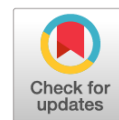


УДК 336.225.673

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS607403>

Научная статья



Юридические факты и составы в налоговом праве: понятие и классификация

А.В. Красюков

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена изучению понимания юридических фактов в теории права, включая теорию налогового права. Автор анализирует существующие подходы к пониманию юридических фактов в правовой доктрине и приходит к выводу, что они применимы в налогово-правовом регулировании. В рамках исследования автор проводит исследование юридических фактов в рамках их традиционного разделения на правопорождающие, правоизменяющие и правопрекращающие. Автором выделяются специфические виды правопорождающих юридических фактов в налоговом праве, при этом анализируется роль правоприменительных актов налоговых органов. В статье также анализируются правоизменяющие и правопрекращающие юридические факты.

Ключевые слова: юридический факт; фактический состав; классификация; правопорождающий факт; правоизменяющий факт; правопрекращающий факт.

Как цитировать

Красюков А.В. Юридические факты и составы в налоговом праве: понятие и классификация // Российский журнал правовых исследований. 2023. Т. 10. № 4. С. 57–63. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS607403>

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS607403>

Legal Facts and Compositions in Tax Law: Concept and Classification

A.V. Krasyukov

Voronezh State University, Voronezh, Russia

ABSTRACT

The article examines the understanding of legal facts in the theory of law, particularly focusing on the theory of tax law. The author analyzes relevant approaches to understanding legal facts in legal doctrine and concludes that they are applicable in tax and legal regulation. The author investigates legal facts within the framework of their traditional division into law-generating, law-changing, and law-terminating. The author identifies specific types of law-generating legal facts in tax law while analyzing the role of law enforcement acts of tax authorities. The article also explores law-altering and law-terminating legal facts.

Keywords: legal fact; factual composition; classification; law-generating fact; law-altering fact; law-terminating fact.

To cite this article

Krasyukov AV. Legal facts and compositions in tax law: concept and classification. *Russian journal of legal studies*. 2023;10(4):57–63.
DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS607403>

Received: 10.10.2023

Accepted: 10.11.2023

Published: 20.12.2023

Юридические факты традиционно в юридической литературе определяются как предусмотренные нормами права обстоятельства или действия, которые в силу закона влекут определенные юридические последствия [1, с. 242–243; 2, с. 28], например возникновение, изменение и прекращение правоотношений [3, с. 772].

Кроме 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 [2, с. 54]. 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 [4, с. 26–27].

При проведении исследований в сфере налогового права мы исходим из традиционного понимания юридического факта и фактического (юридического) состава, сложившегося в отечественной теории права, с учетом определенных особенностей, свойственных налогообложению.

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 [5, с. 674–675].

В других источниках к числу признаков юридических фактов добавляется их социальная значимость, т. е. то, что они затрагивают интересы общества, государства, личности [6].

Помимо признаков, характерных для всех юридических фактов без исключения, в науке выделяются особенности, характерные для юридических фактов той или иной отрасли права. Одной из первых характеристик юридических фактов финансового права в своих работах произвела М.В. Карасева [7, с. 149–162]. Однако в налоговом праве как подотрасли права финансового юридического факты также имеют определенные особенности даже по сравнению с финансовым правом. Довольно подробно особенности таких юридических фактов рассмотрены Н.П. Кучерявенко [8, с. 333].

В юридической литературе отмечено, что 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 [9, с. 41].

В юридической литературе принято, прежде всего, классифицировать юридические факты в зависимости от выполняемой ими в процессе правового регулирования функции на правопорождающие, правоизменяющие и правопрекращающие¹. Применительно к налоговым отношениям данная классификация также представляется весьма актуальной.

Правопорождающие юридические факты (составы) следует разделить в зависимости от вида возникающего налогового обязательства на:

- факты (составы), порождающие регулятивное налоговое обязательство;
- факты (составы), порождающие охранительное налоговое обязательство.

В теории налогового права принято делить юридические факты на главные и подчиненные. Главный факт наиболее полно отражает существо регулируемой ситуации. Все другие факты имеют уточняющее значение, конкретизируют юридически значимые детали [9, с. 17].

