

УДК 347.7

ОТЛИЧИЕ ФИКЦИЙ ОТ СМЕЖНЫХ КОНСТРУКЦИЙ
(ЭЛЕМЕНТОВ) В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Н. А. Сапрыкина

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 30 января 2017 г.

Аннотация: рассматриваются отличия фикций в налоговом праве от смежных юридических конструкций законодательной техники. Анализируется их соотношение и выделяются существенные отличия конструкций.

Ключевые слова: коллизия, аналогия, презумпция, фикция, юридическая техника.

Abstract: this article discusses the differences in tax law fictions of related legal structures of legislative technique. Analyzed their relationship and highlight significant differences designs.

Key words: collision, an analogy, the presumption, a fiction, a legal technique.

Для снижения уровня неопределенности в праве в целом, в налоговом-правовом регулировании в частности используются различные юридические приемы. «Юридическая техника является достаточно широкой неоднородной категорией, отличающейся содержательным многообразием смыслов»¹. А. Нашиц определяет как *особые* приемы законодательной техники некоторые из них, а именно презумпции и фикции². Проанализируем соотношение следующих понятий: «фикция и коллизия», «фикция и аналогия», «фикция и презумпция». Эти конструкции имеют место в налоговом праве, поэтому их надо отличать друг от друга. Рассмотрим подробнее каждое из этих соотношений.

Коллизия (от лат. *collisio* – столкновение) – столкновение, противоречие, расхождение интересов, взглядов, стремлений³. Налоговому праву, как и всякой другой отрасли права, не избежать наличия коллизионных положений. Объяснение тому следующее: прежде всего, это субъективные причины несовершенства законодательной техники и процесса, которые дифференцированно воспринимались и толковались как должностными лицами, так и налогоплательщиками. Ю. А. Тихомиров отмечал, что «юридические конфликты – это противоречия между действующими правовыми нормами, актами и существующими институтами и

¹ Любимов Н. А. Правотворчество в Российской Федерации : проблемы теории и практики. М., 2009. С. 123.

² См.: Нашиц А. Правотворчество. Теория и законодательная техника. М., 1974. С. 194.

³ См.: Большая советская энциклопедия : в 30 т. / гл. ред. А. М. Прохоров. Изд. 3-е. М., 1973. Т. 12. С. 434.

притязаниями, действиями по их изменению, нарушению, отторжению»⁴. В теории права они именуется логико-структурными дефектами. К ним относятся: пробелы в праве, нормативное излишество, противоречивость норм, логическое несовершенство юридических конструкций, коллизии. Под коллизией в теории права понимают противоречие между двумя и более субъектами или толкованиями. Коллизии могут быть межправовыми (между нормами права различных правовых систем), межотраслевыми, внутриотраслевыми (могут быть коллизии между Общей и Особенной частями). Почему же возникли и существуют коллизии? Они могут появиться по двум причинам: во-первых, по воле законодателя; во-вторых, по независящим от него причинам, – и всегда не желательны. В. Н. Кудрявцев писал: «Конфликты – это противоречия между людьми, а не нормами, актами или институтами, которые служат причиной конфликта, а не составляют его самого как реального противоборства»⁵. По мнению К. К. Панько, «...разновидностью правовых коллизий следует считать и правовые фикции»⁶. «Формой проявления коллизии между нормами права является также истолкование терминов, понятий и институтов гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемых в НК РФ в ином смысле, нежели их толкуют в рамках указанных отраслей (бартерные операции в налоговом и гражданском законодательстве; неодинаковое истолкование договора аренды в сфере гражданских и налоговых правоотношений и т.д.). Коллизии могут быть обусловлены неодинаковым толкованием норм гражданского и налогового права в рамках конкретных судебных дел»⁷. Е. Шестакова справедливо отмечает, что «применительно к налоговому праву в Российской Федерации необходимо обратить внимание на коллизии не только самих правовых норм, но и рекомендательных норм, таких как письма Минфина России и ФНС России. В разные годы по одному и тому же вопросу ведомства высказывались различным образом, что делает непонятной и непрозрачной правовую норму, не позволяет налогоплательщику следовать данной правовой норме как букве закона. В Письме Минфина России от 8 декабря 2009 г. № 03-03-06/1/793 разъясняется, что остаточная стоимость не полностью амортизированного ликвидируемого основного средства учитывается в составе внереализационных расходов согласно подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ. При этом демонтаж не является обязательным условием ликвидации основного средства. Но есть и другая точка зрения – Письмо УФНС России по г. Москве от 7 апреля 2009 г. № 16-15/033038, в котором разъясняется, что ликвидация объектов основных средств предполагает демонтаж и разборку оборудования (разборку или снос здания,

