

Бокач Сергей Борисович

Амурский государственный университет,

г. Благовещенск, Россия

E-mail: amurhouseaudit@mail.ru

Bokach Sergey Borisovich

Amur State University,

Blagoveshchensk, Russia

E-mail: amurhouseaudit@mail.ru

**НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ: НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ТЕРМИНОЛОГИИ В НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТАХ**

**TAX LEGAL RELATIONSHIP: SOME ASPECTS OF USING THE TERMINOLOGY
IN THE NOMATIVE LEGAL ACTS**

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы терминологии в нормативно-правовых актах, делаются выводы об актуальности данной проблемы. Дается оценка некоторых терминов в Налоговом кодексе Российской Федерации, ПБУ 9/99 «Доходы организации». На основе терминологического анализа предлагается изменить некоторые понятия и порядок исчисления НДС.

Abstract. The article discusses the issues of terminology in regulatory legal acts, draws conclusions about the relevance of this problem. An assessment is given of some terms in the tax code of the Russian Federation, PBU 9/99 «Income of an organization». Based on terminological analysis, it is proposed to change some concepts and the procedure for calculating value added tax.

Ключевые слова: термины, правовые акты, налоговые агенты, Налоговый кодекс.

Key words: terms, legal acts, tax agents, tax code.

DOI: 10.22250/jasu.93.36

Терминология российского права – объект исследования многих ученых теоретиков и практиков. Проблема эта, несмотря на ее постоянное обсуждение, актуальна. Связана она с тем, что в одних случаях в нормативно-правовых актах неправильно используется русский язык и, как следствие, норма права оказывается написанной неграмотно, в других – значения правовых выражений неоднозначны, что приводит к неясностям, различному пониманию результатов использования правовых предписаний и ошибкам законоприменителей (налоговых, таможенных и иных уполномоченных органов, налогоплательщиков, налоговых агентов и других субъектов налогового права, а также суда и прочих правоприменителей). Проблемой является применение одних словосочетаний в разных значениях как в одном нормативно-правовом акте, так и в различных отраслях права. В таком случае специалисты разных отраслей народного хозяйства – пользователи законоположений видят разный смысл и побуждение к действию на основе одних и тех же норм. По этому поводу, например, А.В. Черкаев писал, что в нормативном выражении финансово-правового фактического состава используется соответствующая специализированная терминология [1]. Как справедливо отмечает этот правовед, в сфере правового регулирования находится регулирование экономических процессов, которым присущи бухгалтерские, экономические и иные специализированные термины. То есть проис-

ходит регулирование финансового права, что создает неудобства для юридического анализа фактических составов и ситуаций, возникает неоднозначность толкований.

Другим важным аспектом терминологии является единство юридической терминологии и норм русского языка. Так, правовед К.Т. Катабаева в своих исследованиях выразила отношение к проблеме терминологии в юридическом документе как ее реализацию посредством правильного применения и толкования норм русского языка, в том числе однозначно в сфере отдельных отраслей права. Проблема единства юридической терминологии – проблема применения однозначных дефиниций, понятных, подчеркнем, каждому грамотному пользователю нормативных актов, работающих или сталкивающихся в жизненных либо производственных ситуациях в сферах, которые она регулирует. «Понятно, что единство юридической терминологии необходимо для правильного и единообразного применения права. Соблюдение этого принципа отражает уровень юридической культуры правотворчества» [2].

Проблемы терминологии права особенно заметно проявляются при судебном разрешении споров. В судебных спорах часто возникают противоречия в понимании одних и тех же явлений, событий, фактов с позиции специалиста, эксперта, его профессионального языка, а также противоречия с правовым закреплением (определенной законом терминологией) тех или иных понятий применительно к исследуемому факту. Понимание термина, исследование факта хозяйственной жизни в некоторых случаях из-за различий в терминологии и цели применения приводит к правовому нигилизму со стороны суда ввиду отсутствия практического (реального) понимания тех обстоятельств (жизненных фактов, особенностей, ситуаций экономического субъекта), по поводу которых происходит их суждение, формализму принятия и оценки доводов стороны, выводов экспертов или специалистов и т.д. О.А. Крестовников структурировал терминологию специалистов и экспертов, придавая ей большую значимость, чем терминам сторон: «Так, например, используемые законом для характеристики логической структуры заключений специалистов и экспертов термины «суждения» и «выводы» различны по форме, но имеют внутреннее сходство. Суждения, основанные на специальных знаниях (большая посылка) и опирающиеся на фактические данные, выявленные при исследовании материалов дела (малая посылка), также представляют умозаключения, т. е. выводы. На этом, однако, сходство суждений специалистов и выводов экспертов заканчивается, а дальнейший анализ обнаруживает существенные различия информационного обоснования и процессуального обеспечения, весьма существенные для использования этих инструментов в процессе доказывания» [3].

