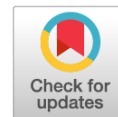


# Понятие и признаки юридических фактов в налоговом праве



Красюков А.В.,

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права  
юридического факультета Воронежского государственного университета

E-mail: kav@law.vsu.ru

*Аннотация.* Статья посвящена изучению юридических фактов в налоговом праве. Автор на основе достижений теории права выделяет особенности юридических фактов в налоговом праве и дает их понятие.

*Ключевые слова:* налог, обязательство, юридический факт, субъект, структура, ответственность.

**В** зависимости от юридического значения все факты можно разделить на две большие группы: юридически безразличные и юридически значимые<sup>1</sup>.

Юридически безразличные факты — это факты, не вовлекаемые в процесс правового регулирования общественных отношений и в силу этого не имеющие юридического значения. К ним можно отнести любовь, дружбу, симпатии, антипатии и т.д. и т.п. Юридически значимые факты — это факты, выполняющие определенную функцию в процессе правового регулирования общественных отношений и, как следствие, имеющие то или иное юридическое значение<sup>2</sup>.

Но при этом О.С. Иоффе и М.Д. Шаргородский, признавая деление фактов на две приведенные разновидности, делают оговорку о том, что такая классификация является в высшей степени условной, ибо в реальной жизни далеко не всегда удается провести абсолютную и неподвижную грань между двумя названными группами фактов<sup>3</sup>.

Действительно, если юридические факты — это явления объективного мира, возникает вопрос: что в них юридического? Чем они отличаются от иных социальных фактов? Ответ может быть один: юридические факты предусмотрены нормами права в качестве оснований для наступления правовых последствий<sup>4</sup>.

По мнению В.И. Синайского, «юридический факт есть понятие чисто юридическое. Само по себе никакое обстоятельство не может вызвать юридических последствий, если за таким обстоятельством право не признает свойства производить эти последствия»<sup>5</sup>.

Те или иные факты могут обусловить юридические последствия лишь при наличии соответ-

ствующей нормы права, в гипотезе которой содержится указание на этого рода факты. Необходимой предпосылкой возникновения, изменения или прекращения правоотношений являются, таким образом, нормы права, в которых выражена закономерно возникшая воля государства. Именно они связывают с теми или иными фактами юридические последствия во всех конкретных случаях, где эти факты соответствуют содержанию правовых норм. При отсутствии соответствующих норм права или при ином их содержании факты не становятся юридически релевантными и никаких правоотношений не вызывают<sup>6</sup>.

Однако ни одна норма не создает непосредственно правоотношений, для их возникновения во всех случаях требуется наличие обстоятельств, с которыми данная норма связывает определенное юридическое последствие, требуется наличие соответствующих юридических фактов<sup>7</sup>. Также ни одно субъективное право не может возникнуть непосредственно из нормы права, без наступления предусмотренного нормой юридического факта<sup>8</sup>.

Таким образом, понятие юридического факта должно включать два основных момента: наличие явлений действительности — событий или действий (материальный момент); их предусмотренность в нормах права в качестве оснований правовых последствий (юридический момент), то есть юридический факт — это не просто жизненный факт, а факт, определенным образом расцениваемый нормами права<sup>9</sup>.

Соответственно, юридические факты традиционно в юридической литературе опреде-

<sup>1</sup> См.: Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М.: Госюриздат, 1961. С. 242.

<sup>2</sup> См.: Миннебаев Р.Х. К вопросу о понятии юридических фактов // Юридический мир. 2011. № 3. С. 54–56.

<sup>3</sup> См.: Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Указ. соч. С. 243–244.

<sup>4</sup> См.: Исаков В.Б. Фактический состав в механизме правового регулирования. Саратов: Изд-во СГУ, С. 6.

<sup>5</sup> Синайский В.И. Русское гражданское право. М.: Статут, 2002. С. 143.

<sup>6</sup> См.: Коструба А.В. Функции юридических фактов в механизме правового регулирования имущественных отношений // Нотариус. 2011. № 5. С. 22–26.

<sup>7</sup> См.: Тархов В.А. К вопросу о правовых отношениях // Правоведение. 1965. № 1. С. 25.

<sup>8</sup> См.: Толстой Ю.К. К теории правоотношения. Л.: Изд-во ЛГУ, 1959. С. 71.

<sup>9</sup> См.: Александров Н.Г. Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. М.: Госюриздат, 1961. С. 243; Иванова З.Д. Юридические факты и возникновение субъективных прав граждан // Советское государство и право. 1980. № 2. С. 33.

ляются как предусмотренные правовыми нормами конкретные жизненные обстоятельства, с которым норма права связывает наступление определенных правовых последствий<sup>10</sup>, как то: установление, изменение и прекращение правоотношений<sup>11</sup>.

Помимо юридических фактов правовая теория выделяет также фактические или юридические составы (данные понятия мы используем как синонимы). Под ними обычно понимают совокупность юридических фактов, необходимых для наступления определенных юридических последствий<sup>12</sup>. В качестве системы фактический состав обладает новым интегральным качеством, не присущим его элементам. Таким качеством является правовое последствие. Лишь все элементы состава вместе, в системе влекут правовое последствие. Ни один элемент в отдельности таким свойством не обладает<sup>13</sup>.

