

Питання термінології

у Податковому кодексі України



І. П. Мамонов

пошукач кафедри економіко-правових дисциплін
Київського національного університету внутрішніх
справ

У публікації розглядаються змістовні питання термінології Податкового кодексу України, зокрема, в частині оподаткування цінних паперів, дискусійні питання застосування термінів з податкового та інших галузей законодавства.

Ключові слова: цінні папери, оподаткування, нормотворення, податкові терміни, Податковий кодекс України.

В статье рассматриваются смысловые вопросы терминологии Налогового кодекса Украины, в частности, налогообложения ценных бумаг, дискуссионные вопросы применения терминов в налоговом и других отраслях законодательства.

Ключевые слова: ценные бумаги, налогообложение, нормотворчество, налоговые термины, Налоговый кодекс Украины.

The publication discusses the content issues of tax terms of Tax code of Ukraine, in particular, in the section of taxation of securities, discussion questions in terms application of tax legislation and other areas of legislation.

Keywords: securities, taxation, creation of regulatory acts, tax terms, Tax code of Ukraine.

Прийняття Податкового кодексу стало важливим кроком на шляху систематизації податкового законодавства України і, зокрема, дозволило зменшити кількість нормативно-правових актів у цій сфері, що раніше ставало причиною численних скарг платників податків. Однак прийняття Кодексу і часткове вирішення кількісних проблем не вичерпало всіх інших завдань вдосконалення законодавства про податки та збори, зокрема, якості нормативно-правових актів, один із напрямків якого можна вбачати у розвитку їх термінологічної складової. Така постановка питання знаходиться в руслі практичної необхідності формування єдиної розвиненої податкової термінології, яка б не допускала різного тлумачення певних понять і виникнення внаслідок цього конфліктів з платниками податків, а також ефективного узгодження термінології податкового та інших галузей законодавства.

Питання термінології у науці фінансового права нечасто є предметом спеціальних досліджень, розглядаються переважно супутні питання з певної теми дослідження. Уявляється, що проблеми вдосконалення законодавчої техніки (а до них відносяться і питання термінології нормативно-правових актів) теж належно наукою фінансового права ще не досліджені, хоча в практиці вони виникають досить часто.

Виходячи з викладеного вище, в межах цієї статті ставимо завдання розглянути загальні й часткові питання термінології нормативно-правових актів про оподаткування, маючи на увазі подальший розвиток і вдосконалення податкової термінології.

Нормативно-правову основу оподаткування цінних паперів становить, в першу чергу, Податковий кодекс України (далі – ПК України) [1], прийнятий

на основі Конституції України, а також інші нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання ПК України. Крім того, стаття 3 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» («Законодавство, яким керуються органи державної податкової служби») встановлює, що «органи державної податкової служби України у своїй діяльності керуються Конституцією України, законами України, іншими нормативно-правовими актами органів державної влади, а також рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим і Ради міністрів Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань оподаткування, виданими у межах їх повноважень» [2].

У процесі реалізації норм податкового права щодо операцій з цінними паперами податковими органами та платниками застосовуються також акти інших структурних частин права, які регулюють суміжні відносини (права цінних паперів, а також цивільного, господарського, банківського та ін.). В результаті практично застосовувані податковими органами акти можна поділити на а) норми податкового права і б) акти інших галузей та інститутів. Але разом із таким поділом необхідно розділити всі відносини в сфері оподаткування на дві групи: а) суто податкові відносини; б) господарські відносини, які підлягають податковому контролю з метою визначення показників, що стосуються оподаткування. Акти вищезазначених суміжних галузей законодавства передусім відносяться до другої групи відносин.

Однією із головних змістовних частин ПК України та вказаних актів є застосовувані в них поняття і терміни. Основне місце в розумінні переліку і змісту використовуваних Кодексом термінів займає ст. 14, але «приведення в дію» положень ст. 14 здійснюється відповідно до ст. 5

ПК України, головний сенс якої полягає у визначенні порядку використання термінів, передбачених ст. 14 та інших термінів, які вживаються в Кодексі.

