

ЮРИСЛІНГВІСТИЧНІ СПОСТЕРЕЖЕННЯ НАД ТЕКСТОМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Сучасний законотворчий процес в Україні характеризується відносно низькою якістю підготовки як законопроектів, так і прийнятих Верховною Радою України законів, що регулюють різноманітні суспільні відносини. 20 років незалежності нашої Батьківщини створили гарні умови для становлення та формування першокласних професійних кадрів у галузі нормотворення, однак деструктивні політичні процеси й недостатня увага з боку держави, на жаль, мінімізували перспективи розвитку й спричинили стагнацію у цій сфері.

Проблема, про яку йде мова в цій статті, справляє величезний негативний вплив на законодавство та його застосування, породжує колізії норм, прогалини, корупцію, правовий нігілізм. І найбільш сумним є те, що проблема криється не в складних теоретичних речах при складанні норм, а в банальному незнанні державної мови, правил правопису, відсутності уважності та контролю осіб, котрі беруть участь у цьому відповідальному процесі. Як би там не критикували колишній Радянський Союз, однак якість прийнятих законів була значно вищою та більш професійною порівняно із сучасним станом українського законодавства.

Яскравим прикладом для підтвердження існування цієї проблеми є Податковий кодекс України, що був прийнятий 2 грудня 2010 р. [1]. Розглянемо лише невелику частину типових прикладів мовних «огріхів» при складанні норм.

1) Розпочнемо з підпункту 1 п. 9 ст. 170, викладеного у такій формі:

«170.9.1. Податковим агентом платника податку під час оподаткування суми, виданої платнику податку під звіт та не повернутої ним протягом встановленого підпунктом 170.9.2 цього пункту строку, є особа, що видала таку суму, а саме:

а) на відрядження – у сумі, що перевищує суму витрат платника податку на таке відрядження, розрахованій згідно з розділом III цього Кодексу;

б) під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх видала, – у сумі, що перевищує суму фактичних витрат платника податку на виконання таких дій ...».

У наведеному тексті спостерігається певна граматична недосконалість конструкції, точніше її неповнота, адже між компонентами «особа, що видала таку суму», і «а саме». У структурі речення бракує сполучної ланки, яка б вказувала на цільове призначення дії, наприклад: «... особа, що видала таку суму з таким цільовим призначенням: а) на відрядження – у сумі, що перевищує суму витрат».

2) Іншим прикладом є підпункт 128 п. 1 ст. 14:

«14.1.128. обсяг видобутих корисних копалин (мінеральної сировини) – обсяг товарної продукції гірничодобувного підприємства, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» обліковується гірничодобувним підприємством як запаси – активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням, та які складаються з: сировини, призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на гірничодобувному підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом».

З такого порядку викладу може скластися хибне враження, що договір є нормативно-правовим актом. Звичайно, що це не так і, вочевидь, законодавець мав на увазі певні вимоги, які можуть встановлюватися договором та нормативно-правовими актами щодо готової продукції. Однак таке формулювання спричиняє певну деформацію у розумінні договору як певної угоди, а не нормативно-правового акта. Тому, щоб уникнути такого дисонансу в розумінні та покращити логіку викладу норми, потрібно внести наступні корективи: *«... призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим нормативно-правовим актом або договором».*

3) Аналізований Кодекс містить також випадки неправильного вживання термінології, зокрема термінологічної надлишковості. Наприклад:

«146.2. Амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, установленого платником податку, але не менше мінімального допустимого строку, встановленого пунктом 145.1 статті 145 цього Кодексу, помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення та консервації».

Повторення терміна «консервація» не має практичного і логічного змісту, і є, можливо, наслідком звичайної неуважності при складанні тексту норми, який і так є доволі важким для сприйняття. Тому стаття має бути сформульована таким чином: *«на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення».*

Розглянемо абз. 4 ч. 4 підрозділу 1 розділу «Перехідні положення»: *«... кошти, що нараховуються та вносяться особою, яка не є платником податку, або її працедавцем (третьою особою) на користь платника податку на пенсійний вклад або рахунок учасника фонду банківського управління такого платника податку».*

Проблема цієї статті полягає у термінологічній невизначеності такого поняття, як працедавець. Справа в тому, що в тексті Податкового кодексу України використовується термін «роботодавець», визначення якого міститься у ст. 14. Однак визначення поняття працедавець немає, а тому виникають питання, а чи є ці поняття тотожними? Чи є поняття «працедавець» ширшим за поняття «роботодавець», що саме включає в себе поняття «працедавець». Якщо законодавець вживає у всьому тексті вищезгаданого нормативно-правового акта поняття «роботодавець», а одного разу застосовує поняття «працедавець», то такі запитання є досить обґрунтованими.