Традиционно в общей теории права при решении вопроса об отнесении тех или иных фактов к числу юридических выделяют следующие их основные признаки:

- конкретные, индивидуальные: факты всегда определены по месту, времени их совершения (возникновения) и кругу лиц, участвующих в них;
- информативные: несущие в себе информацию о состоянии общественных отношений, входящих в предмет правового регулирования;
- объективированные или выраженные вовне;
- состоящие в наличии либо отсутствии определенных явлений материального мира;
- прямо или косвенно предусмотренные нормами права;
- зафиксированные в установленной законодательством процедурно-процессуальной форме;
- вызывающие предусмотренные нормами права юридические последствия<sup>14</sup>.

В других источниках к числу признаков юридических фактов добавляется их социальная значимость, то есть то, что они затрагивают интересы общества, государства, личности<sup>15</sup>.

С.С. Алексеев делит признаки юридических фактов на общие и специфические<sup>16</sup>. Общие признаки характерны для всех фактов реальной жизни, не только для юридических. К числу общих признаков в теории относят: конкретный, индивидуальный характер<sup>17</sup>.

Специфические признаки юридических фактов: 1) придание юридического характера правом; 2) способность порождать юридические последствия в силу правовой значимости<sup>18</sup>.

Помимо специфических признаков, юридические факты в налоговом праве, безусловно, имеют определенные особенности. Н.П. Кучерявенко указывает, что налоговые правоотношения предполагают сложный комплекс причинных связей, их порождающих. Среди них именно воля государства, выражающаяся через соответствующие правовые нормы, связывает с конкретными жизненными обстоятельствами те или иные правовые последствия<sup>19</sup>. На наш взгляд, это нельзя считать особенностью юридических фактов в налоговом праве, поскольку любой юридический факт приобретает свое значение только в силу воли государства, выраженной посредством правовых норм.

Налоговые юридические факты — это действия и события, закрепленные государством в нормах налогового права, влекущие соответствующие правовые последствия для субъектов налоговых правоотношений, а также воздействующие на правовой режим налогообложения<sup>20</sup>.

К числу особенностей налоговых юридических фактов следует отнести следующие.

1) Для возникновения налогового обязательства практически всегда требуется фактический состав, хотя данный признак нельзя считать особенностью именно налогового обязательства. В теории гражданского права отмечалось, что обязательственные отношения традиционно возникают, изменяются и прекращаются вследствие наступления не юридических фактов, а именно фактических составов<sup>21</sup>.

2) Одним из элементов данного состава является «факт-правоотношение». При этом юридическое значение имеет, как правило, не все правоотношение, а факт существования (или отсутствия) того или иного правоотношения<sup>22</sup>.

<sup>10</sup> См., напр.: Александров Н.Г. Указ. соч. С. 242–243; Красавчиков О.А. Юридические факты в советском гражданском праве. М.: Госюриздат, 1958. С. 28.

<sup>11</sup> См.: Юридический словарь / под ред. С.Н. Братуся и др. М.: Госюриздат, 1953. С. 772.

<sup>12</sup> См.: Красавчиков О.А. Указ. соч. С. 54.

<sup>13</sup> См.: Исаков В.Б. Фактический состав в механизме правового регулирования. С. 26–27.

<sup>14</sup> См.: Общая теория государства и права: акад. курс: в 3 т. Т. 2 / отв. ред. М.Н. Марченко. М.: Норма, 2007. С. 674–675.

<sup>15</sup> Косарева И.А., Косарев А.А. К вопросу о понятии и видах юридических фактов в семейном праве // Семейное и жилищное право. 2009. № 6. С. 16–22.

<sup>16</sup> См.: Алексеев С.С. Общая теория социалистического права: курс лекций: в 4 вып. Вып. 2: Нормы права и правоотношения. Свердловск: Сведл. юрид. ин-т, 1964. С. 152–153.

<sup>17</sup> Баринов О.В. Юридические факты в советском трудовом праве: дис. ... канд. юрид. наук. Л., 1980. С. 9.

<sup>18</sup> См.: Саттарова Н.А., Бабанова Ю.В. Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики). М.: Юрлитинформ, 2012. С. 21.

<sup>19</sup> См.: Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2 т. Т. 1: Общая часть / под ред. Д.М. Шекина. М.: Статут, 2009. С. 333.

<sup>20</sup> См.: Саттарова Н.А., Бабанова Ю.В. Указ. соч. С. 41.

<sup>21</sup> См.: Красавчиков О.А. Указ. соч. С. 54.

<sup>22</sup> См.: Общая теория государства и права. С. 681.

Правоотношение может само по себе создавать новые возможности для совершения определенных юридических действий, наступления юридических последствий, то есть само по себе может быть юридическим фактом<sup>23</sup>.

Юридические факты обеспечивают связь правовой формы с фактическими общественными отношениями<sup>24</sup>. Поскольку фактической основой налогового обязательства являются экономические (имущественные) отношения, соответственно, и юридические факты имеют имущественный характер с учетом властного влияния государства на данные отношения.

Таким образом, налоговое обязательство возникает в результате существования, как правило, гражданского правоотношения, имеющего экономический (имущественный) характер. Например, правоотношения собственности или иное вещное правоотношение, обязательственные правоотношения, опосредующие реализацию товаров (работ, услуг) и т.д.

Среди юристов существует точка зрения, согласно которой налоговое обязательство возникает не в силу существования гражданского правоотношения, а в силу его реализации, исполнения<sup>25</sup>. Объекты налогообложения появляются при реальном исполнении сделок, а не при заключении договоров. Фактические действия, совершаемые во исполнение гражданско-правовых обязательств, должны быть базой для налогообложения<sup>26</sup>.

