

ДО ПИТАННЯ ПРО ПОНЯТТЯ ТА ТЕРМІНОЛОГІЮ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Автором комплексно аналізуються норми-дефініції податкового права як спеціалізовані норми, що містять легальні визначення понять, які використовуються в джерелах податкового права. Досліджуються також функції податково-правових норм-дефініцій, їхня структура, класифікація, місці в механізмі правового регулювання. Найважливіша роль легальних дефініцій автор бачить у тому, що вони усувають невизначеність, виключають неоднозначне трактування визначених понять і забезпечують їхню однозначну ідентифікацію в процесі тлумачення та застосування податково-правових норм. Такі норми повинні конструюватися по особливим логіко-мовним правилам, серед яких можна виділити вимоги економічності, стислості, однозначності, недопустимості полісемії й синонімії.

Ключові слова: норма, податок, дефініція, термін, податкове право.

Постановка проблеми. Джерела російського податкового права насичені дефінітивними нормами, і навряд чи якась інша галузь права може скласти йому конкуренцію в цьому питанні. «Юний» вік податкового права зумовлює та обставина, що його понятійний апарат у більшості своїй довелося формувати практично з нуля, і процес цього формування далеко не закінчений. Разом з тим, грамотно сформульована дефініція дозволяє розкрити сутність визначуваного поняття, відмежувати його від суміжних правових явищ. І, навпаки, без норм-дефініцій важко (а іноді – неможливо) адекватно встановити сенс і зміст регулятивних і охоронних норм, а значить, – застосувати їх на практиці. Відсутність дефініцій або її некоректне формулювання неминуче породжують відмінності в тлумаченні термінів і понять, порушує одноманітність у розумінні та реалізації податково-правових норм, тягне юридичні конфлікти. Як показує практика, багато податкових спорів – це спори про поняття, їх обсяг, зміст, смислове значення. Зазначені обставини детермінують підвищену увагу до понятійного апарату і термінології податкового права.

Ступінь розробки проблеми. На даний час спеціальні дослідження понятійно-термінологічного апарату російського податкового права відсутні. Серед фахівців із загальної теорії права, які зверталися у розглянутій тематичі, варто назвати імена таких правознавців, як С.С. Алексєєв, Л.Ф. Апт, В.К. Бабасєв, В.М. Баранов, А.М. Васильєв, В.М. Карташов, Т.В. Кашаніна, А.С. Піголкін і деякі інші.

Мета дослідження. Майбутня кодифікування законодавства у сфері оподаткування в Україні зумовлює підвищену увагу до формування загальної частини українського податкового права і, перш за все, до вдосконалення його понятійного апарату та спеціальної термінології. Дана обстави-

на ще більш актуалізує доктринальний аналіз поточних проблем і перспектив розвитку всього дефінітивного арсеналу податкового права.

Виклад основного матеріалу. Правові норми, що визначають правові поняття, іменуються нормами-дефініціями. Останні відносяться до спеціалізованих норм податкового права. Прийнято вважати, що норми-дефініції не здійснюють безпосереднього регулювання податкових відносин, оскільки не містять будь-яких заборон, дозволу або зобов'язань. На цю обставину неодноразово вказував Конституційний Суд, відзначаючи, що самостійного регулятивного значення – як норми прямої дії – норми-дефініції не мають, і тому не можуть порушувати прав і свобод приватних осіб. Не маючи представницько-зобов'язуючого характеру, вони беруть участь у податково-правовому регулюванні опосередковано, у поєднанні з нормами-правилами, в яких законодавцем використовуються відповідні поняття. Між нормами-дефініціями та іншими нормами податкового права простежуються стійкі взаємозв'язки. Очевидно, без легального визначення податково-правових понять, особливо таких значущих, як «податок», «платник податків», «елементи оподаткування», «недоїмка», «податкове правопорушення» та інших, наділення суб'єктів податкового права відповідними правами й обов'язками було би просто неможливо.

