцільності, соціальної справедливості, поєднання інтересів суспільства, держави, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян. Використовуючи поняття «система оподаткування», автори Господарського кодексу України в пункті 2 цієї статті зазначають, що з метою вирішення найважливіших економічних і соціальних завдань держави закони, якими регулюється оподаткування суб'єктів господарювання, повинні передбачати наступне: оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування; стабільність (незмінність) протягом кількох років загальних правил оподаткування; усунення подвійного оподаткування; узгодженість з податковими системами інших країн [8].

До речі, чинний Податковий кодекс України також не містить визначення понять:

- «особливий порядок оподаткування» (наприклад, пункт 11.2 статті 11);
- «порядок оподаткування» (наприклад, підпункт 10 пункту 292.11 статті 292);
- «особливості оподаткування» (наприклад, стаття 155; стаття 156; стаття 158; стаття 160; стаття 170; стаття 211; стаття 225; стаття 229; стаття 307; Розділ XVIII; пункт 15 підрозділу 10 Розділу XX);
- «оподаткування на загальних підставах» (наприклад, абзац 4 пункту 152.11 статті 152; абзаци 4 та 9 підпункту 165.1.24 пункту 165.1 статті 165; абзац 4 підпункту 170.10.5 пункту 170.10 статті 170; абзац 2 підпункту 197.1.15 та абзац 2 підпункту 197.1.26 пункту 197.1 статті 197; пункт 276.4 статті 276; абзац 5 пункту 3 підрозділу 1 Розділу XX);
- «оподаткування в загальному порядку» (наприклад абзац 9 пункту 153.9 статті 153; пункт 160.8 статті 160; абзац 2 підпункту 165.1.21 пункту 165.1 статті 165; пункт 197.3 та пункт 197.18 статті 197; пункт 210.1 статті 210);
- «спрощене оподаткування» (наприклад абзац 4 пункту 160.5 статті 160);
- «спосіб оподаткування» (наприклад, підпункт 14.1.180 пункту 14.1 статті 14);
- «правила оподаткування» (наприклад, пункт 46.6 статті 46; абзац г) підпункту 153.3.5 пункту 153.3 статті 153; пункт 197.6 статті 197);
- «інші правила оподаткування» (наприклад, підпункт 164.1.1 пункту 164.1 статті 164);
- «загальні правила оподаткування» (наприклад абзац 4 пункту 197.6 статті 197; абзац 4 пункту 8 підрозділу 2 Розділу XX).

Не менш проблемним, на наш погляд, є питання раціонального використання в чинному податковому законодавстві України понять «спеціальний режим оподаткування», «загальний режим оподаткування», «режим оподаткування», «спеціальний режим». Оскільки з набранням чинності Податкового кодексу України, у вітчизняному податковому праві діють новаційні юридичні норми статті 11 та розділу XIV, що регулюють відносини у сфері справляння «спеціальних податкових режимів» як особливих порядків оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Так, на сьогодні Податковий кодекс України взагалі не дає визначення понять:

- «спеціальний режим оподаткування» (наприклад, підпункт 39.2.1 пункту 39.2 статті 39; підпункт 136.1.2 пункту 136.1 статті 136; пункт 197.18 статті 197), проте використовує цей термін, зокрема, в назвах статей: «Стаття 209. Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства», «Стаття 210. Спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату»;
- «загальний режим оподаткування» (наприклад, абзац 2 пункту 210.8 статті 210);
- «режим оподаткування» (наприклад, підпункт 6 пункту 180.1 статті 180);
- «спеціальний режим» (наприклад, абзац 2 пункту 48.4 статті 48).

При цьому, на нашу думку, поняття «спеціальні податкові режими» також не має досконалого законодавчого закріплення в статті 11 Податкового кодексу України, оскільки окремі елементи цього поняття також потребують розгляду і законодавчого визначення. Зокрема, потребують визначення поняття «особливий порядок оподаткування» та «окремі категорії господарюючих суб'єктів». Хоча це, з одного боку, не шкодить їх правозастосуванню, а з іншого, – не заважає науковим дискусіям щодо необхідності визначень наведених вище правових понять. Результати наукового дослідження щодо цієї проблеми, проведеного П.В. Коломійцем, обґрунтовано доводять наступне: оскільки Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, а тому визначає платників цих податків і зборів, передбачаючи при цьому права та обов'язки цих платників податків, то терміном, який є власне податковим і обслуговує процес оподаткування в Україні, доцільно вважати «платник податку», а не термін «господарюючий суб'єкт». Тобто формування податкових термінів, їх закріплення в сучасному податковому законодавстві повинно відбуватися на власне податковій основі. Сучасна українська податкова термінологія повинна бути здатною забезпечити податкове законодавство поняттєвою базою саме податкових термінів. Тобто мотиваційною основою появи нового поняття «спеціальний податковий режим» у чинному податковому законодавстві була потреба у вирі-