На наш взгляд, данные доводы нисколько не опровергают вышеуказанных, поскольку фактические действия, совершаемые во исполнение гражданско-правовых обязательств, практически всегда приводят к возникновению другого гражданского правоотношения: возникновение права собственности на доход (прибыль), добытое полезное ископаемое и т.п. Именно это гражданское правоотношение и является элементом фактического состава, влекущего возникновение налогового обязательства.

3) Следовательно, еще одной особенностью юридических фактов в налоговом праве является то, что правопорождающие юридические факты (составы) для налогового обязательства, как правило, находятся за пределами регулирования налогового права. Учеными давно отмечено, что юридические факты одних отраслей могут оказывать влияние на динамику правоотношений другой отраслевой принадлежности<sup>27</sup>.

При этом следует помнить, что юридические факты не имеют признаков, позволяющих их разделить на публично-правовые и частноправовые<sup>28</sup>. Одни и те же юридические факты способны повлечь применение нескольких норм права различной отраслевой принадлежности. В этом смысле можно говорить о межотраслевом характере юридических фактов.

Хотя в юридической литературе встречается и противоположное мнение. Так, С.В. Овсянников считает, что гражданско-правовая сделка не может признаваться в качестве юридического факта налогового права, поскольку она направлена не на налоговые последствия. Основанием для возникновения налогового обязательства (то есть юридическим фактом налогового права) признается, по его мнению, фактическое имущественное отношение, в рамках которого происходит передача или закрепление определенных материальных благ. При этом основанием возникновения налогового обязательства выступает не гражданско-правовая форма имущественных отношений, а факты экономической действительности или «хозяйственные операции» (получение доходов, совершение расходов, осуществление определенных видов деятельности и т.п.)<sup>29</sup>.

С данной позицией сложно согласиться в силу того, что она содержит в себе два юридических противоречия:

Во-первых, автор искусственно разделяет правовую форму и экономическое содержание. Представляется, что любая законная «хозяйственная операция» существует только в правовой форме, а именно: в форме правоотношения, и утверждать, что форма этого правоотношения порождает гражданско-правовые последствия, а содержание — налоговые, несколько необоснованно.

Во-вторых, автор ошибочно считает, что юридический факт может породить лишь те юридические последствия, на которые он направлен. Теория права, как известно, выделяет среди юридических фактов факты-поступки, порождающие правовые последствия, помимо воли лиц, их совершивших.

4) Для возникновения налогового обязательства, по нашему мнению, характерны именно юридические факты-поступки, поскольку сознательное вступление в налоговые правоотношения не согласуется с их конформистским характером<sup>30</sup>.

Один и тот же юридический факт (состав) может способствовать возникновению двух и бо-

<sup>23</sup> См.: Красавчиков О.А. Указ. соч. М., 1958. С. 68.

<sup>24</sup> См.: Синюков В.Н. Юридические факты в системе общественных отношений: дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1984. С. 20.

<sup>25</sup> См.: Чельшев М.Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей. М.: Статут, 2014. С. 118.

<sup>26</sup> См.: Митряшкина О.А. Гражданско-правовая сделка как основание возникновения налоговых правоотношений // *Налоги*. 2008. № 5. С. 2–5.

<sup>27</sup> См.: Красавчиков О.А. Указ. соч. С. 179–180.

<sup>28</sup> См.: Саттарова Н.А., Бабанова Ю.В. Указ. соч. С. 22.

<sup>29</sup> См.: Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах. Комментарий к постановлению Президиума ВАС РФ от 18.11.2008 № 7588/08 и от 11.11.2008 № 9299/08 // *Вестник ВАС РФ*. 2009. № 3. С. 102–103.

<sup>30</sup> Конформистский характер финансовых отношений как их особенность выделяет М.В. Карасева. Представляется, что данный признак полностью распространяется и на налоговые отношения, являющиеся частью финансовых.

лее правоотношений, причем разной отраслевой принадлежности. При этом в отношении одного правоотношения данный факт будет юридическим актом, а в отношении другого — юридическим поступком.

Например, принятие наследства является юридическим актом для возникновения правоотношений собственности и юридическим поступком — для правоотношений по уплате налога на имущество физического лица. Поскольку воля покупателя направлена именно на приобретение в собственность имущества, но не на уплату налога. Отношения по уплате налога возникают помимо воли покупателя, а само действие покупателя специально не направлено на возникновение правоотношения по уплате налога.

Хотя в современных реалиях мы уже не можем с уверенностью говорить о том, что юридический поступок налогоплательщика не направлен на возникновение налогового обязательства. Исходя из каузы договора<sup>31</sup>, налогоплательщик еще до его заключения достаточно точно может спрогнозировать возможные налоговые последствия.

Таким образом, потенциальное применение налоговых норм оказывает влияние на сферу гражданского оборота<sup>32</sup> и даже заставляет некоторых ученых говорить о концепции трехстороннего правоотношения, согласно которой договор устанавливает связи не только между сторонами, но и между ними и государством, в частности по поводу налогообложения<sup>33</sup>. Тем самым при вступлении в гражданское правоотношение лицо может и даже должно осознавать их налоговые последствия.

На наш взгляд, юридический факт-поступок в налоговом праве имеет две цели: цель первого уровня — вступление в гражданско-правовые отношения для получения материального блага, и цель второго уровня — вступление в налогово-правовые отношения для уплаты налога. Если наступления цели первого уровня налогоплательщик прямо желает, то наступление цели второго уровня он лишь допускает, смиряясь с предписанием закона. Это обусловлено тем, что, по его представлениям, искомое материальное благо должно покрыть или иным образом компенсировать потери от налогообложения.

