

ЛИПКО О.Ю., здобувач
(Національний університет «Юридична
академія України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

ПРАВОВА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ПОРЯДКУ ВИЗНАЧЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКУ

Розглянуто питання законодавчого закріплення елементів податку в Україні та критеріїв визначення обов'язковості елементів податку. З'ясовано підстави реалізації принципів податкового права та податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин.

Ключові слова: встановлення податку, елементи податку, принципи податкового права, принципи податкового законодавства.

Рассмотрены вопросы законодательного закрепления элементов налога в Украине и критериев определения обязательности элементов налога. Выяснены основания реализации принципов налогового права и налогового законодательства субъектами налоговых правоотношений.

Ключевые слова: установление налога, элементы налога, принципы налогового права, принципы налогового законодательства.

In article are considered the issue of the law on tax elements in Ukraine and criteria for mandatory elements of tax. The author draws attention to the basis of the principles of tax law and principles of tax law tax law subjects.

Keywords: establishing tax, tax elements, principles of tax law, principles of tax law.

У ході складання проекту вітчизняного Податкового кодексу, на жаль, майже без змін були запозичені положення податкових кодексів Російської Федерації [1] та Республіки Білорусь [2] у частині вимог до закріплення елементів податку. У зазначених законах теж не деталізується, яким чином мають визначатися елементи податку. Є лише вимога щодо зборів (мит): «при встановленні зборів визначаються їх платники та елементи обкладення стосовно **конкретних зборів**» (виділено нами – О.Л.). Аналогічної вимоги до податків не висунуто, тому залишаються без відповіді питання, чи повинна це бути окрема стаття, чи окремий пункт статті?

Перш за все, слід визначитися з поняттям встановлення податку. На жаль, легального визначення цього немає. Із змісту Податкового кодексу України вбачається, що встановити податок – це визначити його обов'язковість для сплати. На користь саме такої точки зору слід навести норму пп. 10.3 та 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України: «Місцеві ради обов'язково установлюють податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору» [3]. Дійсно, якщо перелік місцевих податків та зборів, їх правовий механізм закріплено Податковим кодексом, то питання обов'язковості таких податків для сплати визначається рішенням місцевої ради.

У свою чергу, сам податок може бути визнаний як такий лише за умови, якщо при закріпленні його обов'язковості окреслено певний перелік елементів. Отже, для встановлення податку необхідно визначити його обов'язковість для сплати закріпленням визначеного набору елементів правового механізму податку, при цьому слід відрізнити законність встановлення податку від обов'язковості його сплати.

Певну ясність у порядок закріплення елементів правового механізму податку повинна внести норма п. 7.4 ст. 7 Податкового кодексу України. Передбачено, що елементи податку, визначені в п. 7.1 цієї статті, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом, що насправді не так.

У будь-якому разі у Податковому кодексі не вказано, що усі елементи податку повинні бути визначені в окремому розділі чи главі розділу, що встановлює такий податок. Може виникнути ситуація, коли, наприклад, порядок обчислення податку не відрізняється від закріплено-



го у ст. 29 Податкового кодексу України порядку, а саме множенням бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів, що є доволі зрозумілою математичною формулою, яка підлягає застосуванню при обчисленні більшості податків.

Отже, у ході встановлення певного податку може з'явитися ситуація, коли певні його елементи не відрізняються від загального підходу, вже закріпленого у загальних положеннях. Тобто при встановленні податку на доходи фізичних осіб не було потреби у визначенні порядку обчислення податку – цей елемент уже закріплено раніше.

Доволі критичними є можливість і потреба у закріпленні порядку стягнення податкового боргу та повернення неправильно сплаченої суми податку як елемента податку або введення відповідальності за податкові правопорушення, що пропонує зробити І.І. Бабін [4, с. 67]. За його логікою, необхідно визначити усі ці елементи податку при встановленні. Однак вчений не визначає, як саме мають бути закріплені елементи податку: чи це повинні бути окремі податкові закони, чи у самому Податковому кодексу у відповідному розділі, що має вмещувати усі елементи податку. Щоправда, й інші вчені цього не роблять [5, с. 80-123; 6, с. 133-136; 7, с. 123-134; 8, с. 121]. Однак це доволі суттєво.