Как писал И.Н. Сенин, «в таких случаях необходимо обращаться к юридической технике создания правовых документов в процессе осуществления юридической деятельности» [4]. Следует отметить, что в соответствии с главой 6 Конституции РФ «Нормотворчество на федеральном уровне осуществляют органы исполнительной власти в виде нормотворческой компетенции... правомочия федеральных органов исполнительной власти в Российской Федерации по разработке и принятию подзаконных нормативных правовых актов устанавливаются, прежде всего, высшими органами государственной власти» [5].

Изучение нормативно-правовых актов, касающихся публичных правоотношений правоприменителей и непосредственных их исполнителей, практики споров по вопросам применения тех или иных положений права, в том числе публичного, позволяет подтвердить наличие проблем понятийного аппарата законов в Российской Федерации, особенно в публичном праве.

Как считал М.Н.Марченко, «Элементы каждой системы однотипны и взаимообусловлены. Это означает, что элементами правовой системы (систем) могут быть только соответствующие правовые, но не экономические, политические, технологические или какие-либо иные неправовые феномены» [9, с.257]. Однако построение Налогового кодекса Российской Федерации противоречит данным представлениям. В сущности, Налоговый кодекс является смешением норм публичного, административного и частного права. Ему присущи в том числе экономические «неправовые феномены».

Налоговый кодекс состоит из двух частей: 1 часть – Общая, 2 часть – Особенная. Пользователями налогового права являются специалисты-бухгалтеры, финансисты, другие специалисты хозяйствующих субъектов, исполняющих требования данного нормативно-правового акта (главным образом второй его части), осуществляющие контроль за его исполнением налоговые службы, осуществляющие правосудие в процессе спора суды. Также можно выделить таких профессиональных пользователей как юристы – в большей части административной первой части, в отличие от предыдущих пользователей их можно назвать несистемными, имеющими отношение к кодексу в случае споров с налоговыми органами.

Налоговый кодекс является юридическим, нормативно-правовым документом, использующим правовую терминологию – как определенную самим законом, так и смежными нормами права. При этом терминология настоящего публичного акта заложена и в самом законодательном акте, и в разъяснениях высших судов (постановления и определения ВАС РФ, ВС РФ, КС РФ), придающих ему правовую определенность применения положений закона и исключения возможного противоречивого толкования судами одних и тех же норм (терминов). Проблемы правовой определенности индивидуальных правоприменительных актов отмечали Н.Н. Ковтун и А.А. Зорин: «Правовая определенность проявляет себя также на уровне правоприменительной практики, где является гарантом стабильности индивидуальных правоприменительных актов, прежде всего итоговых судебных решений» [7].

Налоговые споры решаются как споры права, но вторая часть НК РФ не правовая, а экономическая, раскрывающая методику расчета налога, налоговой базы, использующая документы бухгалтерского учета – т.е. гражданское законодательство – законодательство о бухгалтерском учете (Закон о бухгалтерском учете, положения о бухгалтерском учете (ПБУ), постановления органов статистики и др.) и обязывающее производить аналогичные бухгалтерскому учету расчеты. Не следует забывать, что в основе бухгалтерского учета лежит трудовое, гражданское, корпоративное и иное законодательство. Однако понятия бухгалтерского, корпоративного и налогового права, порой отражающие одну и ту же сущность, выражаются разными юридическими терминами, способными привести к разному толкованию, – например, терминов в бухгалтерских отчетах и налоговых отношениях.

Приведем некоторые примеры, иллюстрирующие данное утверждение. При сравнении законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении видно, что учет одних и тех же операций налогоплательщик должен осуществлять с использованием разной методической и понятийной базы. Так, в ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходы имеют знак равенства с понятием «выручка». В бухгалтерском учете выручка признается при наличии условий п. 12, пп. а-д.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Причем выручка может быть признана только в том случае, если расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, **могут быть определены**. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

В налоговом законодательстве по ст. 249 п. 2 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В то же время по НК РФ, ст. 39, п. 1 реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) **права собственности на товары**, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг.