Таким образом, по аналогии с косвенным умыслом в уголовном праве, юридический факт-поступок в налоговом праве можно назвать косвенным юридическим поступком.

5) Еще одной особенностью налоговых юридических фактов является их дефектоустойчивость — дефект юридического факта далеко не всегда влечет недействительность такого факта.

По общему правилу, дефектный юридический факт — это особый вид фактов, имеющий в своем юридическом составе дефект и (или) несоответствие реальному отражаемому действию (или событию) и, как следствие, вызывающий правовые последствия в виде собственной недействительности и восстановления нарушенного права<sup>34</sup>.

Для государства цель реализации налоговой нормы — фискальное пополнение бюджета и регулирование экономики. Для налогоплательщика цель реализации налоговой нормы — осуществление своей обязанности при условии максимального сохранения уровня своего благосостояния<sup>35</sup>. Иными словами, если государство к вступлению в налоговое правоотношения побуждает потребность в определенных благах, принадлежащих налогоплательщику, то последний, вступая в неизбежные отношения с государством, стремится максимально сохранить свое имущество путем минимизации платежей в бюджет. В таких конфликтных условиях и возникает налоговое правоотношение, что предопределяет особое внимание к правильности установления юридических фактов.

Зачастую налогоплательщик стремится избежать налогообложения путем построения юридических конструкций, формально отличающихся от установленных законом юридических фактов, но по сути опосредующих идентичные экономические процессы<sup>36</sup>. Данная тенденция во многом обуславливает и многочисленные изменения и дополнения налогового законодательства<sup>37</sup>.

Концепция приоритета существа над формой, используемая судами для преодоления дефектности, предполагает при установлении налоговых юридических фактов установление сущности данных фактов. Тем самым дефектным является лишь тот юридический факт, что имеет недостатки содержания, а не формы<sup>38</sup>. Формаль-

<sup>34</sup> Муругина В.В., Воротников А.А. Дефектность юридических фактов как негативная черта правовой системы. Саратов: СГАП, 2011.

<sup>35</sup> См.: Алимбекова А.С. Проблемы реализации налогово-правовых норм: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 66.

<sup>36</sup> Например, внесение в уставной капитал созданной организации имущества с последующей перепродажей 100 % доли ее уставного капитала в целях уклонения от уплаты НДС. См.: Постановление ФАС Уральского округа от 25.11.2013 № Ф09-12068/13 по делу № А71-15531/2012 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>37</sup> В качестве примера можно привести постоянное изменение перечня объектов налогообложения акцизов за счет включения дополнительных операций, способных прикрывать операции по реализации подакцизных товаров.

<sup>38</sup> Примером сущностного дефекта юридического факта является государственная регистрация прекратившего свое существование транспортного средства (см.: Определение ВАС РФ от 07.10.2011 № ВАС-12223/10 по делу № А40-62640/09-151-457 // СПС «КонсультантПлюс»). Формальным дефектом можно считать отсутствие документального оформления существующих отношений (см.: Определение ВАС РФ от 09.04.2014 № ВАС-3945/14

<sup>31</sup> См.: Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения. М.: Норма: Инфра-М, 2014. С. 83.

<sup>32</sup> См.: Чельшев М.Ю. Указ. соч. С. 87.

<sup>33</sup> См.: Там же. С. 119.



но дефектные юридические факты сохраняют юридическую силу в налоговых отношениях.

Например, с точки зрения гражданского законодательства, отсутствие государственной регистрации права собственности влечет отсутствие самого права собственности, но в целях налогообложения данный недостаток оформления может быть преодолен и не препятствует появлению юридического факта<sup>39</sup>. Различный подход к признанию юридических фактов в гражданском и налоговом правоприменении приобрел характер тенденции<sup>40</sup> и считается проявлением автономии налогового права от гражданского<sup>41</sup>.

Следует отметить, что юридические факты вводятся в правоприменение посредством доказательств, то есть фактических данных, имеющих значение для установления юридических фактов, выраженных в предусмотренной законом форме<sup>42</sup>. Формальные дефекты юридических фактов, как правило, связаны с недостатками тех доказательств, которыми данные факты установлены. Однако недостаток одного доказательства может быть восполнен при помощи другого доказательства<sup>43</sup>.

Установлению юридического факта всегда предшествует юридическая квалификация, под которой понимают сопоставление информации о фактических обстоятельствах с их юридической моделью, закрепленной в юридической норме. Именно в результате квалификации фактического

обстоятельство признается юридическим фактом и приобретает его свойства<sup>44</sup>. Информация о фактических обстоятельствах и содержится в доказательствах. Различная квалификация налогоплательщика и налогового органа может быть использована либо предъявлением различных доказательств<sup>45</sup>, либо разной оценкой одних и тех же доказательств<sup>46</sup>.

б) Неопределенность субъекта, устанавливающего юридические факты, — кто их устанавливает: налогоплательщик, налоговый орган или суд? Также не всегда ясно, каким документом оформляется установление юридических фактов.

На наш взгляд, в налоговых отношениях первоначально юридические факты устанавливаются налогоплательщиком, фиксируются в регистрах бухгалтерского и налогового учета и оформляются путем подачи налоговой отчетности. При этом законодательство исходит из добросовестности налогоплательщика, что подразумевает достоверность сведений, содержащихся бухгалтерской и налоговой документации.