Якщо повернутися до часів, коли ще не набув чинності Податковий кодекс України, а податки встановлювалися окремими законами, то чи повинно, наприклад, у Законі «Про оподаткування прибутку підприємств» визначати відповідальність за податкове правопорушення, пов'язане із цим податком? Певно, що ні. Більш того, метою елементів податку є сплата податку, а не притягнення до відповідальності. У випадку ж закріплення окремих елементів, запропонованих І.І. Бабіним, у Податковому кодексі щодо кожного податку це призведе до дублювання. На нашу думку, не можна підміняти елементами податку саму систему оподаткування. Елементи податку – це належні лише податку якісні характеристики, закріплення яких спрямовано на виникнення та добровільне виконання податкового обов'язку.

Законодавець не випадково, на нашу думку, обходить це питання. Однак дивна норма п. 7.4 ст. 7 Податкового кодексу насправді повинна була закріпити положення, що елементи податку так чи інакше мають бути закріплені у Податковому кодексі. А вийшло так, що сам перелік елементів повинен бути закріплений у п. 7.1 ст. 7 Податкового кодексу, проте він вже закріплений у Кодексі.

До речі, Податковим кодексом України не передбачено, що виключно ним визначаються елементи податку. Закріплено лише, що загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено Кодексом, сплаті не підлягають. Таким чином, визначення всіх обов'язкових елементів податку щодо кожного податку при його встановленні не є обов'язковим.

Будь-яка норма визначає обов'язкове правило поведінки. Обов'язковість зумовлена можливістю примушення до виконання чи застосування наслідків невиконання – притягнення до відповідальності. Отже, відсутність відповідальності допускає необов'язковість норми права. Охоронна функція права реалізується в охоронних фінансових правовідносинах, спрямованих на здійснення фінансово-правової відповідальності, охорону суб'єктивних прав, застосування санкцій фінансово-правових норм. Вони виникають внаслідок вчинення правопорушення й опосередковують зв'язок між державою в особі уповноваженого органу і правопорушником у випадку виявлення порушення і застосування до порушника фінансово-правових санкцій [9, с. 91-92]. Підстави юридичної відповідальності можна поділити на нормативні й фактичні. Перші – це норми, що встановлюють відповідальність, другі – безпосереднє порушення приписів, що має результатом застосування до порушника наслідків притягнення до відповідальності [10, с. 362-363].

Не можемо у цьому контексті не згадати знакову Ухвалу Конституційного Суду України від 14 липня 2011 р. № 35-у/2011 [11], якою було відмовлено у відкритті конституційного провадження щодо відповідності Конституції (конституційності) Податкового кодексу України. Так, у конституційному поданні було наголошено на порушенні при прийнятті Податкового кодексу положень ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу [12], якою передбачено, що закони України, які впливають на формування доходної чи видаткової частини бюджетів, повинні бути офіційно оприлюднені до 15 серпня року, що передує плановому. В іншому разі норми відповідних законів, що впливають на формування доходної та/або видаткової частини бюджетів, застосовуються не ра-



ніше початку бюджетного періоду, наступного за плановим.

Зазначимо, що Податковий кодекс України було прийнято 2 грудня 2010 р., набрав він чинності (за винятком окремих положень) з 1 січня 2011 р., а вперше був офіційно оприлюднений у газеті «Голос України» від 4 грудня 2010 р. Доволі складно не визнати, що прийняття закону, який встановлює усі податки та збори, вплине на формування дохідної частини бюджету. А отже, відповідно до Бюджетного кодексу України [12], з урахування офіційної публікації від 4 грудня 2010 р., Податковий кодекс міг набрати чинності не раніше 1 січня 2012 р.

Однак Конституційний Суд України відмовив у відкритті провадження із цього питання, пославшись на ч. 1 ст. 152 Конституції, згідно з якою закони та інші правові акти визнаються неконституційними повністю чи в окремій частині, якщо вони не відповідають Конституції або якщо було порушено встановлену Конституцією процедуру їх розгляду, ухвалення або набрання ними чинності. Як наслідок, зроблено висновок, що неконституційним може бути визнаний той правовий акт, стосовно якого були порушені процесуальні вимоги, що встановлюються Конституцією України, а не іншими правовими актами. Отже, з однієї сторони, маємо імперативну норму права, виконання якої покладено на вищий законодавчий орган країни – Верховну Раду. А з іншої – внаслідок колегіальності Верховної Ради та відсутності заходів відповідальності, що можуть бути застосовані персонально до кожного народного депутата, отримуємо ось таке рішення Конституційного Суду.

