

Ральф БУССЕ

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОНЯТИЙНОГО ЭКВИВАЛЕНТА ТЕРМИНОВ В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА МЕЖНАЦИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ НА ПРИМЕРЕ КАТЕГОРИИ “НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК”

На примере из области налогообложения рассмотрена практическая сторона проблемы определения понятийного эквивалента правовых терминов в различных юрисдикциях. Установлена недостаточность чисто филологического перевода.

С углублением глобализации и интернационализации экономической деятельности постоянно растет число субъектов, участвующих в нескольких национальных рынках, где они сталкиваются с разными правовыми и финансово-правовыми системами и культурами. Одновременно наблюдается тенденция сближения нормативных основ для хозяйствования в различных государствах и между ними (например, в рамках ОЭСР). Это, конечно, облегчает решение практических правовых проблем на стыке отдельных юрисдикций. Но указанное сближение, даже если пренебрегать политической составляющей, нередко ставит законодателей перед трудными задачами, и здесь зачастую без поддержки со стороны науки не обойтись. Обособленное место в этой связи из-за разнородности адресатов и многогранности затронутых интересов занимает налогообложение.

Конкретная постановка задач в этой области во многих случаях предполагает ознакомление с законодательными нормами, иногда – с административными актами, а изредка – с судебной практикой и публикациями в специальной литературе. Привлеченные специалисты по цеху участвующих сторон независимо от того, владеют

они языком исследуемых источников или пользуются услугами переводчика, могут сталкиваться с проблемой неадекватности понятийного содержания, идентичного по лексике выражения в другой юрисдикции.

В дальнейшем данная проблематика иллюстрируется на примере термина “налогоплательщик” / “платник податків” как субъект налогообложения и его понятийных эквивалентов в несколько немецкоязычных и славяноязычных европейских странах.

Понятийное содержание правовой категории “налогоплательщик” в юрисдикции Российской Федерации определяется ст. 19, ч. 1 Налогового кодекса РФ следующим образом: “Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы” [1].

В Украине пока не принят новый Налоговый кодекс, определение соответствующего термина “платник податків” можно найти в ст. 4 Закона Украины “Про систему оподаткування”: “Платниками податків і зборів (обов’язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами

України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі)". Не трудно заметить эквивалентность этих понятий в России и Украине, по крайней мере, по состоянию на 2010 год.

Сложнее обстоит дело, если искать понятийный эквивалент к терминам "налогоплательщик" / "платник податків" в немецкой или австрийской юрисдикции. В дословном переводе выражения "налогоплательщик" / "платник податків" по-немецки означают "Steuerzahler". Если это слово разложить на составляющие получаем Steuer = налог = податок и Zahler = плательщик = платник. Такой перевод предлагается общими русско-немецкими / украинско-немецкими словарями либо как единственный [3] [4], либо в качестве первого из возможных несколько вариантов [5]. Слово "Steuerzahler" каждому носителю немецкого языка знакомо, ибо оно часто звучит в выступлениях политиков и в средствах массовой информации, но среди понятий, применяемых в нормативных актах о налогообложении, не встречается. В Германии и Австрии слово "Steuerzahler" не является правовой категорией, а скорее общественно-политическим понятием, под которым отождествляется лицо или совокупность лиц, которые обременены прямыми и косвенными налогами вообще [6]. Помимо непосредственных плательщиков к ним относятся, например, конечные потребители товаров личного потребления. В этом качестве они, заплатив цену за товар, экономически несут нагрузку, в виде, акцизов и НДС, содержащихся в цене, но к их отчислению в бюджет, конечно, никакого отношения не имеют. Очевидно, что чисто филологический перевод понятий "налогоплательщик" / "платник податків" на немецкий язык как "Steuerzahler" с точки зрения их понятийного содержания нельзя не признавать неверным.