Государство в рамках проведения мероприятий налогового контроля проверяет правильность и полноту установления юридических фактов и либо соглашается с налогоплательщиком, либо нет. В этом случае юридические факты устанавливаются либо уточненной налоговой декларацией, либо актом налоговой проверки. При этом бремя доказывания в силу презумпции добросовестности налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

При наличии спора о правильности юридической квалификации фактов или оценки доказательств зачастую окончательное решение принимает суд<sup>47</sup>. Некоторые авторы считают, что су-

по делу № А41-10448/2013 // СПС «КонсультантПлюс») или неснятые с регистрационного учета утилизированного автомобиля (см.: Определение ВАС РФ от 07.10.2011 № ВАС-12223/10 по делу № А40-62640/09-151-457 // СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>39</sup> Отсутствие государственной регистрации права на объект основного средства в связи с тем, что налогоплательщиком не реализовано право на своевременное оформление его в собственность, не может рассматриваться как основание для лишения налогоплательщика права на учет расходов, связанных с созданием и (или) приобретением этого объекта, через амортизацию (см.: Постановление Президиума ВАС РФ от 30.10.2012 № 6909/12 по делу № А27-6735/2011 // СПС «КонсультантПлюс»). Хотя встречаются и противоположные примеры в практике (см., напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 29.03.2011 № 16400/10 по делу № А40-114912/09-99-810 // СПС «КонсультантПлюс»). Возможно, с точки зрения ВАС РФ, отсутствие государственной регистрации препятствует возникновению налогового юридического факта лишь в случае приобретения объекта недвижимости по договору и не препятствует при создании нового объекта.

<sup>40</sup> Например, с точки зрения гражданского законодательства, неотделимые улучшения арендованного помещения являются неотъемлемой частью этого помещения и собственностью арендодателя, что не препятствует учету данных неотделимых улучшений в качестве самостоятельного объекта основных средств на балансе арендатора (см.: Определение ВАС РФ от 27.05.2014 № ВАС-5899/14 по делу № А56-72308/2012 // СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>41</sup> См. Карасева М.В. Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) // Финансовое право. 2011. № 2. С. 32–36.

<sup>42</sup> См.: Общая теория государства и права. С. 702.

<sup>43</sup> См.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 29.04.2014 по делу № А43-5660/2013 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>44</sup> См.: Общая теория государства и права. С. 703.

<sup>45</sup> Обществом доказан факт использования торговой площади и площади залов обслуживания посетителей в меньшем размере, чем это определено в инвентаризационных и правоустанавливающих документах, путем представления схем использования помещений, приказов о выделении торгового зала и допросах лиц, подтвердивших фактическое использование под торговый зал только части спорных помещений. См.: Постановление ФАС Московского округа от 21.02.2014 № Ф05-535/2014 по делу № А41-57760/12 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>46</sup> Проанализировав договоры налогоплательщика, суд пришел к выводу, что экономический интерес заказчиков по указанным договорам заключался не в доставке грузов или пассажиров в пункты их назначения, а в полетах по маршруту следования с совершением определенных действий на высоте (аэрофотосъемка, осмотр в ходе облетов газо- и трубопроводов, электросетей). См.: Определение ВАС РФ от 19.02.2014 № ВАС-1502/14 по делу № А47-15830/2012 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>47</sup> В некоторых случаях даже суды не в состоянии прийти к единому мнению по поводу квалификации юридических фактов. Например, в случае применения транспортными организациями и ИП ЕНВД не совсем ясно, должны ли при определении объекта налогообложения учитываться все транспортные средства, принадлежащие налогоплательщику, или только те, что использовались в предпринимательской деятельности в прошедшем налоговом пе-

дебные акты являются юридическими фактами<sup>48</sup>. С этим сложно согласиться, поскольку данные акты ничего не добавляют к фактическим обстоятельствам дела. Судебный акт<sup>49</sup> является окончательным актом установления юридического факта, который ставит точку в имеющемся споре и определяет, какой именно юридический факт имел место на самом деле, или восполняет имеющийся дефект юридического факта. А если мы говорим о решении высшего суда, обязательного для применения при решении всех аналогичных споров, то данный судебный акт, по сути, формулирует норму права, восполняющую пробел или устраняющую коллизию в налоговом законодательстве, в том числе и путем установления модели юридического факта.

7) Юридический факт является в ряде случаев элементом юридической конструкции налога<sup>50</sup>. Традиционно к числу юридических фактов в налоговом праве относят объект налогообложения.

В отношении легальной дефиниции объекта налогообложения учеными и практиками высказывается точка зрения, что оно практически ничего не дает для целей категорирования, так как в указанной статье отсутствует определение объекта налогообложения как такового<sup>51</sup>. Законодатель лишь составил примерный перечень материальных благ и экономических явлений, которые могут быть признаны объектами налогообложения<sup>52</sup>.

Отсутствие легального определения данного понятия предопределило большое значение доктрины налогового права в данном вопросе и создало благодатную почву для многообразия подходов к его решению.

риде. Одни суды считают, что при определении налоговой базы по ЕНВД налоговый орган должен исходить из количества фактически используемых автотранспортных средств (см.: Постановление ФАС Уральского округа от 04.09.2013 № Ф09-8606/13 по делу № А47-7826/2012 // СПС «КонсультантПлюс»). Другие — из наличия их у лица на основании права собственности или иного права (см.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.08.2013 по делу № А42-3292/2012 // СПС «КонсультантПлюс»). Третьи занимают компромиссную позицию, согласно которой о правомерно начисление ЕНВД с учетом эксплуатации всех исправных автотранспортных средств, участвующих в перевозочном процессе (см.: Постановление ФАС Дальневосточного округа от 25.06.2013 № Ф03-1935/2013 по делу № А73-10530/2012 // СПС «КонсультантПлюс»).