До речі, про суперечливість зазначеної ухвали свідчить і ще один факт: набуття чинності з 1 січня 2011 р. нового Бюджетного кодексу України [13]. Так, саме нового, й у цьому сенсі не складно погодитися із тезою про прийняття нової редакції [14, с. 4], адже у прикінцевих і перехідних положеннях чітко вказано, що Бюджетний кодекс від 21 червня 2001 р. № 2542-III [12] визнано таким, який втратив чинність. Отже, чинна редакція Бюджетного кодексу [13] у ст. 27 містить норму, що закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.

Тобто, зроблено застереження, що спеціальні строки для введення в дію законів поширюються лише на ті закони, що не просто впливають на частини бюджету, а зменшують доходи та/або збільшують витрати бюджету. Більш того, законодавець змінив як самі строки, так і підставу початку їх перебігу. Якщо би питання прийняття Податкового кодексу стояло зараз, за нового Бюджетного кодексу, то оцінювати перший з точки зору застосування спеціальних строків введення у дію було б доволі складно, що зумовлено суттєвою зміною податкової системи України.

У контексті наведеного виникає слушне питання: обов'язкові для встановлення елементи податку є обов'язковими для кого – для платника, який лише за наявності у податковому законі усіх елементів податку буде ставитися до платежу як податку? Чи ця обов'язковість спрямована на законодавця, який встановив для себе спеціальний порядок прийняття законів?

Розглянемо обидва варіанти.

1. Вище ми звернули увагу, що встановлення відповідальності за невиконання приписів нормативно-правових актів зумовлює обов'язковість додержання цих приписів. Однак хотілося б звернути увагу на два доволі цікаві підходи до забезпечення обов'язковості норм, що застосовані саме у фінансово-правовій галузі. Йдеться про заходи впливу за порушення бюджетного законодавства та можливість надання оцінки платником податків актам державної податкової служби України. Так, відповідно до ст. 117 Бюджетного кодексу за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу застосовуються заходи впливу [13]. Погоджуємося з оцінкою А.М. Котенка, що, дійсно, заходи впливу скоріше є способом забезпечення дотримання бюджетного законодавства загалом. Отже, без встановлення спеціальної – бюджетної – відповідальності за порушення бюджетного законодавства обов'язковість його приписів, тим не менш, забезпечується [14, с. 557-558].

Згідно з п. 73.3 ст. 73 Податкового кодексу [3] передбачене право платника податків не надавати відповідь на письмовий запит про надання інформації органу державної податкової служби у випадку, коли такий запит складений із порушенням законодавства. Вимоги ж до запиту встановлені на двох рівнях – закону (Податковий кодекс) та підзаконного акта (Порядок



періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом) [15].

Так, відповідно до абз. 1 та 2 п. 73.3 ст. 73 Податкового кодексу України органи державної податкової служби мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на органи державної податкової служби функцій, завдань та її документального підтвердження. Такий запит підписується керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби і повинен містити перелік запитуваної інформації та документів, що її підтверджують, а також підстави для надіслання запиту. Отже, платник податків, отримавши запит про надання інформації і виявивши порушення ним вимог абз. 1 та 2 п. 73.3 ст. 73 Податкового кодексу, звільняється від обов'язку надавати відповідь. Видається доволі слушним, коли без застосування процедур оскарження платник фактично зобов'язує податковий орган виконувати законодавство.

Однак існує суттєвий негативний момент у такому праві платника – це положення ст. 121 Податкового кодексу, яким передбачено, що ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених цим Кодексом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі 510 гривень. Платник при оцінці запиту податкового органу не формалізує свою оцінку. Тобто він лише не надає відповіді. Водночас податковому органу невідомо, з яких саме причин не надійшло відповіді від платника – чи це зумовлено помилкою при складанні запиту, чи платник свідомо ухиляється? Також слід зауважити, що відповідно до пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України документальна позапланова виїзна перевірка здійснюється, зокрема, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту. Платник притягується до фінансової відповідальності і стосовно нього буде розпочато перевірку. Отже, з однієї сторони, спостерігається гарна ідея, а з іншої – невдала її реалізація, що загалом фактично перетворюється на негативний фактор для платника податків.

Саме ці міркування наштовхнули на питання: якщо законодавець у податковому законі не вказав усі обов'язкові елементи податку, чи є обов'язким він для сплати? Певно, що так. Доволі дивно виглядатимуть доводи особи, яка, посилаючись на те, що під час встановлення податку на доходи фізичних осіб не було передбачено порядку обчислення цього податку, буде оскаржувати податкове повідомлення-рішення.