Відсутність або дефектність норми-дефініції тягне значні труднощі у застосуванні всіх податково-правових норм, що містять відповідне поняття. Роль і значення легальних дефініцій, особливо в таких конфліктних галузях, як податкове право, надзвичайно висока. Норми-дефініції дозволяють виключити суперечливе тлумачення понять, що вживаються в джерелах податкового права, забезпечують смислову і змістову завершеність регулятивних і охоронних норм подат-

кового права, різного роду юридичних конструкцій, тим самим дозволяють домогтися однаковості в їхньому розумінні і реалізації на практиці. Можна сказати, що за допомогою дефініцій здійснюється перехід від невизначеності до визначеності в податковому праві.

У правознавстві загально визнано, що регулювати і впливати - не одне і те ж. Перше поняття значно ширше за обсягом і включає в себе всі види впливу на свідомість, підсвідомість, волю і поведінку учасників правовідносин. Не здійснюючи безпосереднього правового регулювання за допомогою заборон, обов'язків і дозволів, норми-дефініції разом з тим здатні здійснювати самостійний інформаційний, орієнтаційний та ціннісно-емоційний вплив на зацікавлених осіб, а тому висновок Конституційного Суду про нездатність норм-дефініцій порушувати права і свободи громадян видається надміру категоричним, таким, що не може бути завжди застосованим, але лише до тієї чи іншої конкретної правової ситуації. Не підлягає сумніву, що за допомогою легальних дефініцій учасникам податкових правовідносин повідомляється юридично значима інформація, яка орієнтує їх у сфері податків і зборів. Зокрема, розглянута Конституційним Судом у ряді визначень 2002 року норма-дефініція, прирівнює нотаріусів і адвокатів у сфері оподаткування до індивідуальних підприємців (п. 2 ст. 11 ПК РФ у ред. Федерального закону від 9 липня 2002 р.). На наш погляд, вона вже сама по собі була здатна вплинути на вибір громадянином професійної форми діяльності.

У даний час проблема невизначеності понять, що використовуються у сфері податково-правового регулювання, стоїть досить гостро. Зокрема, багатьох податкових спорів удалося б уникнути при наявності легального визначення таких понять, як «юридична кваліфікація угоди», «майнові права», «капітальний ремонт», «єдиний (самотній) батько», «первинні облікові документи», «відвантаження», «авансові платежі», «оптова торгівля», «маркетингові послуги», «компенсаційні виплати», «будівельно-монтажні роботи для власного споживання» та багатьох інших.

Не всі терміни, що використовуються в нормативних правових актах про податки і збори, визначені законодавцем. У випадках відсутності легальної дефініції податково-правового поняття виникає необхідність його офіційного тлумачення. Тому у розробці основних понять податкового права активно беруть участь суди, а також фінансові органи, наділені повноваженнями по офіційному роз'ясненню актів податкового зако-

нодавства. Це, в першу чергу, стосується невизначених і відносно визначених понять, легальні дефініції яких відсутні або вимагають додаткової інтерпретації. Крім того, треба згадати про так звані неявні (контекстуальні) дефініції, коли зміст поняття прямо не розкривається, але може бути більш-менш точно виведений на підставі статті або нормативно-правового акта в цілому. Якщо ж говорити про оціночні категорії податкового права, змісту яких законодавцем свідомо надається відкритий характер, то провідна роль у конкретизації таких понять належить саме судовій та правозастосовчій практиці. Разом з тим, очевидно, що оптимальний шлях подолання дефінітивних прогалин – це нормотворча діяльність законодавця.

Нерідко теоретична нерозробленість того чи іншого поняття не дозволяє законодавцю сформулювати його адекватну легальну дефініцію. У таких умовах законодавець нерідко «ухиляється» від формулювання визначень (або навіть - від використання відповідного поняття). Так, наприклад, незавершена полеміка з питання про правову природу відповідальності за вчинення податкових правопорушень не дає можливості легалізувати поняття «податкова відповідальність». Багаторічні наукові суперечки з питання про те, що притаманне правопорушенням, не віднесеним до кримінальних злочинів, – суспільна небезпека або тільки шкідливість, призвели до того, що законодавець відмовився від вказівки відповідної ознаки у визначенні поняття «податкове правопорушення».