Ймовірно, що це неузгодження у термінології виникло через те, що до написання такого значного за обсягом законодавчого акта було залучено велику кількість фахівців, що ніяк не знімає відповідальність із законодавця. Тому, на нашу думку, застосовані поняття є тотожними, однак у цьому випадку варто вжити термін «роботодавець», щоб сприяти термінологічній єдності Податкового кодексу.

Наведемо приклад присутності в тексті термінів і дефініцій, які для цього закону не є ключовими, а тому розглядаються можуть розглядатися як зайві, неактивні в межах цього акта термінологічні елементи: *«14.1.241. суб'єкт владних повноважень – у значенні, визначеному Кодексом адміністративного судочинства України».*

Тут представлено визначення суб'єкта владних повноважень за допомогою бланкетного способу. Проблема полягає в тому, що сам термін жодного разу не був використаний у тексті Податкового кодексу України, окрім самої ст. 14, де й міститься визначення. Якщо термін не вживається в нормативному акті, то навіщо давати його визначення? Яка його мета? Здійснивши системний аналіз норм, такої мети не було виявлено, тому цей приклад можна розглядати як порушення правил законодавчої техніки, недотримання яких призводить надлишкових дефініцій і невиправдано збільшує обсяг тексту нормативно-правового акта.

Також у кодексі є чимало пунктуаційних помилок, що може впливати на правильне трактування норми, а також зроблено посилання на неіснуючі пункти, особливо наочною є плутанина у диференціації таких стрижневих складових законодавчої техніки, як «стаття – частина – пункт – підпункт», має місце пропуск необхідних термінів і словосполучень, що може змінювати практичне застосування статті. Ось, наприклад: *«121.1. Незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 цього Кодексу строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 510 гривень».*

Робимо висновок: у наведеному тексті норми пропущена кома або ж вона неправильно викладена. Варіантів може бути два: 1) «...зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та ...»;

2) «...зберігання первинних облікових документів та інших реєстрів, бухгалтерської та ...».

Чому ми зробили висновок про два можливі варіанти? Щодо першого варіанта, то в тексті Податкового кодексу всюди вживається словосполучення «**первинні документи**». Однак щодо бухгалтерського обліку, в ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» кодифікується термінологічне словосполучення «**первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку**».

Первинні облікові документи відповідно до Юридичної енциклопедії за редакцією академіка Ю. С. Шемшученка визначаються як документи, які є підставою для бухгалтерського обліку фінансово-господарських операцій, підтверджують факт їх здійснення і повинні бути складені під час проведення зазначених операцій, а якщо це неможливо, – відразу після їх закінчення [2].

Тому можливі ці два варіанти, однак ми схилиємося саме до того, що під час складання тексту була просто пропущена кома.

Розглянемо інші приклади.

«146.19. У разі якщо договір оперативної оренди (лізингу) чи концесії зобов'язує або дозволяє орендарю чи концесіонеру здійснювати ремонти та/або поліпшення об'єкта оперативної оренди (лізингу) чи концесії, частина вартості таких ремонтів та/або поліпшень у сумі, що перевищує віднесену на витрати згідно з абзацом другим пункту 146.11 та пункту 146.12 цієї статті, амортизується орендарем чи концесіонером як окремий об'єкт в порядку, встановленому для групи основних засобів, до якої відноситься об'єкт оперативної оренди (лізингу) чи концесії, що ремонтується та/або поліпшується».

Наводимо також тексти п.п. 146.11 та 146.12:

«146.11. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення».

«146.12. Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься платником податку до складу витрат».

Виникає запитання: де тут другий абзац? Як бачимо, абзац другий у цих пунктах відсутній, тому п. 19 ст. 146 є часткового «мертвим». Також має місце граматична тавтологія у п. 12 ст. 146, адже замість «сума витрат, що пов'язана з...» слід вжити просто «сума витрат, пов'язана з...». Такого роду помилок припускаються часто у процесі перекладу російських дієприкметникових зворотів українською. На це звертає увагу Н. Непийвода у

пораднику «Сам собі редактор»: Тут треба бути дуже обережним, щоб бува не передати, як кажуть, куті меду. І наводить приклади: результати аналізу, що одержані недавно < неправильно; результати аналізу, одержані недавно < правильно. Авторка радить: «Перекладайте, але не долучайте сюди ще й підрядної структури – це вже для нього забагато» [3].