Законодавством не передбачено жодних механізмів для надання оцінки законності встановлення податку за відсутності хоча б одного з обов'язкових елементів. Якщо у випадку із запитом на отримання інформації платник податків при оскарженні рішень державної податкової служби про притягнення до відповідальності та проведення перевірки зможе посилатися на невідповідність запиту вимогам законодавства, то поставити питання про незаконність встановлення податку – ні. Отже, законодавець, визначивши будь-який платіж як податок, фактично надасть йому ознак останнього. Все це унеможливило ухилення від сплати податку із підстав щодо невстановлення усіх обов'язкових елементів податку.

2. За таких умов обов'язок визначення усіх обов'язкових елементів податку лежить саме на законодавцеві. Суттєвим аргументом на користь цього буде положення ст. 4 Податкового кодексу [3], яким до основних засад податкового законодавства віднесено єдиний підхід до встановлення податків – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Як вдало зауважив М.С. Бондар, присутність в системі галузевих інститутів податкового права конституційних норм і принципів, які мають вищу юридичну силу, позбавляє державну владу можливості довільно вирішувати на рівні поточного податкового законодавства (включаючи федеральні закони) найбільш принципові питання оподаткування, які отримали вирішення на конституційному рівні [16, с. 124]. Встановлення засад податкового законодавства спрямовано на самого законодавця, і саме на нього покладено обов'язок дотримання цих принципів.

До числа гарантій реалізації принципів російського податкового права Д.А. Смирнов відносить організаційно-правові гарантії, механізм державного примусу, податково-правове виховання та інформування, а також міжнародні гарантії [17, с. 30]. Можемо лише частково поділити цю точку зору, адже фінансові відносини є владно-майновими [18, с. 138]. Отже, у



правовідношенні маємо завжди зобов'язаного суб'єкта та суб'єкта, наділеного владними повноваженнями. Тобто із позиції Д.А. Смирнова витікає, що йдеться не про гарантії принципів російського податкового права, а гарантії виконання зобов'язаним суб'єктом свого податкового обов'язку.

Загалом же викликає певне нерозуміння, як може держава не виконувати приписів нормативно-правових актів? Певно, у такий державі не встановлено або не виконується основний принцип – принцип верховенства права. Що ж стосується державного примусу як способу забезпечення реалізації принципів, то тут виникає ситуація, коли держава фактично зобов'язується виконувати певні норми.

Повертаючись до письмового запиту органу державної податкової служби про подання інформації, зазначимо, що загалом вимога щодо дотримання форми письмового запиту висуваються саме до податкового органу. Здавалося, що маємо схожу ситуацію з елементами податку. Проте можна говорити лише про їх схожість. Як ми вже зазначали, платник може впливати на реалізацію норми щодо письмового запиту. Що ж стосується норми ст. 7 Податкового кодексу [3], то ні.

Таким чином, фактично, як і будь-який принцип податкового законодавства, єдиний підхід до встановлення податків та зборів, що знайшов свою реалізацію у нормі ст. 7 Податкового кодексу, жодним чином не забезпечений, не гарантований. Якщо законодавець при встановленні податку не визначить один, два або більше елементів податку, жодних наслідків для самого законодавця не передбачено. Чи можливий варіант, за яким суди стануть на користь платника податків, якщо останній поставить питання про незаконність нарахування податкового зобов'язання за таким податком, – складне питання. Можливо, що у майбутньому отримаємо судову практику з цього питання. Зазначимо, що не будуть на користь саме владного суб'єкта і недоліки юридичної техніки – як загальні, так і допущені при складанні Податкового кодексу. Йдеться як про невідповідність назви ст. 7 її змісту, так і про не визначений порядок закріплення елементів податку, що нами вже досліджено.

Загалом же ідея закріплення доволі широкого кола елементів податку має право на існування, якщо з її виконанням не виникне спірних питань. На фоні не досить вдалого визначення поняття «податок» і загалом резонансу, що створює у суспільстві введення чи перспектива введення нових податків (податок на розкіш, на обмін валют тому приклад), припис обов'язкового закріплення визначеного переліку елементів податку слід оцінювати виключно з позитивного боку. Вбачається, що положення п. 6.1 ст. 6 та 7 Податкового кодексу України доповнюють один одного. Так, щоб платіж став податком, має бути визначено усі обов'язкові його елементи.