Класифікація понять, що використовуються у джерелах податкового права, можлива по різних підставах. За сферою застосування виділяють загальноправові, міжгалузеві і галузеві, за генетичним критерієм – загальнонавжівані, спеціально-юридичні та технічні поняття. Технічна термінологія, залучена з різних галузей науки, мистецтва, виробництва, використовується для конкретизації окремих елементів оподаткування.

Загальнонавжівані поняття можуть мати у нормативному акті спеціальне значення або вживатися у своєму звичайному значенні. Легальні дефініції таких понять устанавлюються в тому випадку, коли вони вживаються у сфері податків і зборів у особливому значенні, відмітному від загальноприйнятого і саме з цих позицій повинні бути переосмислені учасниками податкових правовідносин. Те ж саме можна сказати про загальноправові і міжгалузеві поняття. Не випадково законодавець указує, що «інститути, поняття і терміни цивільного, сімейного та інших галузей

законодавства Російської Федерації, що використовуються в цьому Кодексі, застосовуються в тому значенні, в якому вони використовуються в цих галузях законодавства, якщо інше не передбачено цим Кодексом» (п. 1 ст. 11 ПК РФ). Як бачимо, потреба у прийнятті норми-дефініції виникає тоді, коли використовуваному в тексті джерела податкового права поняттю потрібно надати специфічне, податково-правове значення.

Ефективність податково-правового регулювання багато в чому визначається єдністю понятійно-термінологічного апарату в рамках самої галузі податкового права і його узгодженістю як по вертикалі (з конституційними і міжнародно-правовими нормами), так і по горизонталі (з нормами інших галузей права). В умовах наростаючої міжнародної інтеграції особлива увага повинна приділятися відповідності податково-правової термінології різного роду міжнародно-правових джерел. Проблеми відповідності юридичної термінології податкового права логіковим вимогам та її загальноправової уніфікації досить актуальні. Очевидно, норми податкового права не можуть існувати ізольовано, вони повинні бути адекватно «вбудовані» в загальну систему чинного законодавства. У випадках міжгалузевих колізій вирішальною обставиною виступає сфера правового регулювання: якщо мова йде про податкові правовідносини - норми-дефініції податкового права володіють безумовною перевагою перед нормами-дефініціями інших галузей права. «Пріоритет при з'ясуванні значення податкового інституту, поняття або терміна віддається, отже, податковому законодавству, – указав Конституційний Суд РФ у Визначенні від 18 січня 2005 р. № 24-О. – І лише за відсутності можливості визначити зміст податкового інституту, поняття або терміна шляхом тлумачення положень податкового законодавства в їх системному зв'язку допускається використання норм інших галузей законодавства».

Отже, при застосуванні понять у сфері податків і зборів повинні послідовно застосовуватися наступні правила: 1) за наявності легального визначення поняття в законодавстві про податки і збори, застосовуються норми-дефініції податкового права; 2) за відсутності відповідного визначення в законодавстві про податки і збори субсидіарно застосовуються норми-дефініції інших галузей права (напр., використовуване в ПК РФ поняття «території» розкривається в нормах конституційного законодавства, «надзвичайна ситуація» – адміністративного, «субсидія» – бюджетного, «експорт» – митного, «підприємницька

діяльність» - цивільного, «член сім'ї» – сімейного, «службове відрядження» – трудового законодавства; і т.д.); 3) при повній відсутності легального визначення поняття або терміна в законодавстві, зміст поняття встановлюється з використанням загальноприйнятих в юридичній доктрині і практиці правил тлумачення. В останньому випадку Мінфін РФ рекомендує керуватися загальноприйнятими значеннями терміна в контексті використання його для цілей податкового законодавства.

Класична форма норми-дефініції являє собою визначення поняття через найближчий рід (ознаку, властиву ряду споріднених предметів або явищ) та видову відмітність (ознаку, характерну тільки для даного поняття). Видові ознаки повинні мати істотний характер і юридичне значення, їх кількість може бути різною і зумовлюється складністю визначуваного поняття. Так, платниками податків законодавець визнає «організації та фізичні особи, на яких відповідно до цього Кодексу покладено обов'язок сплачувати податки і (або) збори» (абз. 1 ст. 19 ПК РФ). У даній нормі «платник податків» - це поняття, що визначається, «організації та фізичні особи» - рід, а покладений відповідно до ПК РФ обов'язок сплачувати податки і (або) збори - видова відмітна ознака.