Стаття 14 ПК України побудована за принципом визначення і відображення в ній всіх термінів Кодексу, однак у повній мірі це не досягнуто. Наприклад, деякі з термінів щодо оподаткування цінних паперів містяться у ст. 158 Кодексу. В той же час питання про принципи відображення може виявитися непростим. У статті 14 міститься низка термінів, які відносяться тільки до окремих структурних підрозділів Кодексу і, до того ж, багато із них відрізняються вузьким змістом та не можуть вважатися за податкові категорії (наприклад, 14.1.14 – «біоетанол», 14.1.98 – «лісові землі» та ін.). Щодо значної кількості термінів прямо вказується, що вони відносяться тільки до певного структурного підрозділу Кодексу. Очевидно, більш зручним для платників і послідовним було б відображення у ст. 14 Кодексу абсолютно всіх категорій оподаткування, в тому числі тих, які відносяться до окремих структурних підрозділів цього акта і також групування необхідних термінів за цими підрозділами.

Стаття 5 ПК України розрахована, перш за все, на застосування термінів Кодексу у процесі поточного нормотворення і в практиці правозастосування та встановлює пріоритетність термінів Кодексу при їх застосуванні над термінами, що належать до інших галузей права (а почасти – просто неможливість застосування останніх). Термін – це слово (або словосполучення), що означає спеціальне поняття і має точну сферу смислового використання. Основними ознаками терміна є: 1) адекватність відображення змісту поняття, смислова однозначність; 2) логічна співвіднесеність його з іншими родовидовими термінами

(родовидова системність); 3) професійний рівень практичного вживання [6, с. 60]. Не зайвим буде відзначити, що існує різниця між поняттями «юридичний термін» і «законодавчий термін»: перше є ширшим поняттям і включає у свій обсяг і суто наукові терміни, які можуть і не відображатися у нормативно-правових актах (наприклад, терміни «правосвідомість», «гіпотеза», «диспозиція», «санкція» та ін.).

Між термінами і поняттями існує певна взаємозалежність і в той же час різниця. Терміни, вживані у законодавстві, є виразом певного поняття. В той же час, один і той же термін, в різних актах та різних контекстах може позначати різні поняття, а різні терміни – одне і те ж поняття. Проте в межах одного акта й однієї галузі законодавства це, на наш погляд, неприпустимо: поняттю, вживаному в якомусь акті, має відповідати тільки один предмет, явище, факт, і в той же час кожен з них повинен мати одне основне значення, а не більше. Але Податковий кодекс оперує, наприклад, двома близькими поняттями, різниця між якими не показана – «відокремлений облік» (наприклад, п. п. 160.8, 153.8) та «окремий облік» (п. п. 153.8, 153.13.1 – 3, 156.3, 158.1). Крім того, вважаємо зайвим вжиття у цій статті двох тісно пов'язаних категорій – «терміни» і «поняття», оскільки терміни є словесним позначенням, виразом понять. Взаємозв'язок термінів і понять має велике значення, що відзначається в науковій літературі – впорядкування юридичної термінології неможливе і приречене на невдачу без розробки відповідних понять [6, с. 62].

Податковий кодекс України вказує у п. 5.1. «поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання

відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу» [ПК України, ст. 5.1], тобто відносин, що «виникають у сфері справляння податків і зборів» [1, п. 1.1]. Це положення доповнюється двома іншими, які разом визначають зміст використання основних понять у сфері оподаткування: «у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу» [1, п. 5.2]; «інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами» [1, п. 5.3]. Практично таке ж за змістом положення зафіксоване і в Податковому кодексі РФ, п. 1 ст. 11 якого визначає, що інститути, поняття і терміни цивільного та інших галузей законодавства застосовуються в тому значенні, в якому вони використовуються в цих галузях законодавства, якщо інше не передбачене Податковим кодексом РФ [4]. Таким чином, Податковим кодексом визначено пріоритетність у застосуванні понять із різних сфер відносин і основи чіткого їх розмежування. Але слід звернути увагу, що «інші терміни ... використовуються у значенні, встановленому іншими законами». Таке формулювання, по-перше, обмежує коло можливих джерел тільки законами, і, по-друге, залишає невизначеність щодо того, який саме із законів має бути застосований. А це досить важливо, оскільки одні й ті ж терміни можуть міститись у різних актах, навіть актах різних галузей законодавства. Такий відсилочний характер норми створює певну невизначеність щодо термінів і актів, які мають використовуватися. До того ж, кожен із законів приймається з метою регулювання певної групи сус-