Чтобы определить понятийный эквивалент к категориям "налогоплательщик" / "платник податків" в немецкой (австрийской) юрисдикции необходимо сравнить адекватные с вышеуказанными нормативными актами РФ и Украины правовые нормы Германии (Австрии). Соответственными законодательными нормами являются "Abgabenordnung (АО)" (Положение о порядке взимания налогов и сборов) в Германии и "Bundesabgabenordnung (BAO)" (Федеральное положение о порядке взимания налогов и сборов) в Австрии. Понятийными эквивалентами к "налогоплательщику" / "платнику податків" на этой основе следует, скорее всего, считать немецкий термин "Steuerpflichtiger" и австрийский "Abgabenpflichtiger", что в обратном переводе на русский язык в обоих случаях дословно означает "налогообязанное лицо" [7]. Австрийское определение понятия "Abgabenpflichtiger" (налогообязанное лицо) согласно п. 1, § 77 BAO следующее: "Налогообязанным лицом в смысле настоящего федерального закона признается лицо, которое в соответствии с нормативными предписаниями о порядке взимания налогов и сборов считается должником налога (сбора)" [8]. Растолкование категории "Steuerpflichtiger" (налогообязанное лицо) в германском законе соответствует по смыслу австрийскому, но оно более подробное и отличается альтернативами. П. 1, § 33 АО гласит: "Налогообязанным лицом признается лицо, которое является должником налога, несет ответственность за уплату налога, обязано удержать и уплатить налоги за третье лицо, обязано подавать налоговую декларацию, обязано давать поручительство, обязано вести учет или обязано выполнить другие налоговым законодательством наложенные ему обязательства" [9].

Если сравнивать формулировку для обозначения "налогообязанного лица",

особенно в австрийском варианте, с определением терминов “налогоплательщик” / “платник податків” в соответственных законодательных актах России и Украины, наблюдается большое сходство между ними. Сравнение их понятийного содержания приводит к выводу о достаточно высокой эквивалентности категории “налогоплательщик” / “платник податків”, с одной стороны, и “*Steuerpflichtiger / Abgabepflichtiger*”, с другой стороны.

Таким образом, понятия “налогоплательщик” и “платник податків” следует переводить на немецкий язык как “*Steuerpflichtiger*” или в австрийском варианте “*Abgabepflichtiger*”. Соответственным должен быть обратный перевод. Дословный перевод понятия “налогоплательщик” и “платник податків” на немецкий язык вне общественно-политического общения как “*Steuerzahler*” из-за их понятийного несоответствия не рекомендуется. От дословного перевода терминов “*Steuerpflichtiger / Abgabepflichtiger*” без дополнительных объяснений на русский (и соответственно на украинский) язык как “налогообязанное лицо” следует тоже отказаться, по крайней мере до тех пор, пока их понятийное содержание не приобрело определенную известность.

Выше было указано на достаточно высокую эквивалентность категории “налогоплательщик” / “платник податків” и “*Steuerpflichtiger / Abgabepflichtiger*”. Признанию полной эквивалентности мешает небольшая, но непренебрегаемая разница. В юрисдикциях РФ и Украины идет речь о лице “обязанном платить налоги” (англ. “*taxpayer*” [10]), когда в юрисдикциях Германии и Австрии говорится о лице (к чему-то) “обязанным налоговым законом” (англ. “*taxable person*” [11]), которое, в том числе, может быть плательщиком налога. Термин “*Steuerpflichtiger / Abgabepflichtiger*” более обширный, чем “налогоплательщик”

/ “платник податків”, потому что он учитывает, например, тот факт, что субъекты налогообложения и лица, непосредственно обязанные отчислять (уплатить) налог, могут быть разными и, следовательно, охватывает те и другие. Если пользоваться категориями Налогового кодекса РФ, то немецкий термин как бы охватывает понятия “налогоплательщик” и “налоговый агент” (ст. 24 Налогового кодекса РФ [12]) одновременно. То же самое можно сказать применительно к налоговому законодательству Украины, где соответствующая категория “податковий агент” получила свое определение в ст. 1 Закона Украины “Про податок з доходів фізичних осіб” [13].

Прежде чем делать дальнейшие выводы, представляется целесообразным посмотреть на определение исследуемой категории еще в других юрисдикциях. Особый интерес при этом могут представлять страны, которые в относительно недавнем прошлом ввели систему налогообложения, переходя от централизованно управляемой экономики к рыночной. С целью сравнения и возможных обобщений удобно пользоваться английскими понятиями “*taxpayer*” и “*taxable person*”.

В п. 1, ст. 13 Налогового кодекса Республики Беларусь можно найти следующее описание искомой категории: “Плательщиками налогов, сборов (пошлин) (далее – плательщики) признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом, Таможенным кодексом Республики Беларусь и (или) актами Президента Республики Беларусь возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины)” [14]. Очевидно, что здесь идет речь о понятии “*taxpayer*”.

Согласно § 1, арт. 7 Предписания о взимании налогов Польши для польского термина “*podatnik = taxable person*” дается такое определение: “Налогообязанным лицом признается физическое лицо, юриди-

ческое лицо или отдельная организация не являющейся юридическим лицом, которое в силу налоговых законов подлежит налоговым обязанностям” [15]. Далее в арт. 8 той же нормы приводится описание категории “*platník (podatku) = taxpayer*”: “Плательщиком признается физическое лицо, юридическое лицо или отдельная организация не являющейся юридическим лицом, которое в силу налоговых законов обязано рассчитать и удержать у налогоплательщика налоги, а также уплатить их в установленном сроке налоговому органу” [15].