Согласно п. 1. ст. 251 при определении налоговой базы не учитываются следующие доходы: пп. 1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке **предварительной оплаты товаров (работ, услуг)** налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

По ст. 272, п. 1 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений настоящей главы, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

В налоговом учете принятие доходов не связано с признанием расходов, их определением как обязательное условие. Оно (признание) фигурирует лишь тогда, когда налоговый орган указывает, что контрагент не мог осуществлять оказание работ или услуг без доказывания понесенных расходов. Цель налогового органа – не признать расходы налогоплательщика и, таким образом, увеличить налогооблагаемый доход.

В других случаях связь между произведенными расходами и полученными доходами налогоплательщика налоговым органом не признается. В некоторых случаях она признается как косвенное доказательство. Цель аналогичная – не признать расходы.

Налицо смешение понятий для пользователей (специалистов в области бухгалтерского учета) при отражении одних и тех же операций в бухгалтерском и налоговом аспектах учета: выручка, доход, кредиторская, дебиторская задолженность и предварительная оплата, переход права собственности, связь доходов и расходов или их отсутствие, получение актива или получение уверенности в его получении. При этом доходы признаются не равными поступлениям, а выручка равна передаче права собственности, кредиторская задолженность считается доходом без процесса реализации; видны и некоторые иные противоречия. Налоговый учет строится на основе данных бухгалтерского учета (первичных документов), но не обязательно строго по результатам синтетического бухгалтерского учета.

Следование терминам бухгалтерского учета (в их сущности) и гражданскому законодательству РФ может привести и приводит к созданию документов, не пригодных к ведению налогового учета. В то же время эти документы могут отражать экономическую сущность хозяйственной деятельности: процессы технологии производства товаров, работ и услуг (использование живого труда, овеществленного труда, финансовых ресурсов), отражают формирование процесса деятельности хозяйствующего субъекта, нормы трудового права, пенсионного обеспечения, специальные нормы, касающиеся безопасности жизнедеятельности, охраны труда и др. Следовательно, дефиниции, юридическая терминология всех норм права применяются и законоположениями Налогового кодекса, несмотря на то, что статьей 11 данного кодекса выделен только ряд специфических терминов, необходимых для налоговых правоотношений.

Но и на специальные термины Налогового кодекса, на наш взгляд, следует обратить внимание как с позиции техники, так по существу правовой материи. Для иллюстрации терминологических неточностей проведем краткий анализ статей 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации со стороны пользователя закона. Читаем (ст. 172, п. 1, абз. 2): «вычетам подлежат ... только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав ...». Можно ли предъявить налогоплательщику налог другим налогоплательщиком и регулирует ли эти отношения Закон РФ? Ст. 2 НК РФ, п. 1: «Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». То есть фактически НК не должен регулировать то, что ему не придавалось в качестве задачи.

Ст. 8 НК РФ, п. 1 предусмотрено понятие налога: «1. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». Из этого определения налога видим, что взимаемый платеж в форме отчуждения собственности налогоплательщика не является функцией налогоплательщика и платеж по счету-фактуре не является налогом, также отношения не могут быть властными, так как они частные. Получающий часть собственности другого налогоплательщика наш налогоплательщик получил в собственность сумму налога. Он мог бы быть налоговым агентом, однако он им не является. То есть «наш» налогоплательщик оплатил налог контрагенту, а затем он вправе предъявить его государству.

По ст. 171, п. 2 «Налоговые вычеты»: «налоговым вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг)». Отметим, что понятие налогового вычета отсутствует как в ст. 8, так в ст. 11 НК РФ, да и в самой ст. 171 нет расшифровки этого термина. Правовое сознание и судебное правотворчество подразумевают, что вычеты – это суммы начисленного налога и указанные в счетах-фактурах поставщиками товаров, работ или услуг. В конечном счете правоприменение данных статей НК РФ привело на практике к возможности налогового мошенничества. Затем в 2006 г. Постановлением ВАС РФ №53 было введено понятие налогового риска и вступление в отношения с недобросовестными налогоплательщиками. И эти термины в законе РФ отсутствуют. После многолетнего спора с налоговыми органами, соглашательской позиции арбитражных судов с фискальными органами была введена ст. 54.1 НК РФ, отменяющая идеологию указанного Постановления ВАС РФ, но обязывающая налогоплательщика доказывать оказание услуг контрагентом.

Уплата контрагенту суммы, эквивалентной сумме налога, причитающейся бюджету, но им не перечисленную, не является юридическим фактом добросовестности (или недобросовестности) налогоплательщика, не указывает на уплату налога – нет ни налогового агента, ни представителя бюджета (администратора), и в конечном итоге суммы средств могут не поступать в бюджет.