Основное отличие данных двух видов правопорождающих составов обусловлено отличием их главных юридических фактов. В основе возникновения регулятивного налогового обязательства лежат правомерные акты и поступки (например, приобретение в собственность земельного участка, заключение договора налогового поручительства). В основе охранительных налоговых обязательств всегда находятся неправомерные деяния (например, нарушение срока уплаты налога, привлечение к ответственности за налоговое правонарушение).

Правопорождающие юридические факты (составы) налогового права по степени определенности можно разделить на определенные и абстрактные.

Определенный юридический факт представляет собой предусмотренное нормами налогового права конкретное жизненное обстоятельство или результат поведения человека. Например, регистрация транспортного средства, приобретение права собственности на земельный участок и т. п.

Абстрактный юридический факт является результатом стремления законодателя объединить предельно широкий круг обстоятельств объективной действительности и форм человеческой активности, обладающих определенным сходством, в целях избежания простого перечисления или его невозможности.

¹ Данное разделение имеет условный характер, поскольку, как отмечено в литературе, один и тот же юридический факт одновременно может выполнять две и более функции, например правообразование и правоизменение [9, с. 27].

В качестве примера абстрактного юридического факта можно привести реализацию товаров (работ, услуг). Определение реализации, данное в ст. 39 НК РФ, имеет родовой характер, позволяющий признать юридическим фактом практически все возмездные сделки. Применение абстрактных юридических фактов оправдано в тех случаях, когда многообразие форм и видов экономической деятельности не позволяет закрепить их в качестве определенных юридических фактов даже методом перечисления.

Особенность² абстрактных юридических фактов заключается в том, что их применение затруднительно без конкретизации. В целях их конкретизации законодатель, как правило, использует метод исключения. Применительно к каждому налогу нормативно закрепляется перечень операций, обладающих всеми признаками юридического факта, но не признаваемого таковым в силу прямого указания закона. По сути, данные исключения представляют собой нейтрализующие юридические факты³.

Дальнейшая конкретизация абстрактных юридических фактов происходит в процессе налогового правоприменения. При этом зачастую окончательную точку в особо спорных случаях вынужден ставить суд⁴. Подчас в процессе такой конкретизации суды формулируют новые признаки абстрактного юридического факта, не закрепленные в НК РФ⁵. При этом следует отличать абстрактные юридические факты от юридических фактов, имеющих дефекты

законодательного закрепления⁶, приводящие к противоречивому их применению, и от ошибочного установления определенных юридических фактов⁷.

Фактические составы также можно разделить на объективные и субъективные. Критерием такого деления является наличие либо отсутствие определенного мотива (цели) у субъекта налогового обязательства.

Объективным фактическим составом мы считаем тот состав, наличие или отсутствие которого не зависит от целей и мотивов налогоплательщика. В качестве примера следует назвать фактические составы, приводящие к возникновению налоговых обязательств по уплате налога на имущество (как организаций, так и физических лиц), транспортного налога, земельного налога.

Субъективным фактическим составом является юридический состав, который становится завершенным лишь при условии наличия у налогоплательщика определенных, предусмотренных законодательством мотивов и целей. Наличие иного, по сравнению с предусмотренным законом, мотива свидетельствует о незавершенности фактического состава и об отсутствии оснований для возникновения определенных прав и обязанностей⁸.

Как правило, в качестве субъективной стороны такого фактического состава выступают некие «цели делового характера», под которыми понимают обычно получение прибыли⁹. При этом отсутствие таких целей приводит суды к выводу об искусственном характере имеющегося фактического состава и наличии у налогоплательщика

² Также абстрактные юридические факты в процессе своего применения требуют более сложной юридической квалификации, чем определенные.

³ В юридической литературе встречается и иное название данных фактов — правопрепятствующие. Считаем нейтрализующие юридические факты разновидностью правопрепятствующих, поскольку препятствием к возникновению правоотношения могут быть и иные факты, а не только исключение юридического факта из числа объектов налогообложения [4, с. 57].

⁴ Например, суд вынужден анализировать, является ли поручительство финансовой услугой, а предоставление поручительства — реализацией услуги в целях взимания НДС (см.: Постановление ФАС Московского округа от 13 сентября 2013 г. по делу № А40-145762/12-20-656). Или является ли возмещение убытков в размере стоимости утраченного имущества его собственнику реализацией или установленным гражданским законодательством способом возмещения ущерба, причиненного арендатором в результате использования арендованного имущества (см.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29 апреля 2014 г. по делу № А13-4941/2013).