Розглянемо інші приклади помилок.

«44.5. У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів, зазначених в пунктах 44.1 і 44.3 цієї статті, платник податків зобов'язаний у п'ятиденний строк з дня такої події письмово повідомити орган державної податкової служби за місцем обліку в порядку, встановленому цим Кодексом для подання податкової звітності, та митний орган, яким було здійснено митне оформлення відповідної митної декларації.

Платник податків зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до органу державної податкової служби, митного органу.

У разі неможливості проведення перевірки платника податків у випадках, передбачених цим підпунктом, терміни проведення таких перевірок переносяться до дати відновлення та надання документів до перевірки в межах визначених цим підпунктом строків».

Як бачимо, п. 5 ст. 44 законодавець розуміє як підпункт, але ж нам очевидно, що це не так. Це грубе порушення у конструюванні законодавчого тексту.

«153.8. Оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами. Для цілей цього підпункту під терміном «доходи» слід розуміти...

...Усі інші витрати та доходи платника податку, крім витрат та доходів за операціями з цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами, визначеними цим підпунктом...».

«152.4. Порядок нарахування податку в разі наявності відокремлених підрозділів у складі платника податку – юридичної особи.

Платник податку, який має у своєму складі відокремлені підрозділи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок за місцезнаходженням таких відокремлених підрозділів, а також за своїм місцезнаходженням, визначений згідно з нормами цього розділу та зменшений на суму податку, сплаченого за місцезнаходженням відокремлених підрозділів. {Абзац другий пункту 152.4 статті 152 із змінами, внесеними згідно із Законом N 4834-VI (4834-17) від 24.05.2012 }

Вибір порядку сплати податку на прибуток, визначеного цим підпунктом, здійснюється платником податку самотійно до 1 липня року, що передус звітному, про що повідомляються податкові органи за місцезнаходженням такого платника податку та його філій (відокремлених підрозділів).

Зміна порядку сплати податку протягом звітного року не дозволяється. При цьому відокремлені підрозділи подають податковому органу за своїм

місцезнаходженням розрахунок податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку, форма якого встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, виходячи з положень цього пункту. Рішення про сплату консолідованого податку поширюється також на відокремлені підрозділи, створені таким платником податку протягом будь-якого часу після такого повідомлення».

В останньому прикладі чітко видно вищезгадану плутанину, яка пронизує увесь законодавчий акт. Разом із правильним посиланням на позначення поняття «пункт» застосовується поняття «підпункт». Складається враження, що текст створювався різними фахівцями й не був відредагований належним чином. Зрозуміло, подібні випадки не повинні мати місця в жодному нормативно-правовому акті, особливо коли це кодифікований акт.

Неуважність законодавця простежується і в наступному тексті: «189.4. Базою оподаткування для товарів / послуг, що передаються/отримуються у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому статтею 188 цього Кодексу».

Як бачимо, у другому випадку термін «послуги» був утрачений, що створює певні труднощі для практичного тлумачення правової норми. Звичайний, здавалось, пропуск слова викликає питання: а що ж тоді є базою оподаткування для послуг? І чи стаття стосується товарів і послуг, чи лише товарів? Слово «постачання» має стосуватися лише товарів чи товарів і послуг? Чи послуги можуть лише надаватися, але не постачатися?

Ст. 188 Податкового кодексу України чітко визначає порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг. Крім того таке поняття, як «постачання послуг» дійсно існує й має своє визначення у ст. 14 ПКУ. Однак у самому тексті кодексу часто натрапляємо на термін «надання послуг», який, на нашу думку, є більш вдалим.

Отже, втрата слова «послуг» у другому випадку має технічний характер і пов'язана лише з поспішністю та неуважністю при складанні та редагуванні цієї норми й всього Кодексу загалом.

Усі наведені у статті приклади помилок засвідчують актуальність юридико-лінгвістичних розробок та необхідність впровадження комплексної лінгвістичної експертизи законопроектів на стадії їх підготовки до другого читання.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
2. Юридична енциклопедія – Т. 1-6. – К., 1998-2004. – Т. 4 – С. 477.
3. Непийвода Н. Сам собі редактор: Порадник з української мови. / К. Непийвода. – К., 1998. – С. 35.