Вновь принятый Закон Чешской Республики о Налоговой администрации определяет субъект налогообложения в п. 1, § 20: “Субъектом налогообложения является лицо, которое по определению закона признается субъектом налогообложения, а также лицо, которое отдельным законом признается налогоплательщиком или должником налога” [16]. Применяемый в этой норме чешский термин “*poplatník (daně)*” соответствует понятию “*taxable person*”. В связи с этим необходимо отметить, что применяемое в законе другое понятие “*plátce daně*” следует переводить как должник налога. В общественно-политическом смысле это слово соответствует значению “*taxpayer*”.

Согласно § 5 Закона Национального совета Словакии о Порядке взимания налогов и сборов субъектом налогообложения считается налогоплательщик (“*daňovník = taxable person*”), налогоплательщик (“*plátciteľ dane = taxpayer*”), должник налога и каждое другое лицо, которому по отдельному налоговому закону наложены обязанности или даны права [17].

В Словении применяется согласно § 12 Закона о налоговых поступлениях два понятия в следующей очередности: 1. “*davčni zavezanec = taxable person*” и 2. “*plačnik davka = taxpayer*”. Налогоплательщиком “*taxable person*” по этой норме признается

лицо, доход, имущество или права которого в соответствии с Законом о налогообложении являются предметом обложения налогом. Налогоплательщиком “*taxpayer*” признается лицо, которое обязано платить налоги в бюджеты за свой или чужой счет [18].

Хорватский Общий налоговый закон в арт. 13 дает определение налогоплательщика “*porezni obveznik = taxable person*” таким образом, что под ним понимается каждое лицо, которое облагается отдельным видом налога [19].

В Сербии в соответствии с арт. 12 Закона о налоговых поступлениях и налоговой администрации встречаются два термина, которые даны в следующей последовательности: 1. “*порески дужник = taxable person*” и 2. “*порески обвесник = taxpayer*”. Налогоплательщиком “*taxable person*” признается физическое и юридическое лицо, которое подлежит налогообложению согласно предписаниям закона. Налогоплательщиком “*taxpayer*” признается налогоплательщик, которое согласно соответствующим налоговым предписаниям обязано платить налог [20].

В Болгарии в арт. 14 Налогово-страхового процессуального кодекса дается определение налогоплательщика по закону лиц. Обязательными лицами (“*данъчно задължено лице = taxable person*”) признаются физические или юридические лица, которые являются носителями обязанностей по налогам и (социальным) страховым взносам или обязаны удержать и отчислить налоги и (социальные) страховые взносы [21].

С 1.01.2011 г. в Украине существует расширенная формулировка: “Платниками податку визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об’єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об’єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або

податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом" [22]. Интересно, что понятие "платник податків" в редакции Налогового кодекса Украины сейчас содержит элементы категории "taxable person". Таким образом и потеряно стопроцентное сходство с российской формулировкой.

В табл. 1 дается обобщенный обзор понятия "субъект налогообложения" в законодательных документах двенадцати европейских стран, причем для полноты в скобках приводятся и такие обозначения, которые имеют всего лишь общественно-политическое содержание, а в законодательных нормах не встречаются.

Например, термин "налогоплательщик" / "платник податків" показывает, что правовые понятия в общем плане, конечно, должны иметь свои понятийные эквиваленты в других юрисдикциях. Трудности могут возникать при их определении. Чисто филологический подход, как было показано, не дает желаемых результатов для решения возникающих вопросов в межнаци-

ональных правовых отношениях вообще и в области налогообложения в частности. Здесь требуется поддержка стороны науки.

Один из возможных путей заключается в разработке ориентированных толковых словарей с привлечением налоговых юристов и филологов соответствующих стран. В области налогообложения такая работа уже была проделана, например, Российским университетом дружбы народов. На электронном портале этого университета можно найти Русско-английский толковый словарь основных терминов по налогообложению [23]. Недостатком является ограниченность в нем рассмотренных терминов и отсутствие обратного перевода. В Германии в печатном виде издано (уже в третьем переработанном издании) Немецко-польский / Польско-немецкий толковый словарь для налогового консультирования [24], в Чешской Республике подобный словарь издано (во втором издании) в виде Чешско-немецкого / Немецко-чешского толкового словаря для налогового консультирования [25]. Особенность двух последних произведений состоит

