

## "РАСШИРЕННЫЕ" ПОНЯТИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

*Смолицкая Елена Евгеньевна*  
Аспирант,  
Воронежский государственный  
университет

### EXTENDED CONCEPTS IN THE TAX LAW

*E. Smolitskaya*

#### Annotation

The taxation aspires to overtake a wider range of items and phenomena. As a result the Tax Law concerns extended concepts, which comprise civil concepts. The author explores a number of extended concepts, extracts the functions and the requirements of using the extended concepts in the Tax Law. In the article the problems of applying the concept of subdivision of organization are investigated.

**Keywords:** Tax Law, Civil Law, terms, extended concepts, taxation, organization, subdivision of organization.

#### Аннотация

Налогообложение стремится охватить широкий круг объектов и явлений. В связи с этим в налоговом праве используются расширенные понятия, т.е. понятия, которые являются более широкими по отношению к гражданско-правовым и поглощают их. Автор рассматривает ряд расширенных понятий в налоговом праве, выделяет их функции и условия использования. Рассмотрены проблемы использования понятия обособленного подразделения организации.

#### Ключевые слова:

Налоговое право, гражданское право, термины, расширенные понятия, налогообложение, организация, обособленное подразделение организации.

Историк В. О. Ключевский характеризовал терминологию древнерусских налогов как весьма запутанную сферу явлений нашей истории [3, с. 158]. Во многом это утверждение справедливо и сегодня.

Терминология налогового права имеет ряд особенностей, усложняющих её по сравнению с терминологией других правовых отраслей. Во-первых, в ней довольно много специальных экономических терминов ("сделки РЕПО", "материальная выгода", "экономия на процентах"). Это объясняется тем, что налоговые отношения складываются в экономической сфере жизни общества. Во-вторых, среди юридических терминов наряду с налогово-правовыми ощутимую долю занимают термины, заимствованные из других отраслей, в особенности – из гражданского права. Как справедливо указывают многие учёные, налоговые отношения возникают на основе гражданско-правовых [2, с. 123–125; 5, с. 83–85].

Вещи нужно называть своими именами, поэтому вполне логично для обозначения явления экономики использовать экономический термин, явления цивилистики – гражданско-правовой термин и т.д.

Однако жизнь настолько многообразна, что явления хозяйственного оборота не всегда подходят под конкретику понятий и терминов специальной области знания. В связи с этим терминологическая система налогового права имеет ещё одну особенность, которая ещё не ис-

следовалась в научной литературе: в налоговом праве используются понятия, являющиеся более широкими по отношению к гражданско-правовым и поглощающие их. Будем именовать их расширенными понятиями.

*В тексте НК РФ такое законодательное решение отражается в виде использования общеупотребительных и экономических терминов или обобщённых формулировок, например:*

- ◆ "доход" вместо "заработной платы", "выручки", "вознаграждения" и других конкретных видов дохода;
- ◆ "организация" вместо "юридического лица";
- ◆ "передача права собственности на товары, результаты работ, оказание услуг на безвозмездной основе" вместо "дарения";
- ◆ "долговое обязательство" вместо "займа" и "кредита" и т.д.

Этот приём юридической техники позволяет налоговому праву охватить более широкий круг правовых и экономических явлений, не перечисляя все их по отдельности, и формулировать общие правила с соблюдением принципа экономии правового материала.

Например, из анализа гл. 25 НК РФ следует, что доход может выражаться в виде выручки, курсовой разницы, сумм возврата взносов и т.д. Но для формулировки всех общих правил по расчёту налога на прибыль использует-

ся более широкое понятие – доход (ст. 247 НК РФ).

В целях подоходного налогообложения понятием дохода физического лица охватываются суммы, полученные по договорам, цена проданного имущества и, среди прочего, заработная плата. Указанные понятия из гражданского и трудового права не требуют особых упоминаний о себе в тексте НК РФ, поскольку эти виды дохода не нуждаются в выделении из числа других, их налогообложение регулируется общими нормами о налоге на доходы физических лиц.

Понятие организации в НК РФ также позволяет сэкономить правовой материал. Это понятие используется вместо того, чтобы в каждой норме о налогообложении организаций перечислять российские юридические лица, иностранные корпоративные образования, международные организации и их филиалы, которых налоговый законодатель также решил обязать уплачивать налоги в российскую казну, если они ведут свою деятельность на территории России. Понятие организации в силу п. 2 ст. 11 НК РФ включает в себя все эти субъекты.

Ещё один пример – использование понятия "долговое обязательство" в гл. 23 НК РФ. Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от способа их оформления (ст. 269 НК РФ). Использование этого понятия позволяет формулировать правовые нормы, охватывающие большой пласт общественных отношений. Согласно ст. 265 НК РФ расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида независимо от характера выданного кредита или займа.

Ещё одна функция использования расширенных понятий – предотвращение уклонения от налогообложения. Примером служит такое понятие, как передача или получение имущества (работ, услуг) на безвозмездной основе (п. 1 ст. 146, п. 8 ст. 250 НК РФ).

В ГК РФ из поименованных договоров под указанную формулировку подходит только понятие договора дарения (ст. 572 ГК РФ), однако ГК РФ допускает заключение непоименованных договоров, например, могут быть заключены договоры безвозмездного оказания услуг или безвозмездного выполнения работ. В этом случае понятие передачи или получения имущества (работ, услуг) на безвозмездной основе позволяет охватить налогообложением доходы не только по договорам дарения, но и по иным безвозмездным сделкам.

Существуют определённые условия для использования в налоговом праве расширенных понятий, которые поглощают понятия иной отраслевой принадлежности.