шенні спеціальних завдань у галузі сільськогосподарського товаровиробництва та підприємницької діяльності. Основними суб'єктами податкових відносин у сфері застосування спеціальних податкових режимів є саме платники податків – сільськогосподарські товаровиробники та платники податків, які займаються окремими видами підприємницької діяльності. Тому, підсумовуючи, зазначимо, що у визначенні поняття спеціального податкового режиму саме як податкового режиму головним елементом є окрема категорія платників податків, а не окрема категорія господарюючих суб'єктів. Аналіз норм Податкового кодексу України та проведене нами дослідження основних термінологічних і змістовних аспектів визначення поняття «спеціальний податковий режим», розкриття змісту основних ознак цього поняття надає підстави розуміти під поняттям спеціального податкового режиму особливий порядок оподаткування окремих категорій платників податків, яке пропонуємо закріпити у пункті 11.2 статті 11 Податкового кодексу України [3, с. 47-52].

Слушною в даному випадку є думка С.С. Алексеєва, який вважає, що необхідними умовами раціонального використання термінології є: а) єдність термінології – однакові терміни, що використовуються під час формулювання юридичних норм, повинні мати тотожне значення; неприпустимо для позначення одних і тих же понять використовувати різні терміни; б) загальновизначеність термінології – використовувані терміни повинні отримати визнання в науці і практиці; в) стійкість термінології – неприпустимо без особливо вагомих причин відмовлятися від раніше використовуваної термінології, вводити поряд з прийнятими інші, на думку деяких авторів, більш «вдалі» терміни [9, с. 274].

Відноситись до визначення понять податкового законодавства потрібно обережно і з повагою. Їх необхідність та значимість для правильного застосування, зокрема, у випадку з'ясування сутності як загальних, так і спеціальних податкових режимів, є незаперечною. Відокремити всі ці чи інші поняття в податковому законодавстві означає визначити їх, обмежити, оскільки всяке визначення – це обмеження. Визначити – покласти межу, тобто обмежити, так само латинський синонім дефініція (*definitio*) буквально переводиться як обмеження, означення, визначення, встановлення меж. Але якщо обмеження досягається визначеннями, то найбільш необмежене право найменш визначене. Його сила саме у відсутності визначень, в можливостях, в здатності як правова першооснова розвернутися в будь-якому напрямі і наповнитися будь-яким змістом. Відома сентенція Яволена: «Всяка дефініція в цивільному праві небезпечна, бо мало такого, що не могло б бути спростоване». Німецькі юристи одноставно підкреслюють, що вироблення визначень – справа небезпечна для законодавця. Адже визначення часто бувають невірними внаслідок неможливості знайти відповідний вираз [10, с. 157-158].

Характерною рисою законодавства Англії є наявність Закону про тлумачення [11], в якому містяться законодавчі дефініції загального застосування, які вживаються кожного разу, «якщо немає протилежного наміру». Встановлення меж обсягу і змісту таких понять позбавляє право можливості бути гнучким та легко пристосовуватись до змінених суспільних умов. Так само, як і принцип правової стабільності, принцип гнучкості права спрямований на забезпечення найбільш повної і ефективної реалізації прав людини [12, с. 12].

Наступна проблема правового регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів, яка, на нашу думку, також є проблемним питанням раціонального використання термінології фінансового права, стосується стилю сучасного податкового законодавства України. Зокрема, досліджуючи норми статті 11 Податкового кодексу України, необхідно вказати на двозначність формулювання пункту 11.3 цієї статті, яким регламентовано, що спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків і зборів. Двозначність трактування положень цього пункту зумовлена використанням у його конструкції слова «може». Про неприпустимість подібного у своїх працях зазначав С.С. Алексеєв, стверджуючи, що найважливіші вимоги стилю правових актів – це суворості визначеність фраз, виразів, термінів. Кожну фразу, кожний вираз, кожний термін необхідно розуміти лише в одному значенні. Неприпустимі будь-яка двозначність, розпливчастість формулювань, що дозволяють тлумачити сутність нормативних актів по-різному [9, с. 286].