Особливістю податкового права є широке використання для уточнення видових ознак визначуваного поняття бланкетного і відсильного способів. На жаль, відсилання часто робиться до нормативно-правових актів, які на момент набрання чинності нормою-дефініцією ще не прийняті, що не дозволяє адекватно встановити зміст визначуваного поняття та відповідно застосувати їх у практичній діяльності.

У джерелах податкового права зустрічаються та інші форми дефініцій, іменовані неповними, оскільки не містять будь-якого з елементів класичної родовидової дефініції. Зокрема, досить поширеною нормою-дефініцією є визначення з використанням відкритих або закритих переліків, тобто шляхом казуїстичного перерахування частин або ознак визначених понять. У перераховуваних дефініціях розкривається не стільки зміст, скільки обсяг поняття. Зокрема, за допомогою закритого переліку визначено в ПК РФ поняття «фізична особа» (громадяни Російської Федерації, іноземні громадяни та особи без громадянства; ст. 11 ПК РФ); за допомогою відкритого переліку – «алкогольна продукція» (спирт питний, горілка, лікєро-горілчані вироби, коньяки, вино й інша харчова продукція з об'ємною часткою етилового спирту понад 1,5 відсотка, за винятком виноматеріалів; підп. 3 п. 1 ст. 181 ПК РФ).

Можливі й змішані форми, коли законодавець для визначення поняття одночасно використовує елементи і родовидового, і перерахункового (описового) способу побудови дефініції. Іноді законодавець формує складні комбіновані дефініції, коли одне і те ж поняття визначається в законі двічі: за допомогою абстрактної формули, що характеризує сутність поняття, та переліку елементів, що включаються в його зміст. Причому обидва визначення (родовидове і перерахункове) розташовуються в окремих структурних підрозділах нормативного акту. Наприклад, у пп. 2, 3 та 4 ст. 12 ПК РФ дефініції федеральних, регіональних і місцевих податків і зборів встановлені через найближчий рід і видові відмінності, а в статтях 13, 14 і 15 – вже у формі закритих переліків.

Цікавим різновидом родовидових і перерахункових норм-дефініцій виступають так звані цифрові дефініції. Таким чином, наприклад, визначені у ст. 6.1 ПК РФ поняття року (будь-який період часу, що складається з 12 місяців, наступних підряд) і кварталу (три календарних місяці). Розкриваючи в ст. 181 ПК РФ поняття підакцизних товарів, законодавець дає, зокрема, таке визначення: «Для цілей цієї статті бензиною фракцією є суміш вуглеводнів, киплячих в інтервалі температур від 30 до 215 град. С при атмосферному тиску 760 міліметрів ртутного стовпчика». Цифрові позначення в необхідних випадках забезпечують легальній дефініції найбільшу точність і наочність.

Стосовно норм-дефініцій податкового права можна говорити про двоелементну структуру, що включає в якості складових частин визначальні та визначаючі поняття. З певною часткою умовності можна виділити в такій нормі гіпотезу (визначає поняття, *definiens*) і диспозицію (визначається поняття, *definiendum*). Тоді загальну схему внутрішньої організації норми-дефініції податкового права можна представити так: «Якщо явище А володіє ознакою В (гіпотеза), то воно визнається поняттям С (диспозиція)».

При формулюванні дефініцій у сфері податків і зборів потрібно дотримуватися певних правил, вироблених формальною логікою, лінгвістикою та правовою наукою.

По-перше, норми-дефініції не повинні захищувати нормативний правовий акт, їх кількість повинна бути строго необхідною і достатньою. Ця вимога входить складовою частиною в принцип економічності використання мовних засобів у тексті нормативних актів: «при викладі законодавчого тексту максимум використовувати мінімально можливо кількість виразів і термінів».