⁵ Как указал суд, выполнение предприятием работ в рамках государственных целевых программ не соответствует понятию реализации, установленному п. 1 ст. 39 НК РФ. Выполнение работ по мобилизационной подготовке не является предпринимательской деятельностью, поскольку законодательно установленная обязанность осуществления расходов по мобилизационной подготовке не направлена на извлечение доходов и не связана с передачей результатов работ (услуг) на возмездной и безвозмездной основе. Поэтому у ИФНС отсутствовали правовые основания для учета спорных денежных средств в качестве дохода от реализации (см.: Постановление ФАС Дальневосточного округа от 9 апреля 2014 г. № Ф03-1033/2014 по делу № А73-5792/2013).

⁶ Именно в результате нечеткого законодательного закрепления возникла неопределенность по поводу определения вмененного дохода транспортными организациями и ИП. См. подробнее: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22 августа 2013 г. по делу № А42-3292/2012; Постановление ФАС Уральского округа от 4 сентября 2013 г. № Ф09-8606/13 по делу № А47-7826/2012; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 25 июня 2013 г. № Ф03-1935/2013 по делу № А73-10530/2012.

⁷ Например, несмотря на однозначное содержание законодательства, налоговые органы пришли к выводу, что недвижимое имущество подлежит учету в качестве основного средства, даже если оно предназначено не для основной деятельности налогоплательщика, а для перепродажи (см.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 января 2014 г. по делу № А13-2639/2013).

⁸ Суд установил, что банк (налогоплательщик), являясь единственным участником, создает общество, оплачивает уставный капитал путем передачи принадлежащего ему на праве собственности имущества, а спустя несколько дней с даты учреждения выходит из состава участников и продает долю в уставном капитале (100 %) физическому лицу. Таким образом, поскольку передача имущества в качестве вклада в уставный капитал не носила инвестиционный характер, не была направлена на получение прибыли от деятельности вновь созданного общества, реализация доли (100 %) в уставном капитале вновь образованного общества фактически прикрывает реализацию имущества, налоговым органом правомерно не применены положения подп. 4 п. 3 ст. 39, подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ и обоснованно доначислен НДС с указанной передачи имущества как с реализации (см.: Постановление ФАС Уральского округа от 25 ноября 2013 г. № Ф09-12068/13 по делу № А71-15531/2012).

⁹ Подобный подход используется и в странах ЕС [10, с. 371].

намерения получить необоснованную налоговую выгоду¹⁰. Представляется более правильным в таком случае говорить о незавершенности фактического состава, а не об его искусственном характере.

В налоговом праве можно выделить юридические факты-презумпции. Существование определенных объектов налогообложения презюмируется и не требует доказывания. Так, наличие дохода презюмируется в случае применения патентной системы налогообложения.

Используются и юридические факты-фикции. Тем самым предполагается наличие объекта налогообложения при его отсутствии. Например, передача подакцизных товаров в уставной капитал, по сути, приравнивается к реализации подакцизных товаров. Это обусловлено конфликтным характером отношений по уплате налогов, стимулирующим налогоплательщиков искать различные способы не платить налоги, в том числе путем маскировки одних сделок под другие.

Чтобы не усложнять налоговое администрирование путем признания отдельных сделок налогоплательщика мнимыми или притворными, законодатель использует при определении объектов налогообложения фикции, тем самым сужая налогоплательщику поле для агрессивной налоговой оптимизации. При этом страдают и добросовестные налогоплательщики, лишенные возможности опровергнуть такие фикции.

Правоизменяющие юридические факты, влекущие изменение существенных условий налогового обязательства, всегда представляют форму выражения согласованной воли сторон налогового обязательства. Это может быть выражено в виде единого документа (договор о предоставлении инвестиционного налогового кредита) или обмена определенными законом документами (заявление о предоставлении отсрочки и решение о предоставлении отсрочки). При этом один и тот же юридический факт является правоизменяющим для, например, основного налогового обязательства и порождает для обязательства с измененным сроком исполнения.

К числу существенных условий налогового обязательства, исходя из действующего налогового законодательства, относятся:

1. *Срок уплаты налога.*

Корректировка срока уплаты налога имеет две формы:

- законная — изменение срока уплаты налога;
- незаконная — нарушение срока уплаты налога, при этом как разновидность незаконной формы можно выделить налоговое правонарушение.