пільних відносин і на це ж спрямовано й терміни, які у ньому визначаються (як правило, це вказується у самому законі), а тому вони навряд чи можуть бути універсальними чи такими, що задовольняють вимоги відносин з оподаткування. В результаті значення п. 5.3 ПК України зводиться до обмеження використання термінів джерелом тільки із закону.

Очевидно, вимагає роз'яснення положення ст. 5 ПК України про можливість застосування правил і положень «інших актів». Положення п. 5.1 окреслює предмет регулювання Податкового кодексу України – відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів. В роботах із загальної теорії права відзначається т. зв. «предметна дія» законодавства, тобто ті відносини, на які певний акт розповсюджується; при цьому вказується, що «тільки в якості виключення (в ситуації так званого субсидіарного застосування права) норми однієї галузі можуть розповсюджувати свою дію на відносини, які регулюються нормативними актами іншої галузі права» [5, с. 119]. Це положення має певне значення і для вирішення питань співвідношення різних галузей права в процесі оподаткування, наприклад, цінних паперів. Однак слід звернути увагу, що у ст. 5 мова йде про дещо різні речі: якщо застосування понять, термінів з інших галузей права передбачає їх використання в процесі оподаткування, то ймовірно застосування «правил та положень» відображає інше за змістом явище – субсидіарну дію права, про яку йшла мова вище. На наш погляд, останнє з явищ – застосування у податковому праві «правил та положень» не повинно мати прямої дії у податковому праві і у разі виникнення потреби у регулюванні якихось відносин необхідно йти шляхом створення власних податково-правових правил і положень.

Застосування понять з інших галузей права має бути юридично коректним і відповідати ряду методологічних положень. Зокрема, ці терміни мають бути єдиними, тотожними в різних актах, постійними та ін., і в будь-якому разі – відповідати загальнозживаним у суспільстві термінам, а ще точніше – не суперечити їм. Це ж правило – несуперечності, – має бути керівним і при застосуванні термінів з інших галузей права. Однак у цьому випадку термін «суперечність» вимагає тлумачення, оскільки мова, на наш погляд, повинна йти не лише про зміст терміна «суперечити», а і про більш широке його значення. Так, вексель є багатофункціональним документом і може виконувати функції розрахункового, кредитного, боргового та ін. інструменту. Жодна із цих функцій не суперечить одна одній. Однак у процесі застосування актів податкового законодавства враховуються лише одна або дві із цих функцій, що саме по собі не означає суперечність із нормами цивільного права. Суперечність полягає в іншому: яка із цих функцій може бути взята до уваги. В результаті вексель може бути визнано податківцями, наприклад, лише за кредитний інструмент (як це мало місце щодо визначення прибутку банківських установ, коли операція з урахування векселя розглядалась суто як кредитна), хоча цим не вичерпується все його значення, а у ряді випадків вимагається застосування інших властивостей векселя.