<sup>48</sup> См.: Саттарова Н.А., Бабанова Ю.В. Указ. соч. С. 70.

<sup>49</sup> Имеется в виду решение суда, вступившее в законную силу, поскольку не вступившее в силу решение не применяется.

<sup>50</sup> См.: Иванова В.Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства. Ульяновск: Изд-во В.Н. Тухтаров, 2009. С. 213.

<sup>51</sup> См.: Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 8–12; Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: учеб. пособие. М.: Юристъ, 2003. С. 18–19.

<sup>52</sup> См.: Финансовое право России: учеб. пособие / отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юрайт: Высш. образование, 2009. С. 248.

Некоторые ученые под объектом налогообложения понимают предмет, на который начисляется налог<sup>53</sup>. Е.Н. Евстигнеев делит объекты налогообложения на группы:

- имущественные права: право собственности на имущество, право пользования имуществом, и неимущественные права: право на определенный вид деятельности;
- действия (деятельность) субъекта: реализация товаров, операции с ценными бумагами, ввоз и вывоз товаров на территорию страны;
- результаты хозяйственной деятельности: добавленная стоимость, получение дохода, получение прибыли<sup>54</sup>.

Другие ученые разделяют объект и предмет налогообложения (налога). По их мнению, предмет налога находится в тесной взаимосвязи с объектом налогообложения. Предмет налога — это фактическое состояние всего того, что позволяет обложить соответствующими налогами. Например, если объектом земельного налога является право собственности субъекта в отношении земельного участка, то земельный участок — это предмет налога.

Объект налогообложения выражает юридическую связь между предметом налога и носителем налогового бремени, то есть налогоплательщиком<sup>55</sup>.

Как правило, правовая связь субъекта налога с предметом налогообложения характеризуется либо обладанием этим лицом определенной вещью (отношения собственности и иные вещные отношения субъекта налога, в которых объектом выступает предмет налогообложения: имущество, транспорт, земля и т.д.), либо совершением этим лицом определенных волевых действий с предметами налогообложения (реализация товаров, работ и услуг, реализация подакцизных товаров, импорт товаров), с которыми связывается возникновение обязанности по уплате налога. Такая связь должна быть тесной и устойчивой, в противном случае указанная обязанность не возникнет<sup>56</sup>. В связи с этим следует отметить, что объект налогообложения традиционно отождествляется с экономическим основанием налога<sup>57</sup>.

<sup>53</sup> См.: Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения. С. 8–12.

<sup>54</sup> См.: Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. СПб.: Питер, 2008. С. 39.

<sup>55</sup> См.: Мирзоева А.Г. Правовое значение правильного определения объекта налогообложения и предмета налога как основных элементов юридического состава налога в налоговом законодательстве: проблемы теории и практики // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 10. С. 1246–1253.

<sup>56</sup> См.: Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: учеб. пособие. Алматы: Жеті жарғы, 2001. С. 98–99.

<sup>57</sup> См.: Винницкий Д.В. Основы налогового права: курс лекций. Екатеринбург: Изд. дом УГЮА, 2005. С. 30; Демин А.В. О соразмерности налогообложения // СПС «КонсультантПлюс».

Данное обстоятельство отмечено также и в практике арбитражных судов. «На стадии конкурсного производства, по существу, уже отсутствует субъект, ведущий экономическую деятельность, а именно с осуществлением этой деятельности связано возникновение тех обстоятельств, наличие которых обуславливает возникновение объекта налогообложения»<sup>58</sup>.

При этом данную правовую связь предмета и субъекта налога ученые считают юридическим фактом (комплексом фактов)<sup>59</sup>. Представляется, что большинство объектов налогов налоговой системы имеют результатом своего возникновения исключительно волевые действия<sup>60</sup>, а следовательно, являются юридическими фактами-действиями. С точки зрения теории права, в данном случае следует вести речь о материальном позитивном правообразующем юридическом факте<sup>61</sup>.

Таким образом, в самом общем виде налоговые юридические факты — это действия определенных лиц, предусмотренные в нормах налогового права, совершение которых влечет для данных лиц возникновение, изменение или прекращение прав и обязанностей в сфере налогообложения. При этом для отдельных видов юридических фактов характерны существенные особенности.

#### Список литературы:

1. Александров Н.Г. Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. М.: Госюриздат, 1961. 269 с.
2. Алексеев С.С. Общая теория социалистического права: курс лекций: в 4 вып. Вып. 2: Нормы права и правоотношения. Свердловск: Сведл. юрид. ин-т, 1964. 226 с.
3. Баринов О.В. Юридические факты в советском трудовом праве: дис. ... канд. юрид. наук. Л., 1980. 190 с.
4. Винницкий Д.В. Основы налогового права: курс лекций. Екатеринбург: Изд. дом УГЮА, 2005. 188 с.
5. Воронин А.Е. Проблемы формирования теоретико-правовой концепции юридических фактов-событий // История государства и права. 2007. № 16. С. 38–39.
6. Гаврилова Ю.А. Правовые ценности и смысл права Российский журнал правовых исследований. 2015. № 3 (4). С. 35–39.
7. Демин А.В. О соразмерности налогообложения // СПС «КонсультантПлюс».
8. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. СПб.: Питер, 2008. 304 с.
9. Иванова В.Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства. Ульяновск: Изд-во В.Н. Тухтаров, 2009. 355 с.
10. Иоффе О.С. Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории хозяйственного права. М.: Статут, 2000. 777 с.

11. Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М.: Госюриздат, 1961. 381 с.
12. Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. М.: Юрид. лит., 1984. 144 с.
13. Кальной И.И. Правовой нигилизм и его основания // Российский журнал правовых исследований. 2014. № 4 (1). С. 60–66.
14. Карасева М.В. Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) // Финансовое право. 2011. № 2. С. 32–36.
15. Косарева И.А., Косарев А.А. К вопросу о понятии и видах юридических фактов в семейном праве // Семейное и жилищное право. 2009. № 6. С. 16–22.
16. Коструба А.В. Функции юридических фактов в механизме правового регулирования имущественных отношений // Нотариус. 2011. № 5. С. 22–26.
17. Красавчиков О.А. Юридические факты в советском гражданском праве. М.: Госюриздат, 1958. 182 с.
18. Курилюк Ю.Е. Особенности определения налоговой базы по налогам, объектом которых является юридический факт-действие // Финансовое право. 2012. № 6. С. 31–36.
19. Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 6–11.
20. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. М.: ЮрИнфоР, 2009. 360 с.
21. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2 т. Т. 1: Общая часть / под ред. Д.М. Щекина. М.: Статут, 2009. 863 с.
22. Миннебаев Р.Х. К вопросу о понятии юридических фактов // Юридический мир. 2011. № 3. С. 54–56.
23. Мирзоева А.Г. Правовое значение правильного определения объекта налогообложения и предмета налога как основных элементов юридического состава налога в налоговом законодательстве: проблемы теории и практики // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 10. С. 1246–1253.
24. Митряшкина О.А. Гражданско-правовая сделка как основание возникновения налоговых правоотношений // Налоги. 2008. № 5. С. 2–5.
25. Муругина В.В., Воронников А.А. Дефектность юридических фактов как негативная черта правовой системы. Саратов: СГАП, 2011. 192 с.
26. Общая теория государства и права: акад. курс: в 3 т. Т. 2 / отв. ред. М.Н. Марченко. М.: Норма, 2007. 2096 с.
27. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств: учеб. пособие. Алматы: Жеті жарғы, 2001. 168 с.
28. Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ: избранные постановления за 2008 год с комментариями / под ред. А.А. Иванова. М.: Статут, 2012. 462 с.
29. Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения. М.: Норма: Инфра-М, 2014. 224 с.
30. Саттарова Н.А., Бабанова Ю.В. Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики). М.: Юрлитинформ, 2012. 160 с.
31. Синайский В.И. Русское гражданское право. М.: Статут, 2002. 638 с.
32. Тархов В.А. К вопросу о правовых отношениях // Правоведение. 1965. № 1. С. 21–27.
33. Толстой Ю.К. К теории правоотношения. Л.: Изд-во ЛГУ, 1959. 88 с.
34. Финансовое право России: учеб. пособие / отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юрайт: Высш. образование, 2009. 457 с.
35. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. М.: Юрид. лит., 1974. 351 с.
36. Чельшев М.Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей. М.: Статут, 2014. 160 с.
37. Честнов И.Л. Социокультурная антропология права как постклассическая научно-исследовательская программа // Российский журнал правовых исследований. 2015. № 1(2). С. 77–84.
38. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: учеб. пособие. М.: Юрист, 2003. 120 с.

<sup>58</sup> См.: Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ: избр. постановления за 2008 г. с комментариями / под ред. А.А. Иванова. М.: Статут, 2012.

<sup>59</sup> См.: Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. М.: ЮрИнфоР, 2009. С. 301.

<sup>60</sup> См.: Курилюк Ю.Е. Особенности определения налоговой базы по налогам, объектом которых является юридический факт-действие // Финансовое право. 2012. № 6. С. 31–36.

<sup>61</sup> См.: Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения.



## The concept and features of legal facts in the tax law

Krasiukov A.V.,

PhD in Law, Associate Professor of Department  
of Financial Law of Law Faculty The Voronezh State University  
E-mail: kav@law.vsu.ru

**Abstract.** *The paper studies the legal facts in the tax law. The author based on the achievements of the theory of law allocates particular legal facts in the tax law and gives their concept.*