⁴ Тихомиров Ю. А. Юридическая коллизия. М., 1994. С. 41.

⁵ Кудрявцев В. Н. Юридический конфликт // Государство и право. 1995. № 9. С. 10.

⁶ Панько К. К. Фикции в уголовном праве и правоприменении. Воронеж, 1998. С. 34.

⁷ Синицина И. Г. Коллизии в российском праве (на примере норм гражданского и налогового права) : автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 2007. С. 19–20.

сооружения), утилизацию или реализацию полученных при демонтаже и разборке материалов. Если демонтаж не проводился, т.е. ликвидации основного средства не было, организация не вправе учитывать затраты в виде сумм недоначисленной амортизации по такому объекту»⁸. Министерство финансов Российской Федерации в своем письме сообщает: «В случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда РФ, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда РФ, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети «Интернет» либо со дня их официального опубликования в установленном порядке при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов»⁹. Анализ НК РФ показывает, что многие нормы являются коллизионными, поскольку среди них есть такие, которые имеют двойное прочтение, постоянно меняются и имеют разнонаправленную судебную практику. Пункт 7 ст. 3 НК РФ закрепляет, что «все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)». Однако на практике одни суды принимают решения в пользу налогоплательщика, другие – в пользу налогового органа. В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17 августа 2011 г. по делу № А56-60650/2010 (определением ВАС РФ от 10 января 2012 г. № ВАС-16900/11 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) суд указал, что стоимость объекта незавершенного строительства при его ликвидации в расходах не учитывается. Суд определил, что согласно подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ принимаются лишь расходы, связанные с ликвидацией объектов незавершенного строительства. Стоимость такого объекта не уменьшает налогооблагаемую прибыль организации. Оснований для включения в состав внереализационных расходов стоимости незавершенного строительства согласно подп. 20 п. 1 ст. 265 или п. 2 ст. 265 НК РФ также нет. Существует и противоположное решение суда по аналогичного делу. Стоимость объекта незавершенного строительства при его ликвидации в расходах учитывается – постановление ФАС Волго-Вятского округа от 7 сентября 2010 г. по делу № А38-7141/2009 (определением ВАС РФ от 20 января 2011 г. № ВАС-18063/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ). Суд указал, что у налогового органа не было оснований исключить из расходов стоимость объекта незавершенного строительства. Обоснованность расходов должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринима-

⁸ Шестакова Е. Юридические коллизии. Примеры норм налогового права // Финансовая газета. 2015. № 24.

⁹ Письмо ФНС России от 26 ноября 2013 г. № ГД-4-3/21097. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

тельской деятельности. Ярким примером исторического анализа может служить ответственность за непостановку компании на налоговый учет, которая предусмотрена сразу в двух статьях НК РФ – 116 и 117 (утратила силу. – Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ). Несмотря на то что арбитражная практика в пользу налогоплательщиков была, к сожалению, в большинстве случаев суды формально толковали положения ст. 117 НК РФ и поддерживали инспекции при применении данного штрафа (постановления федеральных арбитражных судов Северо-Кавказского округа от 14 декабря 2006 г. № Ф08-6348/06-2639А, Западно-Сибирского округа от 7 апреля 2004 г. № Ф04/1748-166/А70-2004).