Первое условие. Указанный приём допустим только

тогда, когда отдельные гражданско-правовые явления не требуют специальных правил налогообложения и могут быть поглощены более широкими понятиями без ущерба для их правового регулирования в НК РФ. Примером могут служить понятия кредита, займа, банковского вклада, охваченные понятием долгового обязательства, которое было рассмотрено несколько выше. Для доходов по всем перечисленным договорам НК РФ предусматривает единые правила налогообложения.

Если же, наоборот, требуется установление специальных налоговых правил в отношении какого-либо правового или экономического явления, то соответствующее понятие не может быть поглощено другим и используется отдельно, а соответствующий термин в обязательном порядке упоминается в тексте НК РФ.

Например, в целях исчисления налога на прибыль законодатель счёл необходимым установить особенности определения налоговой базы по некоторым видам договоров: доверительного управления имуществом, уступки права требования и т.д. Это отразилось в правилах статей 276 и 279 НК РФ, где используются соответствующие термины: "доверительное управление", "уступка права требования".

По той же причине в налоговом праве всегда чётко должны быть поименованы доходы, не подлежащие налогообложению. Они являются исключениями из общего правила и требуют специальной оговорки. Множество примеров можно увидеть в ст. 217 НК РФ.

Второе условие использования в налоговом праве расширенных понятий – их логическая согласованность с системой смежных понятий, в том числе с учётом иных отраслей. Это подразумевает отсутствие логических парадоксов и правильное соотношение всех более мелких понятий, включённых в объём расширенного понятия.

Важность этого условия подчёркивается наличием научной дискуссии по поводу использования в налоговом законодательстве понятий организации и обособленного подразделения организации.

Несмотря на то, что эти понятия употребляются в ГК РФ, их нельзя считать сугубо цивилистическими. В гражданском праве указанным понятиям не посвящается ни дефиниций, ни правовых норм, из которых можно было бы вывести их специальный смысл.

Из положений ГК РФ ясно лишь то, что разновидностью организаций являются юридические лица, а разновидностью обособленных подразделений – филиалы и представительства. Понятия "организация" и "обособленное подразделение организации" выступают родовыми (более широкими) понятиями по отношению к ним, по сути, являясь обычными словами. Образование понятия

специальной отрасли знания путём переосмысления общеупотребительного понятия является допустимым методом образования научных понятий [1, с. 179].

С учётом сказанного, использовать понятия организации и обособленного подразделения организации в налоговых целях допустимо, но такое использование должно быть логически выверенным. Произвольно менять содержание и объём таких понятий нельзя, т.к. есть риск "задеть" включённые в них цивилистические понятия и породить логические парадоксы.

Научный анализ показывает, что понятие "организация" в налоговом праве используется с соблюдением правил логики. Самым широким понятием является общеупотребительное понятие "организация", более узким – понятие "организация" как участник налоговых отношений, а самым узким – "юридическое лицо".

А использование в налоговом праве понятия обособленного подразделения организации нарушает правила логики.

В ст. 55 ГК РФ понятие обособленного подразделения организации употребляется в качестве родового понятия при определении понятий "филиал" и "представительство", причём не сказано, что только они являются обособленными подразделениями. Существуют и другие виды обособленных подразделений организаций, например, отдельный цех, производственный участок, торговая точка. Такого мнения придерживаются авторы комментария ГК РФ под редакцией А. П. Сергеева, приводящие в качестве примера расположенные в разных районах факультеты и институты, входящие в состав образовательного учреждения [4, с. 57].

В налоговое право понятие "обособленное подразделение организации" введено для того, чтобы возложить на налогоплательщиков обязанность ставить обособленные подразделения на налоговый учёт, и чтобы обособленные подразделения уплачивали налоги по месту своего нахождения (ст. 19 и 83 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ обособленное подразделение организации – это любое территориально обособленное от организации подразделение, по месту нахо-

ждения которого оборудованы стационарные рабочие места. Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца (временной признак).

Из-за временного признака понятие обособленного подразделения в НК РФ по объёму уже, чем то, которое используется в гражданском праве. Это порождает логические парадоксы. Филиал, созданный на срок менее месяца (например, на время проведения спортивных игр), не будет считаться обособленным подразделением организации в смысле НК РФ, но будет обособленным подразделением по ГК РФ.

Временной признак следует перенести из определения обособленных подразделений в текст регулирующих их правовых норм.

Абзац 2 п. 1 ст. 83 НК РФ необходимо изложить в следующей редакции: "Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории России и созданные на срок более одного месяца, подлежат постановке на учёт в налоговых органах по месту нахождения каждого обособленного подразделения".

Дополнить временным признаком следует также абзац 2 ст. 19 НК РФ, согласно которой обособленные подразделения выполняют обязанности налогоплательщика по месту своего нахождения.

Исключение временного признака из содержания понятия обособленного подразделения организации в НК РФ позволит достичь тождества данного понятия аналогичному понятию в ГК РФ и логической согласованности при его использовании.

Подводя итог анализу использования в налоговом праве расширенных понятий, следует заключить, что использование таких понятий является эффективным средством экономии правового материала и позволяет охватить налогообложением более широкий круг явлений. Однако такое использование не может затрагивать специальных правил налогообложения и должно быть логически выверенным с учётом положений смежных отраслей права.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Дёмин А. В. Общая теория налогово-правовых норм : Монография. – М. : РИОР: Инфра-М, 2013. – 266 с.
2. Карасёва М. В. Термины гражданского права в налоговом законодательстве и правоприменении // Закон. – 2013. – № 6. – С. 123–130.
3. Ключевский В. О. Сочинения. В 9-ти т. Т. 6. М. : Мысль, 1989. – 486 с.
4. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации. Часть первая: Учебно-практический комментарий (постатейный) / под ред. А.П. Сергеева. – М. : Проспект, 2010. – 496 с.
5. Овсянников С. В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 1. – С. 83–100.