

УДК 336.145

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2024-2.20>

**О. Є. Деменко**, кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## ДО ПИТАННЯ ЩОДО ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ГЛОСАРІЮ

Статтю присвячено проблемі формування раціонального термінологічного апарату, яка має не лише галузеве чи підгалузеве значення. Так, використання понять в режимі окремої галузі чи підгалузі передбачає застосування термінології двох типів. З одного боку, йдеться про поняття, які мають узагальнююче значення, виходять за межі предмету даної сукупності правових норм. З іншого боку, системний підхід щодо формування предметного глосарію має включати і вузько спеціалізовані, змістовні поняття, які відображають предмет впливу саме цієї сукупності правових норм.

Висвітлено, що в окремих фінансово-правових інститутах в 90-х – початку 2000-х роках були приклади, де подібна проблема вирішувалась досить фахово. Йдеться перш за все про Декрет Кабінету Міністрів «Про систему валютного регулювання і валютного контролю». Підхід в побудові глосарію бюджетних понять в законодавстві, яке регулює обіг публічних коштів, є одним із найбільш вдалих. У статті означено, що принципово якісний етап формування бюджетного глосарію відбувся з прийняттям Бюджетного кодексу України в 2001 році. В цьому акті з'являється ст. 2 «Визначення основних термінів». Слушним виявився підхід розробників проекту цього кодифікованого акту відповідно до якого побудова цієї статті мала відбуватись при додержанні декількох умов: а) сюди мали б бути включені поняття, які мають узагальнююче значення і стосуються всіх бюджетних відносин в цілому (бюджет, бюджетне зобов'язання, бюджетний процес і т.д.); б) в систему основних термінів мали включатися положення, які стосуються декількох розділів кодексу (доходи бюджетів, видатки бюджетів, бюджетний процес і т.д.); в) система цих понять мала носити виключно бюджетно-правову природу.

Висвітлено питання, що лише з прийняттям Податкового кодексу України подібний аспект податкового регулювання набув певного упорядкування. На сьогодні, ст. 14 Податкового кодексу України є однією з найпроблемніших в Податковому кодексі України, однією з найсуперечливіх. Проаналізовано поняття, які характеризують виключно податково-правову природу регулювання, тож доцільно звернути увагу на те, що структуризація категорій цього типу передбачає традиційну класифікацію засобів податкового регулювання, де йдеться про:

а) матеріальні законодавчі приписи. В якості прикладу можна посылатися на визначення окремих податків. Матеріальні приписи податкового законодавства, які віднесені до глосарію податкових термінів включають також і відповідні конструкції, через які оцінюється, або фіксується поведінка платника.

б) процедурні законодавчі приписи, які входять до глосарію податкового законодавства визначають як загальні підходи до процедурного регулювання податкових відносин в цілому, так і їх окремі особливості. Закріплюється загальне бачення характеру процедурного регулювання відносин оподаткування. Більш вузький, деталізований характер має визначення оскарження рішень контролюючих органів. Через цю конструкцію визначено загальне бачення процедури апеляційного адміністративного оскарження.

**Ключові слова:** податкове законодавство, валютне законодавство, бюджетне законодавство, бюджетний глосарій, податковий глосарій, податкова процедура, апеляційне адміністративне оскарження, адміністрування податків та зборів.

### **O. Ye. Demenko To the question regarding the formation of the tax glossary**

The article is devoted to the problem of forming a rational terminological apparatus, which has not only branch or sub-branch significance. Thus, the use of concepts in the regime of a separate branch or sub-branch involves the use of terminology of two types. On the one hand, we are talking about concepts that have a general meaning, go beyond the scope of the given set of legal norms. On the other hand, a systematic approach to the formation of a subject glossary should also include narrowly specialized, meaningful concepts that reflect the subject of influence of this set of legal norms.