Список використаної літератури:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998, № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19.12.2002 № 166-3 [Электр. ресурс] / Нац. правовой интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа : www.pravo.by/webnpa/text.=k0200166.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // ВВР України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.
4. *Бабін І.І.* Юридична конструкція податку : монографія. – Чернівці, 2008.
5. *Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С.Г. Пепеляева.* – М., 2000.
6. *Кучерявенко М.П.* Податкове право України: академічний курс : підруч. – К., 2008.
7. *Тютин Д.В.* Налоговое право. Общая часть : курс лекцій / Д.В. Тютин. – М., 2008.
8. *Кобильник Д.А.* Правове регулювання пільг при оподаткуванні : дис. ... канд. юрид. наук / Кобильник Дмитро Анатолійович. – Х., 2002.
9. *Дмитрик О.О.* Зміст та класифікація фінансових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук / О.О. Дмитрик. – Х., 2003.
10. *Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.Л.* Налоговое право России. Общая часть : учеб. / отв. ред. Н.А. Шевелева. – М., 2001.
11. Ухвала Конституційного Суду України про відмову у відкритті конституційного провадження у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Податкового кодексу України від 14 лип. 2011 р., № 35-у/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ccu.gov.ua>.
12. Бюджетний кодекс України // ВВР України. – 2001. – № 37. – Ст. 189.
13. Бюджетний кодекс України // ВВР України. – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.



14. Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. – Х., 2011.

15. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 № 1245 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 30.

16. Бондарь Н. Налоги как связующее звено между властью и свободой / Н. Бондарь // Сравнительное конституционное обозрение. – 2006. – № 3 (56). – С. 123-137.

17. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011.

18. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М., 1960.

Надійшла до редакції 18.12.2012

ПАВЛЕНКО Е.Б., здобувач
(Національний університет «Юридична академія
України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

ДО ПИТАННЯ ПРО ПРАВОВУ ПРИРОДУ ПОДАТКУ НА ЗЕМЛЮ ЯК РІЗНОВИДУ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ

Розглянуто особливості справляння податку на землю в Україні. Наголошено, що податок на землю як один з типових видів прямих майнових податків має досить вагоме значення для податкової системи, доходів місцевих бюджетів, але через прогалини законодавства не використовується державою у повному обсязі.

Ключові слова: податок, система оподаткування, майнові податки, податок на землю.

Рассмотрены особенности взимания налога на землю в Украине. Отмечено, что налог на землю как один из типичных видов прямых имущественных налогов имеет достаточно большое значение для налоговой системы, доходов местных бюджетов, но из-за пробелов законодательства не используется государством в полном объеме.

Ключевые слова: налог, система налогообложения, имущественные налоги, налог на землю.

The features of the collection of land tax in Ukraine. It is noted that the land tax as Dean of typical types of direct property tax is quite essential to the tax system, revenues, but because of the gaps is not used by the state in its entirety.

Keywords: tax, taxation, property tax, land tax.

Оподаткування землі в Україні у вигляді земельного податку, який стягується як з землевласників, так і з землекористувачів, здійснюється з 1992 р. Грошову нормативну оцінку в основу оподаткування землі покладено з 1996 р., але єдиного державного кадастру так й не зведено. Сьогодні така оцінка проведена щодо всіх сільськогосподарських земель, які раніше перебували у користуванні сільськогосподарських підприємств (на основі даних їх економічної оцінки), щодо 69% загальної площі земель у межах населених пунктів та 1,6% загальної площі земель несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів [5, с. 28].

Зазначимо, що за правовою сутністю земельний податок є обов'язковим, безеквівалентним, нецільовим платежем у бюджет держави або у бюджеті органів місцевого самоврядування, який сплачується платниками (юридичними або фізичними особами, консолідованим платником) на підставі норм податкового закону, але за чинним національним законодавством у цього податкового важеля існує чітко виражений цільовий характер. Відповідно до п. 14.1.72 ст. 14 Податкового кодексу [8] земельний податок – це обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів.

Спроби класифікації податків відомі з самого початку формування науки про оподаткування. Так, Н.І. Тургенев в 1818 р. писав: "...податки можуть бути найбільш пристойніше поділені таким чином: 1) податки з доходів від землі; 2) податки з доходів від капіталу; 3) податки із самих капіталів... Іноді поділяють податки на: 1) звичайні і незвичайні; 2) на загальні й особливі, дивлячись на те, чи сплачують їх усі або декотрі; 3) на головні і побічні, залежно від то-