**Keywords:** *tax, obligation, legal fact, subject, structure, responsibilities.*

### References:

1. Aleksandrov N.G. Pravo i zakonnost' v period razvernutogo stroitel'stva kommunizma. M.: Gosjurizdat, 1961. 269 s.
2. Alekseev S.S. Obshhaja teoriya socialisticheskogo prava: kurs lekcij; v 4 vyp. Vyp. 2: Normy prava i pravootnosheniya. Sverdlovsk: Svedl. jurid. in-t, 1964. 226 s.
3. Barinov O.V. Juridicheskie fakty v sovetskom trudovom prave: dis. ... kand. jurid. nauk. L., 1980. 190 s.
4. Vinnickij D.V. Osnovy nalogovogo prava: kurs lekcij. Ekaterinburg: Izd. dom UGU, 2005. 188 s.
5. Voronin A.E. Problemy formirovaniya teoretiko-pravovoy koncepcii juridicheskikh faktov-sobytij // Istorija gosudarstva i prava. 2007. № 16. S. 38–39.
6. Gavrilova YU.A. Pravovye cennosti i smysl prava Rossijskij zhurnal pravovykh issledovanij. 2015. № 3 (4). S. 35–39.
7. Demin A.V. O sorazmernosti nalogooblozheniya // SPS «KonsultantPljus».
8. Evstigneev E.N. Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. posobie. SPb.: Piter, 2008. 304 s.
9. Ivanova V.N. Juridicheskaja konstrukcija naloga kak faktor sovershenstvovaniya nalogovogo zakonodatel'stva. Ul'janovsk: Izd-vo V.N. Tuhtarov, 2009. 355 s.
10. Ioffe O.S. Izbrannye trudy po grazhdanskomu pravu: Iz istorii civilisticheskoy mysli. Grazhdanskoe pravootnoshenie. Kritika teorii hozhajstvennogo prava. M.: Statut, 2000. 777 s.
11. Ioffe O.S., Shargorodskij M.D. Voprosy teorii prava. M.: Gosjurizdat, 1961. 381 s.
12. Isakov V.B. Juridicheskie fakty v sovetskom prave. M.: Jurid. lit., 1984. 144 s.
13. Kal'noj I.I. Pravovoj nigilizm i ego osnovaniya // Rossijskij zhurnal pravovykh issledovanij. 2014. № 4 (1). S. 60–66.
14. Karaseva M.V. Nalogovoe i grazhdanskoe pravo: nekotorye aspekty vzaimosvjazi (po materialam sudebnoj praktiki) // Finansovoe pravo. 2011. № 2. S. 32–36.
15. Kosareva I.A., Kosarev A.A. K voprosu o ponjatii i vidah juridicheskikh faktov v semejnom prave // Semejnoe i zhilishhnoe pravo. 2009. № 6. S. 16–22.
16. Kostruba A.V. Funkcii juridicheskikh faktov v mehanizme pravovogo regulirovaniya imushhestvennykh otnoshenij // Notarius. 2011. № 5. S. 22–26.
17. Krasavchikov O.A. Juridicheskie fakty v sovetskom grazhdanskom prave. M.: Gosjurizdat, 1958. 182 s.
18. Kuriljuk Ju.E. Osobennosti opredeleniya nalogovoj bazy po nalogam, ob'ektom kotorykh javljaetsja juridicheskij fakt-dejstvie // Finansovoe pravo. 2012. № 6. S. 31–36.
19. Kucherov I.I. Obekt naloga kak pravovoe osnovanie nalogooblozheniya // Finansovoe pravo. 2009. № 1. S. 6–11.
20. Kucherov I.I. Teoriya nalogov i sborov. M.: JurInfoR, 2009. 360 s.
21. Kucherjavenko N.P. Kurs nalogovogo prava: v 2 t. T. 1: Obshhaja chast' / pod red. D.M. Shhekina. M.: Statut, 2009. 863 s.
22. Minnebaev R.H. K voprosu o ponjatii juridicheskikh faktov // Juridicheskij mir. 2011. № 3. S. 54–56.
23. Mirzoeva A.G. Pravovoe znachenie pravil'nogo opredeleniya ob'ekta nalogooblozheniya i predmeta naloga kak osnovnykh jelementov juridicheskogo sostava naloga v nalogovom zakonodatel'stve: problemy teorii i praktiki // Aktual'nye problemy rossijskogo prava. 2013. № 10. S. 1246–1253.
24. Mitrjashkina O.A. Grazhdansko-pravovaja sdelka kak osnovanie vzniknoveniya nalogovykh pravootnoshenij // Nalogi. 2008. № 5. S. 2–5.
25. Murugina V.V., Vorotnikov A.A. Defektnost' juridicheskikh faktov kak negativnaja cherta pravovoj sistemy. Saratov: SGAP, 2011. 192 s.
26. Obshhaja teoriya gosudarstva i prava: akad. kurs: v 3 t. T. 2 / otv. red. M.N. Marchenko. M.: Norma, 2007. 2096 s.
27. Porohov E.V. Teoriya nalogovykh objazatel'stv: ucheb. posobie. Almaty: Zheti zhargy, 2001. 168 s.
28. Pravovye pozicii Prezidiuma Vysshogo Arbitrazhnogo Suda RF: izbrannye postanovleniya za 2008 god s kommentarijami / pod red. A.A. Ivanova. M.: Statut, 2012. 462 s.
29. Rjabov A.A. Vlijanie grazhdanskogo prava na nalogovye otnosheniya. M.: Norma: Infra-M, 2014. 224 s.
30. Sattarova N.A., Babanova Ju.V. Juridicheskie fakty v nalogovom prave (voprosy teorii i praktiki). M.: Jurlitinform, 2012. 160 s.
31. Sinajskij V.I. Russkoe grazhdanskoe pravo. M.: Statut, 2002. 638 s.
32. Tarhov V.A. K voprosu o pravovykh otnoshenijah // Pravovedenie. 1965. № 1. S. 21–27.
33. Tolstoj Ju.K. K teorii pravootnosheniya. L.: Izd-vo LGU, 1959. 88 s.
34. Finansovoe pravo Rossii: ucheb. posobie / otv. red. M.V. Karaseva. M.: Jurajt: Vyssh. obrazovanie, 2009. 457 s.
35. Halfina R.O. Obshhee uchenie o pravootnoshenii. M.: Jurid. lit., 1974. 351 s.
36. Chelyshev M.Ju. Vzaimodejstvie grazhdanskogo i nalogovogo prava v regulirovanii otnoshenij s uchastiem predprinimatelej. M.: Statut, 2014. 160 s.
37. Chestnov I.L. Sociokul'turnaya antropologiya prava kak postklassicheskaja nauchno-issledovatel'skaja programma // Rossijskij zhurnal pravovykh issledovanij. 2015. № 1 (2). S. 77–84.
38. Churkin A.V. Ob'ekt nalogooblozheniya: pravovye harakteristiki: ucheb. posobie. M.: Jurist», 2003. 120 s.