It has been highlighted that in the 90s and early 2000s there were examples of such a problem being solved quite professionally in certain financial and legal institutes. First of all, we are talking about the Decree of the Cabinet of Ministers "On the system of currency regulation and currency control". The approach to building a glossary of budget concepts in the legislation that regulates the circulation of public funds is one of the most successful. The article states that the fundamentally qualitative stage of the formation of the budget glossary took place with the adoption of the Budget Code of Ukraine in 2001. Article appears in this act. 2 "Definition of basic terms". The approach of the drafters of this codified act turned out to be correct, according to which the construction of this article had to take place under the observance of several conditions: a) concepts that have a generalizing meaning and relate to all budgetary relations as a whole (budget, budgetary obligation, budgetary process, etc.); b) the system of basic terms had to include provisions relating to several sections of the code (budget revenues, budget expenditures, budget process, etc.); c) the system of these concepts was supposed to have an exclusively budgetary and legal nature.

The question is highlighted that only with the adoption of the Tax Code of Ukraine, a similar aspect of tax regulation acquired a certain order. Today, Art. 14 of the Tax Code of Ukraine is one of the most problematic in the Tax Code of Ukraine,

one of the most controversial. Concepts that characterize exclusively the tax-legal nature of regulation have been analyzed, so it is appropriate to pay attention to the fact that the structuring of categories of this type involves the traditional classification of tax regulation means, which refers to:

a) material legislative prescriptions. As an example, you can refer to the definition of individual taxes. The material prescriptions of the tax legislation, which are included in the glossary of tax terms, also include the corresponding constructions through which the behavior of the payer is assessed or fixed;

b) procedural legislative prescriptions included in the glossary of tax legislation define both general approaches to the procedural regulation of tax relations in general and their specific features. A general vision of the nature of procedural regulation of taxation relations is established. A narrower, more detailed definition of challenging the decisions of supervisory bodies. Due to this construction, the general vision of the appeal administrative appeal procedure is defined.

**Key words:** tax legislation, currency legislation, budget legislation, budget glossary, tax glossary, tax procedure, administrative appeal, administration of taxes and fees.

**Постановка проблеми.** Стала конструкція правового регулювання передбачає зрозумілість понять, на які спрямовується правовий вплив та засобів, якими це робиться. Саме тому, термінологія як відповідного галузевого чи підгалузевого угруповання правових норм, так і певного законодавства (законодавчого акту) має набувати чіткої редакції, розуміння всіма учасниками відносин. В іншому випадку, коли формулювання законодавчих норм набуває невизначеного змісту, суперечливих конструкцій, формуються підстави колізій, труднощів як на рівні праворозуміння, так і на рівні правозастосування.

Проблема формування раціонального термінологічного апарату має не лише галузеве чи підгалузеве значення. Використання понять в режимі окремої галузі чи підгалузі передбачає застосування термінології двох типів. З одного боку, йдеться про поняття, які мають узагальнююче значення, виходять за межі предмету даної сукупності правових норм. З іншого боку, системний підхід щодо формування предметного глосарію має включати і вузько спеціалізовані, змістовні поняття, які відображають предмет впливу саме цієї сукупності правових норм. До певного часу в податковому праві подібна проблема була не вирішена. В Законі України «Про систему оподаткування» серед загальних положень були визначені підходи до категорій загального характеру (платник, об'єкт і т.д.), але окремої статті, яка об'єднувала б сукупність засадничих термінів податкового регулювання не було.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Не можна сказати, що подібний підхід характеризував стан всього фінансового законодавства. Показово, що в окремих фінансово-правових інститутах в 90-х – початку 2000-х роках були приклади, де подібна проблема вирішувалась досить фахово. Йдеться перш за все про Декрет Кабінету Міністрів «Про систему валютного регулювання і валютного контролю». Глосарій цього акту є одним із прикладів статей, де визначалася система понять, що використовуються в цьому галузевому (підгалузевому, інституційному) режимі регулювання. Ст. 1 «Визначення термінів» цього акту [1] охоплювала сукупність системоутворюючих категорій які мали застосовуватись в валютному регулюванні. Йшлося про такі поняття як валютні цінності, валюта України, іноземна валюта, монетарні метали, валютні операції і т.д. В наступних розділах і статтях вже будувалися конструкції правового впливу на поведінку учасників валютних відносин з використанням цих засадничих понять.