На нашу думку, імперативні положення Податкового кодексу України, засновані на позитивних зобов'язаннях, повинні передбачати чіткість, зрозумілість та ясність норми податкового права. З метою удосконалення загальних засад правового регулювання спеціальних податкових режимів, передбачених статтею 11 Податкового кодексу України, пропонуємо пункт 11.3 статті 11 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI викласти в такій редакції: «11.3. Спеціальний податковий режим передбачає особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків і зборів» [3, с. 39].

Як зазначено нормами статті 1 ПКУ, поняття, установлені цим Кодексом, застосовуються виключно для регулювання відносин, які виникають у сфері справляння податків і зборів. Безперечно, чіткість і зрозумілість, однозначність і відносна стійкість значень понять, які використовуються в податковому законодавстві, повинна бути одним із його основних принципів. Юридичні норми мають



бути сформульовані чітко й однозначно, щоб запобігти можливості свавілля у процесі правозастосування. Чіткість законодавчої мови передбачає, зокрема, що юридичні терміни мають вживатися в текстах законодавчих актів логічно та послідовно. Хоча при цьому слід мати на увазі, що в праві існують поняття, визначення яких є недоцільним або навіть небезпечним. Згадаймо відоме ще в римському праві твердження, відповідно до якого кожне визначення у праві є небезпечним: «Omnis definitio in iure civili periculosa est: parum est enim, ut non subverti posset» (D. 50, 17, 202) [12, с. 12].

Висновки. Отже, проведене дослідження раціонального використання термінології фінансового права як правової проблеми регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів свідчить про те, що одним із принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, повинен бути принцип однозначності та відносної стійкості значень понять, відповідно до якого юридичні норми податкового законодавства повинні бути сформульовані чітко і зрозуміло. Юридичні терміни мають вживатися в текстах податкових законодавчих актів логічно і послідовно. Тобто формування податкових термінів, на нашу думку, їх закріплення в сучасному податковому законодавстві повинно відбуватися на власне податковій основі.

Відповідно до вищенаведеного пропонуємо взаємоузгодити наведені вище поняття, обрати найбільш раціональне з їх переліку для наскрізного використання в тексті Податкового кодексу України. Поряд з наданим визначенням поняття «податкова система» надати визначення поняттю «система оподаткування». Тим більш, що визначення поняття «оподаткування», на нашу думку, було надано в Науково-практичному коментарі до Податкового кодексу України: система оподаткування – це вичерпний перелік податків та зборів, процесуальне забезпечення їх появи (введення, зміни, скасування) та справляння [6, с. 41].

Список використаних джерел:

1. Чорна О.В. Українська термінологія податкової сфери: структура, функціонування, формування : автореф. дис. ... канд. філол. наук : спец. 10.02.01 / О.В. Чорна. – К., 2009. – 18 с.
2. Шпильківська О.В. Українська термінологія фінансового права : автореф. дис. ... канд. філол. наук : спец. 10.02.01 / О.В. Шпильківська ; Нац. пед. ун-т ім. М.П. Драгоманова. – К., 2010. – 24 с.
3. Коломієць П.В. Правове регулювання спеціальних податкових режимів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук / П.В. Коломієць. – Ірпінь, 2013. – 273 с.
4. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 556.
5. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 року № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39.
6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / Заг. ред. М.Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – Т. 1. – 662 с.
7. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30.
8. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18.
9. Алексеев С.С. Общая теория права : в 2-х т. – М. : Юридическая литература, 1981. – Т. 2. – 361 с.
10. Скловский К.И. Собственность в гражданском праве : Учеб.-практ. пособие. – 2-е изд. – М. : ело, 2000. – 512 с.
11. Interpretation Act 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.irishstatutebook.ie/2005/en/act/pub/0023/index.html>.
12. Хворостянкін А.В. Визначеність законодавчих дефініцій як умова ефективного дотримання духу та букви закону // Наукові записки. Юридичні науки. – 2008. – Том 77. – С. 12.