Таблица 1

Понятие "субъект налогообложения" в законодательных документах разных стран

категория	taxable person	taxpayer
Австрия	Abgabepflichtiger	(Abgabenzahler)
Белоруссия		плательщик налогов
Болгария	(данъчно) задължено лице	(данъкоплатец)
Германия	Steuerpflichtiger	(Steuerzahler)
Польша	podatnik	platnik (podatku)
Россия		налогоплательщик
Сербия	порески дужник	порески обвесник
Словакия	daňovník	platiteľ dane
Словения	davčni zavezanec	plačnik davka
Украина до 1.1.2011		платник податків
Украина после 31.12.10	платник податків	
Хорватия	porezni obveznik	(porezni platac)
Чешская Республика	poplatník (daně)	(plátce daně)

в том, что там, где целесообразно, как правило, даются ссылки на соответствующие национальные правовые нормы.

Литература

1. Налоговой кодекс Российской Федерации. – М.: Статут, 2009. – С. 40.
2. Закон України Про систему оподаткування // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>.
3. Daum/Schenk. Handwörterbuch Russisch. Berlin: Langenscheidt, 2009. – S. 300.
4. Словник Німецько-український. Українсько-німецький. К.; Ірпінь: ВТФ "Перун", 1999. С. 556.
5. Basiswörterbuch Russisch. Stuttgart: PONS GmbH, 2004. – S. 215.
6. Lexikon Fachwörterbuch für die Steuerberatung. Tschechisch-Deutsch / Deutsch-Tschechisch. 2., erweiterte Auflage. Praha: KDP-DATEV, družstvo, 2004. – S. 184.
7. Basiswörterbuch Russisch. Stuttgart: PONS GmbH, 2004. – S. 564.
8. Bundesabgabenordnung // Jusline GmbH. – Режим доступу: http://www.jusline.at/77_BAO.html.
9. Steuergesetze 2010. Stuttgart: Boorberg-Verlag, 2010. – S. 22.
10. Налоговая система. Русско-английский толковый словарь основных терминов по налогообложению // Российский университет дружбы народов, 2002. – Режим доступу: <http://www.humanities.edu.ru/db/msg/2274>.
11. Accounting and Tax Dictionary, German-English/English-German. Willinghausen: e-Lex Verlag, 2000. – S. 246.
12. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Статут, 2009. – С. 44.
13. Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" // Верховна Рада України. – 2010. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=889-15>.
14. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. 2010. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0200166#&Article=4>.
15. Ordynacja podatkowa // Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o. 2010. – Режим доступу: <http://lex.pl/serwis/du/2005/0060.htm>.
16. Zákon daňový řád // epravo.cz a.s. [Электронный ресурс]. 2010. – Режим доступу: <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakone-dne-22-cervence-2009-danovy-rad-17303.html>.
17. Zákon Slovenskej národnej rady o správe daní a poplatkov // PORADA.sk, s.r.o. [Электронный ресурс]. 2010. – Режим доступу: <http://www.porada.sk/t16135-zakon-o-sprave-dani-a-poplatkov-od-01-01-2010-a.html>.
18. Zakon o davčnem postopku // Register predpisov Slovenije. 2010. – Режим доступу: http://zakonodaja.gov.si/rpsi/r03/predpis_ZAKO4703.html.
19. Opći porezni zakon // Val savjetovanje d.o.o. 2010. – Режим доступу: <http://www.zakon.hr/z/100/Op%C4%87i-porezni-zakon>.
20. Закон о пореском поступку и пореској администрацији // Народна скупштина Републике Србије. 2010. – Режим доступу: http://www.parlament.gov.rs/content/lat/akta/akta_detalji.asp?id=54&t=Z#.
21. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс // lex.bg Българският правен портал. 2010. Режим доступу: <http://lex.bg/laws/ldoc/2135514513>.
22. Проект Закону України Податковий кодекс України від 21.09.2010 // Верховна Рада України. – 2010. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=38590.
23. Налоговая система. Русско-английский толковый словарь основных терминов по налогообложению // Российский университет дружбы народов. – 2002. – Режим доступу: <http://www.humanities.edu.ru/db/msg/2274>.
24. Fachwörterlexikon für die Steuerberatung. Deutsch-Polnisch / Polnisch-Deutsch. 3., erweiterte Auflage. Nürnberg: DATEV eG, 2006.
25. Lexikon Fachwörterbuch für die Steuerberatung. Tschechisch-Deutsch / Deutsch-Tschechisch. 2., erweiterte Auflage. Praha: KDP-DATEV, družstvo, 2004.