Подібний підхід відбивався і в законодавстві, яке регулювало бюджетні відносини. На наш погляд, підхід в побудові глосарію бюджетних понять в законодавстві, яке регулює обіг публічних коштів, є одним із найбільш вдалих. В цьому сенсі, можна звернути увагу на певну динамічну послідовність. З набуттям незалежності бюджетні відносини регулювались Законом України «Про бюджетну систему України» від 5 грудня 1991 року № 512-ХІІ [2]. В цьому акті Розділ I «Загальні положення» містив основні поняття, які використовувались при регулюванні бюджетних відносин. Так, в цьому розділі визначалися поняття бюджету, бюджетної системи, бюджетного устрою, принципів бюджетного устрою, бюджетного процесу, бюджетного року, бюджетної класифікації і т.д [2]. Тобто, таким чином було закладено підстави законодавчого закріплення основного категоріального апарату в бюджетному законодавстві.

**Мета статті.** Дослідження та обґрунтування шляхів формування раціонального термінологічного апарату, що є актуальним не лише для конкретної галузі або підгалузі, а й для наукової спільноти загалом.

**Виклад основного матеріалу.** Принципово якісний етап формування бюджетного глосарію відбувся з прийняттям Бюджетного кодексу України в 2001 році [3]. В цьому акті з'являються ст. 2 «Визначення основних термінів». Слушним виявився підхід розробників проекту цього кодифікованого акту відповідно до якого побудова цієї статті мала відбуватись при додержанні декількох умов: а) сюди мали б бути включені поняття, які мають узагальнююче значення і стосуються всіх бюджетних відносин в цілому (бюджет, бюджетне зобов'язання, бюджетний процес і т.д.); б) в систему основних термінів мали включатися положення, які стосуються декількох розділів кодексу (доходи бюджетів, видатки бюджетів, бюджетний процес і т.д.); в) система цих понять мала носити виключно бюджетно-правову природу.

Останній акцент виявляється найбільш вагомим і принциповим. Побудова глосарію бюджетних термінів, в цьому випадку відбувається виключно за рахунок тих категорій, які мають бюджетне значення і не дублюються з термінами інших інститутів, підгалузей чи галузей. Додержання цієї умови є принциповим

запобіжником, умовою попередження виникнення колізій, протиріччя в регулюванні бюджетних відносин на межі з іншими галузями. Таким чином було сформовано статтю, яка включала 38 категорій бюджетно-правового змісту. Прийняття нової редакції Бюджетного кодексу України [4] обумовило її деяке збільшення і на сьогодні, до ст. 2 «Визначення основних термінів» Бюджетного кодексу України входить 52 засадничі поняття щодо регулювання бюджетних відносин. Нажаль, в Податковому кодексу України такої умови додержатися не вдалось.

В чинному до 2011 року податковому законодавстві підтвердження такому підходу не існувало. Лише з прийняттям Податкового кодексу України подібний аспект податкового регулювання набув певного упорядкування. Наявність ст. 14 «Визначення понять» Податкового кодексу України акцентувало увагу на цю проблему. Хотілося б підкреслити, що йдеться саме про акцент на необхідності вирішення проблеми глосарію податкового регулювання, а не побудові ефективної конструкції її вирішення. На сьогодні, ст. 14 Податкового кодексу України є однією з найпроблемніших в Податковому кодексі України, однією з найсуперечливіх. Формування системи понять та термінів, які увійшли до неї відбулося без будь-яких чітких, прозорих критеріїв та підходів і обумовлює сталий характер змістовних колізій в податковому регулюванні.

Під час роботи над проектом Податкового кодексу України передбачалося, що стаття, яка включала б визначення основних понять, що мають застосовуватись при регулюванні податкових відносин мала б бути побудована із врахуванням певних умов. Головною, визначальною підставою до включення того чи іншого терміну до таким чином сформованого глосарію мали б бути: а) узагальнююче значення такого терміну; б) використання відповідного поняття в двох або більше розділах Податкового кодексу України. В підсумковому вигляді глосарію ст. 14 Податкового кодексу України цього досягти не вдалося. На сьогодні, сукупність понять, які включені до неї являють собою досить розгалужену конструкцію, окремі складові якої або суперечать одна одній, або взагалі не є змістовними.