По-друге, у процесі нормотворчості має дотримуватися принцип, відомий з філософії як «Лезо Оккама»: *Entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem* – не варто множити сутності без необхідності. Тобто не треба необґрунтовано «плодити» нові поняття. Наприклад, одним з об'єктів оподаткування ПДФО виступають «доходи у вигляді матеріальної вигоди». Навіть поверхневий аналіз дозволяє зробити висновок: матеріальна вигода являє собою ніщо інше, як особливий вид витрат платника податку. Витрати як об'єкт оподаткування прямо згадані у п. 1 ст. 38 ПК РФ, і навіщо знадобилося «винаходити» абсолютно нове поняття – матеріальну вигоду не зовсім зрозуміло. Доцільніше, на наш погляд, було б прямо позначити даний об'єкт оподаткування як витрати платника податку, зроблені в меншому розмірі, ніж встановлено Законом.

По-третє, норма-дефініція повинна бути короткою, ясною і несуперечливою, лінгвістично правильною, характеризуватися цілісністю і завершеністю, відображати лише істотні ознаки визначуваних явищ, причому ознаки – що мають юридичне значення. Невиправдано громіздкі, безрозмірні визначення ускладнюють сприйняття визначуваного поняття. Самі терміни варто позначати одним-двома словами і лише у виняткових випадках – великою кількістю слів (інвестиційний податковий кредит, спеціальний податковий режим).

По-четверте, не можна визначати поняття через «систему невідомих», тобто за допомогою інших понять, які також потребують визначення. Прикладом подібного порушення виступає визначення в Законі понять як «будь-яких не зацікавлених у результаті справи фізичних осіб» (п. 3 ст. 98 ПК РФ). Використана тут оціночна категорія «зацікавлені особи» сама потребує уточнення та конкретизації, викликає суперечливе тлумачення у судовій практиці. У будь-якому випадку бажано використовувати або вже визначені раніше легальні поняття, або поняття, зміст яких склався у правозастосовчій практиці, або загальнозживані поняття, зміст яких не викликає сумнівів в учасників податкових правовідносин. Якщо ж у дефініції беруть участь інші поняття, треба в тому ж фрагменті тексту (найліпше – в тій же нормі) сформулювати їх точні визначення.

По-п'яте, не допускається тавтологія (*idem per idem*), коли лексичні елементи визначального та визначуваного понять збігаються (повністю або частково). Наприклад, елементи тавтології містяться в такій нормі-дефініції: «Уповноваженим представником платника податків визнається фізична або юридична особа, уповноважена платником по-

датків представляти його інтереси у відносинах з податковими органами (митними органами, органами державних позабюджетних фондів), іншими учасниками відносин, урегульованих законодавством про податки і збори)» (п. 1 ст. 29 ПК РФ).

По-шосте, потрібно уникати визначення понять з використанням заперечення, негативних ознак. Подібно в ПК РФ визначено «робочий день» як день, який не визнається згідно з законодавством Російської Федерації вихідним і (або) неробочим святковим днем (п. 6 ст. 6.1 ПК РФ). Крім того, велике значення має надаватися дотриманню вимоги однозначності, що виражається формулами: «одне поняття – один термін» і «єдина термінологія для всієї галузі права». Вважається неприпустимим позначати одним і тим же терміном різні поняття (полісемія), а також використовувати різні терміни для позначення одного й того самого поняття (синонімія). В ідеалі кожен термін повинен відповідати тільки одному поняттю, проте практичні потреби законотворчості нерідко вимагають «звуження» або, навпаки, «розширення» обсягу поняття залежно від конкретних цілей його використання.

У податковому праві ми знаходимо різні варіанти розміщення норм-дефініцій у структурі нормативних правових актів. Стосовно до ПК РФ законодавець комбінує способи такого розміщення, використовуючи спеціальні статті-словники або визначаючи терміни при першому їх вживанні. У частині першій ПК РФ виділена стаття 11, призначена для визначення деяких загальних понять податкового права. Подібний прийом законодавець використовує і в частині другій ПК РФ, розміщуючи статтю з нормами-дефініціями на початку глави, присвяченої відповідному податку або спеціальному податковому режиму (ст. ст. 346.27, 364). Але найчастіше норми-дефініції поміщаються в ті розділи Кодексу, в яких містяться регулятивні та охоронні норми з визначеними поняттями. Вважаємо, має діяти правило: визначення найбільш важливих термінів, які є загальними для всіх або більшості інститутів податкового права, доцільно розміщувати в одній статті загальної частини ПК РФ; визначення спеціальних термінів доцільно давати в тій частині Закону, де цей термін вживається вперше. При наявності спеціальної статті-словника, навряд чи виправдано виділення в структурі Кодексу окре-