Понятие налоговых вычетов в Налоговом кодексе Российской Федерации применяется в отношении акцизов, налога на доходы физических лиц. И они не идентичны, поскольку имеют разное юридическое выражение и основания, а также методы измерения. Таким образом, разработчики НК РФ могут рассчитывать только на правосознание налогоплательщиков и понимание, что пользователи правильно расшифровали написанное русским языком, и не стали вдаваться в тонкости нормы права.

Чтобы исправить терминологические просчеты НК РФ, предлагаем скорректировать юридическую технику взимания налога на добавленную стоимость: налогоплательщик является налоговым агентом, он перечисляет по счету-фактуре два платежа: 1-й контрагенту за товары, работы и услуги, второй – бюджету как налоговый агент. Перечисленные средства в виде налогов ему следует дать возможность возмещать в зачет начисленного налога, если он является плательщиком НДС.

В заключение напрашиваются выводы о необходимости соблюдения в нормах права терминологии, понятной как с позиции государственного русского языка, так и точки зрения единообразия применения (толкования) в различных отраслях права. Внимательное обращение с юридической фразеологией позволит быстрее достигать целей закона в соответствии с предметом его регулирования и непротиворечивостью в системе права.

1. Черкаев, А. В. Юридическая терминология в российском публичном праве»: Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. – М., 2010.

2. Кабатаева, К.Т. Единство юридической терминологии и системный подход к правовой терминологии // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2013. – № 8-3. – С. 71-74. – URL: <https://applied-research.ru/ru/article/view?id=3873> (дата обращения: 02.05.2020).

3. Крестовников, О.А. К вопросу о развитии языка общей теории судебной экспертизы // Теория и практика судебной экспертизы. – 2018. – Т. 13, № 4. – С. 24-27. – <http://base.garant.ru/12179582/#ixzz6MrNQwWmX>.
4. Сенин, И.Н. Юридические технологии создания правовых документов // Вестник Омской юридической академии. – 2018. – № 3. – С. 268-271. – <http://base.garant.ru/12179582/#ixzz6MrNQwWmX>.
5. Арзамасов, Ю.Г. Теория и практика ведомственного нормотворчества в России. Монография. – М.: Юрлитинформ, 2013. – 480 с. – <http://base.garant.ru/12179582/#ixzz6MrNQwWmX>
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. – <http://base.garant.ru/12179582/#ixzz6MrNQwWmX>
7. Ковтун, Н.Н., Зорин, А.А. Принцип правовой определенности в системе правовых позиций и итоговых выводов Конституционного суда РФ // Вестник Волгоградского гос. ун-та. – Серия 5 «Юриспруденция». – 2015. – № 3 (28). – С.143-149.
8. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99». – <http://base.garant.ru/12179582/#ixzz6MrNQwWmX>
9. Марченко, М.Н. Государство и право в условиях глобализации. – М.: Проспект, 2009. – 400 с.

УДК 347/73

Бокач Сергей Борисович

Амурский государственный университет,

г. Благовещенск, Россия

E-mail: amurhouseaudit@mail.ru

Bokach Sergey Borisovich

Amur State University,

Blagoveshchensk, Russia

E-mail: amurhouseaudit@mail.ru

Бутенко Татьяна Павловна

Амурский государственный университет,

г. Благовещенск, Россия

E-mail: butanya1979@yandex.ru

Butenko Tat'yana Pavlovna

Amur State University,

Blagoveshchensk, Russia

E-mail: butanya1979@yandex.ru

СООТНОШЕНИЕ ПРАВА И ЭКОНОМИКИ В ПЕРЕХОДНЫЙ ПЕРИОД

RELATIONSHIP OF LAW AND ECONOMY IN THE TRANSITION PERIOD

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы соотношения гражданского законодательства и законов развития экономики, объективных законов общественного развития и субъективного их регулирования, проводился анализ литературных источников, истории развития государства и представлений об экономике права современных авторов. Это позволило сделать вывод, что на развитие гражданского права влияет не только объективность законов, но и субъективные факторы, в том числе традиции.

Abstract. The article examines the relationship between civil legislation and the laws of economic development, objective laws of social development and their subjective regulation, an analysis of literary sources, the history of the development of the state and ideas about the economics of law of modern authors, made it possible to conclude that the development of civil law is influenced not only by the objectivity of laws but also subjective factors, including tradition.

Ключевые слова: экономика, право, традиции, учения, исторические условия, выбор.

Key words: economics, law, traditions, teachings, historical conditions, choice.