У статті 5 ПК України мова йде тільки про поняття і терміни, запозичені з нормативно-правових актів інших галузей права. Тим часом слід звернути увагу, що в податковому, як і у всіх галузях законодавства, застосовуються не тільки вони, а й поняття загальнозживані, спеціально-юридичні (саме про них йде мова у ст. 5) та спеціальні не-

юридичні (мова йде про терміни і категорії із сфери економічного життя суспільства) (класифікація виконана за [5, 119]. За іншою класифікацією, висловленою теоретиками права, розрізняються 1) загальнозживані; 2) загальнозживані, але такі, що мають у нормативному акті більш вузьке, спеціальне значення; 3) суто юридичні; 4) технічні терміни [6, с. 70]. Тому при аналізі термінів Податкового кодексу України уявляється доцільним відмітити такі групи термінів: а) загальнозживані терміни (це, як правило, терміни із сфери економічного та соціального життя суспільства); б) суто юридичні терміни; в) суто податково-правові терміни. Однак класифікація термінів, які вживаються у ПК України, очевидно, є окремою темою дослідження і таких класифікацій може бути проведено більше. Зауважимо, що загальнозживані терміни, як уявляється, мають особливе значення: сам факт вживання їх у ПК України надає їм спеціального характеру і особливих властивостей. Тому власне поняття «загальнозживаний» термін, якщо він вже потрапляє до нормативно-правового акта, в певному розумінні, є нонсенсом, оскільки із моменту вживання його в нормативно-правовому акті цей термін набуває особливих властивостей. Але є всі підстави для того, щоб вважати, що загальнозживані, зокрема, економічні, терміни мають загальний характер, а податково-правові стосовно них – спеціальний.

Слід також звернути увагу, що формулювання ст. 5 ПК України стосується всіх термінів, які вживаються у Кодексі, а не лише тих, які визначено у ст. 14 цього акта. З цього випливає ще один висновок: у ПК України можна виділити терміни, які визначено Кодексом, і терміни, визначення яким прямо не дається. Визначення, які дає ст. 14 ПК України, практично означає переведення якихось

термінів у розряд категорій податкового права. Останній випадок передбачає застосування термінів з інших галузей законодавства, або самостійне тлумачення їх правозастосовчими органами (що не особливо бажано). Податкові органи керуються, в першу чергу, звичайно, нормами Податкового кодексу і практично це означає звернення в першу чергу до його понять, а при їх відсутності – до понять із інших галузей законодавства, якими при оподаткуванні цінних паперів є право цінних паперів, цивільне, господарське, банківське право та ін. На практиці податковим органам доводиться аналізувати нормативно-правові акти різних галузей та структурних підрозділів права з метою глибшого з'ясування природи тих чи інших відносин «кваліфікації операцій з цінними паперами. Однак слід звернути увагу на зміст п. 5.3: інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами». Таким чином, з інших галузей законодавства можуть застосовуватись лише терміни, які визначено законами, а не підзаконними актами.

Варто при цьому зазначити, що між термінами «закон» і «законодавство» у дано-

му контексті існує певна різниця: термін «законодавство» досить широко використовується для позначення сукупності законів та інших нормативно-правових актів, які регламентують ту чи іншу сферу суспільних відносин. Конституційний Суд України прийшов до висновку, що терміном «законодавство» «охоплюються закони України, чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також постанови Верховної Ради України, укази Президента України, декрети і постанови Кабінету Міністрів України, прийняті в межах їх повноважень відповідно до Конституції України і законів України» [3]. Але у статті 5 мова йде про терміни, встановлені законами, але не підзаконними актами.

У межах короткої статті навряд чи можливо в повній мірі розглянути навіть найважливіші питання, що стосуються термінології Податкового кодексу України, який використовує поняття і терміни практично з усіх сфер суспільного життя. Метою ж нашої публікації є спроба звернути увагу законодавця і науковців до цього важливого питання з метою його подальших досліджень і створення власної єдиної термінології оподаткування.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України. Прийнятий Законом України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. // Відомості Верховної Ради України, 2011, №№ 13-14, №№ 15-16, 17, ст. 112.
2. Закон УРСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» від 4 грудня 1990 р. // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.
3. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини ст. 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміна «законодавство») від 9 липня 1998 р. №17/81-97.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Принят Государственной Думой 16 июля 1998 г. Одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.
5. Общая теория права и государства: Учеб. / Под ред. В. В. Лазарева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрист, 2001. – 520 с.
6. Язык закона / Под ред. А. С. Пиголкина). – М., Юридическая литература, 1990. – 192 с.