мих статей для визначення одного-двох податково-правових понять, як це зроблено, наприклад, у ст. 8 ПК РФ стосовно понять податку і збору; доцільно перенести ці норми-дефініції у ст. 11 ПК РФ «Інститути, поняття і терміни, що використовуються в цьому Кодексі», що зробить систему дефінування більш послідовною і відповідною принципу ощадливості у розміщенні нормативного матеріалу.

На наш погляд, дефініції основних, універсальних податково-правових понять повинні міститися саме в Кодексі. Інші податкові закони та підзаконні акти можуть містити норми-дефініції окремих понять, необхідних для реалізації саме цих актів (тобто понять з обмеженою сферою використання). Абсолютно неприпустимо за допомогою підзаконної нормотворчості усувати прогалини податкового законодавства. На жаль, такі приклади не рідкість. Приміром, у ПК РФ відсутня легальна дефініція поняття «найбільший платник податків», хоча сам термін активно використовується. У той же час спроби сформулювати таке визначення і легалізувати особливості правового статусу таких суб'єктів робляться на підзаконному рівні. Вважаємо, поняття «найбільший платник податків» та основи його спеціального статусу мають бути врегульовані безпосередньо в ст. 11 ПК РФ; підзаконні акти можуть лише конкретизувати ті чи інші особливості податкового адміністрування найбільших платників податків. У іншому випадку ми стикаємося з прямим доповненням податкового законодавства відомчим нормативним актом, що суперечить п. 1 ст. 4 ПК РФ.

Висновки. Отже, норми-дефініції податкового права являють собою спеціалізовані норми, що містять легальні визначення понять, які використовуються в джерелах податкового права. У поєднанні з регулятивними й охоронними нормами, норми-дефініції виконують найважливішу місію в механізмі податково-правового регулювання. Вони усувають невизначеність, виключають неоднакове трактування визначень поняття та забезпечують їх однозначну ідентифікацію у процесі тлумачення і застосування податково-правових норм. Такі норми повинні конструюватися відповідно до логіко-мовних правил, серед яких можна виділити вимоги економічності, лаконічності, однозначності, неприпустимість тавтології, полісемії та синонімії.

Стаття надійшла до редколегії 18 березня 2010 року.

Рекомендована до опублікування у «Віснику» відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

TO THE QUESTION ABOUT A CONCEPT AND TERMINOLOGY OF TAX LAW

Summary

The article deals with topical issues of legal terminology of the tax law. The author analyzes the complex definitions of tax law as a specialized rules that contain legal definitions of terms used in the sources of tax law. This paper investigates the functions of legal definitions, their structure, classification, mission in the mechanism of legal regulation. The crucial role of the legal definitions of the author sees is that they eliminate the uncertainty, eliminate unequal treatment of the defined concepts and provide their unique identification in the process of interpretation and application of tax law. Such standards shall be designed for a particular logical-linguistic rules, among which are the requirements of economy, brevity, single, inadmissibility of the polysemy and synonymy.

О.В. Дёмин

К ВОПРОСУ О ПОНЯТИИ И ТЕРМИНОЛОГИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Аннотация

Автором комплексно анализируются нормы-дефиниции налогового права как специализированные нормы, содержащие легальные определения понятий, используемых в источниках налогового права. В работе исследуются функции налогово-правовых норм-дефиниций, их структура, классификации, миссии в механизме правового регулирования. Важнейшая роль легальных дефиниций автор видит в том, что они устраняют неопределенность, исключают неодинаковую трактовку определяемых понятий и обеспечивают их однозначную идентификацию в процессе толкования и применения налогово-правовых норм. Такие нормы должны конструироваться по особым логико-языковым правилам, среди которых можно выделить требования экономичности, краткости, однозначности, недопустимости полисемии и синонимии.