2. *Объем налогового обязательства.*

Налоговое обязательство существует в строго определенном объеме, определяемом в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Как обязанность налогоплательщика, так и право налогового органа четко конкретизированы применительно к сумме налога. Незаконные попытки изменить размер налогового платежа могут привести к изменению основного и возникновению производных налоговых обязательств.

Изменение существенных условий налогового обязательства зачастую ассоциируется с определенными актами налоговых органов (акт налоговой проверки, решение о взыскании недоимки, решение о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности, решение о предоставлении отсрочки (рассрочки), инвестиционного налогового кредита) или даже с договорами (договор о предоставлении инвестиционного налогового кредита, договор поручительства, залога).

Возникает вопрос о роли данных актов в качестве юридических фактов: являются ли они необходимой предпосылкой для возникновения производного налогового обязательства? Или данные акты необходимы для реализации уже возникших отношений?

Безусловно, юридические факты устанавливаются государством в лице уполномоченных органов в процессе налогового правоприменения [9, с. 55]. Но правоприменитель устанавливает уже существующие юридические факты, а не создает их. Но в некоторых случаях фиксация юридических фактов в индивидуальном акте может быть предусмотрена в качестве необходимого условия для возникновения правоотношения.

В этих случаях акт налогового органа является завершающим элементом фактического состава, приводящего к возникновению налогового обязательства. Данное утверждение верно для тех случаев, когда акт является результатом выражения согласованной воли сторон налогового обязательства. Например, инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании договора (ст. 66 НК РФ). Также в качестве примера акта другого рода можно привести решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое является необходимым условием возникновения штрафного налогового обязательства, хотя бы потому, что среди прочего определяет размер штрафа.

Таким образом, акты налогового органа в зависимости от того, являются ли они юридическими фактами применительно к налоговым обязательствам, можно разделить на две категории:

1. Акты, устанавливающие уже существующие юридические факты. К ним относятся: требования об уплате налогов, решения о взыскании недоимки, решения о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении (в части недоимки и пеней) и др.

2. Акты, создающие права и обязанности сторон, т. е. сами являющиеся юридическими фактами. К данной категории принадлежат: договор об инвестиционном налоговом кредите совместно с решением о его

¹⁰ См., например: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 6 октября 2008 г. № А46-1412/2007.

предоставлении, решение о предоставлении отсрочки (рассрочки), решение о привлечении к ответственности (в части наложения штрафа), договоры поручительства и залога.

Для всех разновидностей налогового обязательства характерны общие юридические факты, влекущие их прекращение. Основным фактом данной категории является исполнение обязательства.

Кроме того, несмотря на прямое указание ст. 44 НК РФ на прекращение обязанности по уплате налога в случае ликвидации налогоплательщика-организации и смерти физического лица (в отношении поимущественных налогов), не исполненное в части уплаты налога (пени или штрафа) налоговое обязательство не прекращается. В этом случае для прекращения налогового обязательства требуется применение механизма списания безнадежных долгов (ст. 59 НК РФ), а именно дополнительный юридический факт — решение о признании налогового долга безнадежным и списании. Если проанализировать содержащиеся в ст. 59 НК РФ основания для признания налогового долга безнадежным, то напрашивается вывод, что данный механизм представляет собой налогово-правовой вариант прекращения обязательства невозможностью исполнения.

Помимо списания безнадежных налоговых долгов, правопрекращающим юридическим фактом в отношении налоговых обязательств является налоговая амнистия¹¹. Данный механизм применяется на основании специального

закона и не содержится на постоянной основе в НК РФ, в связи с чем условия ее проведения могут значительно различаться как по видам прекращаемых налоговых обязательств, так и по условиям ее применения. Налоговая амнистия тем самым является механизмом экстраординарного прекращения налоговых обязательств, в силу которого публично-правовое образование отказывается от реализации своего права требовать уплаты, как правило, просроченного налогового платежа, что делает его похожим на прощение долга.

При этом публично-правовой характер налоговых обязательств исключает применение определенных оснований для их прекращения. Например, невозможно по общему правилу прекратить налоговое обязательство путем предоставления отступного или новацией¹². Также невозможно наступление такого обстоятельства, как совпадение должника и кредитора в одном лице [2, с. 89].