Аналізуючи поняття, які характеризують виключно податково-правову природу регулювання доцільно звернути увагу на те, що структуризація категорій цього типу передбачає традиційну класифікацію засобів податкового регулювання, де йдеться про:

а) матеріальні законодавчі приписи. В якості прикладу можна послатися на визначення окремих податків. Наприклад, акцизний податок визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [5]. В цілому подібне визначення можна віднести до позитивних, але це не означає, що не має шляхів його удосконалення. Визначення акцизного податку через категорію непрямого податку не є послідовним. В жодному податковому акті немає визначення прямого чи непрямого податку, або критеріїв їх розмежування, хоча певні правові наслідки стосовно цього існують.

Дуже поверхово надано визначення і іншого непрямого податку – «податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу» [5]. На наш погляд, таке визначення характеризується абсолютною беззмістовністю. Всі податки та збори «нараховується та сплачується відповідно до норм відповідного розділу Податкового кодексу України», тоді як особливості саме податку на додану вартість, які породжують певні правові наслідки законодавець ігнорує.

Дублює подібний підхід і визначення інвестиційного золота для цілей розділу V цього Кодексу [5]. Ще більш дивує закріплення в Ст. 14 поняття котирувальних цін, які визначені для цілей статті 39 цього Кодексу [5]. Незрозуміло, яке узагальнене значення може мати норма, що деталізує лише одну статтю акту.

Під грошовим зобов'язанням платника податків законодавець розуміє суму коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податкове зобов'язання та/або інше зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та пеня [5]. Фактично йдеться про податкове зобов'язання та всі донарахування, які породжуються відповідною поведінкою платника. Якщо йдеться про чітке додержання приписів податкового законодавства, то грошове зобов'язання буде співпадати із податковим зобов'язанням (фактично сумою податку яку сплачує платник податку в рахунок свого податкового обов'язку). Якщо йдеться про оцінку поведінки правопорушника, то його грошове зобов'язання збільшиться на донарахування (штраф, пеня і т.д.).

Матеріальні приписи податкового законодавства, які віднесені до глосарію податкових термінів включають також і відповідні конструкції, через які оцінюється, або фіксується поведінка платника. Так, пп. 14.1.60 визначено єдиний реєстр податкових накладних як реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами. Фактично через таку конструкцію закріплено інструмент певної фіналізації дій щодо податкового обліку окремого виду. Упорядкування схожих відносин передбачає і закріплення такого поняття як марка акцизного податку – спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, віднесений до документів суворого обліку,

який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів [5].

б) процедурні законодавчі приписи, які входять до глосарію податкового законодавства визначають як загальні підходи до процедурного регулювання податкових відносин в цілому, так і їх окремі особливості. Стосовно прикладу перших можна посплатись на пп. 14.1.1<sup>-1</sup> п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [5].

**Висновки.** Таким чином, закріплюється загальне бачення характеру процедурного регулювання відносин оподаткування. Більш вузький, деталізований характер має визначення «оскарження рішень контролюючих органів – оскарження платником податку податкового повідомлення – рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку» [5]. Через цю конструкцію визначається загальне бачення процедури апеляційного адміністративного оскарження.

Знов таки і в цьому типі деталізації податкових понять та категорій можна знайти приклад порушення принципового підходу до побудови системи понять, які мають складати загальний глосарій кодифікованого акту. Наприклад, пп. 14.1.266 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України визначає «касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V цього Кодексу...». Навряд чи, є сенс зупинятися на аналізі, характеристиці цього касового методу, але навіть в його закріпленні чітко йдеться про його розуміння та застосування для цілей лише одного розділу Кодексу.

#### Список використаних джерел:

1. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Кабінету Міністрів України. *Відомості Верховної Ради України*, 1993. № 17. Ст. 184.
2. Про бюджетну систему України: Закон України від 5 грудня 1991 р. № 512-ХІІ / *Відомості Верховної Ради УРСР*, 1991. № 1. Ст. 1.
3. Бюджетний кодекс України. Закон України від 21.06.2001 р. № 2542-ІІІ / *Відомості Верховної Ради України*, 2001. № 37-38. Ст. 189.
4. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р., № 2456-VI / *Відомості Верховної Ради України*, 2010, № 50-51, ст. 572.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.