Следует отметить, что применительно к различным разновидностям налоговых обязательств выделенные виды юридических фактов могут быть трансформированы исходя из конкретных обстоятельств возникновения и развития соответствующих правоотношений. Однако проведенная в данной работе классификация юридических фактов и фактических составов позволяет сформировать общий подход к их надлежащему нормативному закреплению и установлению в правоприменительной деятельности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Александров Н.Г. Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. Москва: Госюриздат, 1961. 271 с.
2. Красавчиков О.А. Юридические факты в советском гражданском праве. Москва: Госюриздат, 1958. 183 с.
3. Юридический словарь / под ред. С.Н. Братуся. Москва: Госюриздат, 1953. 781 с.
4. Исаков В.Б. Фактический состав в механизме правового регулирования. Саратов: Издательство Саратовского университета, 1980. 128 с.
5. Общая теория государства и права. Академический курс: в 3 т. Т. 2 / под ред. М.Н. Марченко. Москва: Норма: ИНФРА-М, 2007. 775 с.
6. 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.
7. Карасева М.В. Финансовое право: общая часть. Москва: Юрист, 2000. 252 с.
8. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2 т. Т. 1 / под ред. Д.М. Щекина. Москва, 2009. 861 с.
9. Саттарова Н.А., Бабанова Ю.В. Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики). Москва: Юрлитинформ, 2012. 160 с.
10. Польссон Р. Толкование норм национального права в свете права ЕС и договоров об избежании двойного налогообложения // Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины / под ред. Д.В. Винницкий. Санкт-Петербург, 2006. С. 371–380.

¹¹ См. например: Федеральный закон от 30.12.2006 № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» // Собрание законодательства РФ. 2007. № 1 (1 ч.). Ст. 32; Федеральный закон от 28.12.2017 г. № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2018. № 1 (Часть I). Ст. 20.

¹² Следует отметить, что в процессе банкротства возможно прекратить налоговые обязательства мировым соглашением или путем получения имущества банкрота, например прав требований к лицу, привлеченному к субсидиарной ответственности. См.: определение арбитражного суда Тульской области от 13.10.2020 по делу № А68-5925/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

REFERENCES

1. Aleksandrov NG. Pravo i zakonnost' v period razvernutogo stroitel'stva kommunizma. Moscow: Gosyurizdat; 1961. (In Russ.).
2. Krasavchikov OA. Yuridicheskie fakty v sovetskom grazhdanskom prave. Moscow: Gosyurizdat; 1958. (In Russ.).
3. Yuridicheskii slovar'. Ed. by S.N. Bratus'. Moscow Gosyurizdat; 1953. (In Russ.).
4. Isakov VB. Fakticheskii sostav v mekhanizme pravovogo regulirovaniya. Saratov: Izdatel'stvo Saratovskogo universiteta; 1980. (In Russ.).
5. Obshchaya teoriya gosudarstva i prava. Akademicheskii kurs: v 3 t. Vol. 2. Ed. by M.N. Marchenko. Moscow: Norma : INFRA-M, 2007. (In Russ.).
6. Kosareva IA, Kosarev AA. On the issue of concept and types of juridical facts in family law. *Semeinoe i zhilishchnoe pravo*. 2009;(6):16–22. (In Russ.).
7. Karaseva MV. Finansovoe pravo: obshchaya chast'. Moscow: Yurist, 2000. (In Russ.).
8. Kucheryavenko NP. Kurs nalogovogo prava: v 2 t. Vol. 1. Ed. by D.M. Shchekin. Moscow; 2009. (In Russ.).
9. Sattarova NA, Babanova YuV. Yuridicheskie fakty v nalogovom prave (voprosy teorii i praktiki). Moscow: Yurlitinform; 2012. (In Russ.).
10. Pol'sson R. Tolkovanie norm natsional'nogo prava v svete prava ES i dogovorov ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniya. In: Aktual'nye problemy finansovogo prava Respubliki Belarus', Rossii, Ukrainy. Ed. by D.V. Vinnitskii. Saint Petersburg; 2006. P. 371–380. (In Russ.).

ОБ АВТОРЕ

Андрей Владимирович Красюков, доктор юридических наук, профессор; ORCID: 0000-0001-9972-4380; e-mail: kav@law.vsu.ru

AUTHOR INFO

Andrey V. Krasnyukov, doctor of law, professor; ORCID: 0000-0001-9972-4380; e-mail: kav@law.vsu.ru