Таким образом, главное отличие коллизий от фикций в налоговом праве заключается в том, что: во-первых, коллизии могут возникнуть по независящим от законодателя причинам, например в правоприменительной практике, а фикции закрепляются только по воле законодателя, признавая несуществующее положение существующим; во-вторых, коллизия – это противоречие рекомендаций для налогоплательщиков, судебных решений, обжалование неправомерных действий налогового органа, «нормативных правовых актов по горизонтали, возникающие между нормативно-правовыми актами и актами правоприменения, обладающими одинаковой юридической силой»¹⁰, а фикция – нетипичная норма права, созданная для упорядочения налоговых отношений; в-третьих, коллизия вносит разлад в налогово-правовые отношения, в то время как фикция обеспечивает стабильность акта правоприменения.

Аналогия – это логический прием, посредством которого осуществляется перенос регулирования сходных обстоятельств. «Налоговое право, как и любая правовая отрасль, не может избежать пробелов в правовом регулировании отношений, входящих в ее предмет. Несмотря на регулярное внесение изменений в Налоговый кодекс в целях устранения выявленных недостатков, и в настоящее время в налоговом законодательстве остается предостаточно пробелов»¹¹. «Теория права различает два основных метода преодоления пробелов в актах законодательства: аналогию права и аналогию закона. В отличие от ряда других кодифицированных актов российского законодательства НК РФ обходит стороной вопрос допустимости применения его норм по аналогии. В кодексе нет прямого запрета на применение аналогии, подобного содержащемуся в ст. 3 УК РФ. Однако нет в НК РФ и нормы, аналогичной ст. 6 ГК РФ, прямо предписывающей применять налоговое законодательство по аналогии»¹². Приложение к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 31 мая 1999 г. № 41 «Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения бан-

¹⁰ См.: Сухов Э. В. Правовые коллизии и способы их разрешения : дис. ...канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2004. С. 92.

¹¹ Юзвак М. В. Пределы аналогии в налоговом праве // Финансовое право. 2013. № 10. С. 36.

¹² Маслов А. А. Применение налогового законодательства по аналогии // Налоговые споры : теория и практика. 2003. Октябрь. С. 8.

ков» содержит следующее положение: «налоговое законодательство не предусматривает возможности применять нормы закона по аналогии»¹³. Присоединяясь к мнению А. А. Маслова, следует отметить, что «запрет на применение норм налогового законодательства по аналогии сделал бы невозможным реализацию ряда прав, предоставленных НК РФ налогоплательщикам, а также фактически парализовал бы деятельность налоговых органов. Например, налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных или взысканных штрафов (подп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ), но установленный порядок возврата сумм, закрепленный в ст. 78 и 79 НК РФ, распространяется на налоги, сборы, пени, и абсолютно ничего не говорит о штрафах. Подобный пробел можно преодолеть с помощью аналогии»¹⁴. В. Д. Катков пишет, что «нигде не злоупотребляют так аналогией, как в юриспруденции. Нигде не дает она таких губительных результатов, как в политико-юридической жизни при неправильном ее применении»¹⁵. Аналогия не должна нарушать баланс интересов субъектов права, в связи с этим существуют пределы аналогии в налоговом праве. М. В. Юзвак считает, что «пределы аналогии в налоговом праве обусловлены двумя причинами: во-первых, исключительная компетенция законодателя по определенным вопросам исключает возможность применения аналогии. Во-вторых, пределы аналогии позволяют соблюдать принципы определенности и ясности правового регулирования в налоговой сфере»¹⁶. Признав возможность восполнения пробелов путем применения аналогии права или закона, выделяются две области, в которых использование аналогии недопустимо: во-первых, аналогия недопустима в случае отсутствия нормы, устанавливающей обязательные элементы налога (ст. 7 НК РФ); во-вторых, в вопросах квалификации действий налогоплательщиков и налоговых агентов с точки зрения их противоправности и наказуемости, «граница между наказуемыми и ненаказуемыми проступками должна быть четко проведена»¹⁷.

Высший Арбитражный Суд РФ указывал на то, что в отношении субъекта и элементов налогового обязательства законно установленно-го налога недопустимо применение аналогии¹⁸. Не допускается приме-

¹³ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁴ Маслов А. А. Применение налогового законодательства по аналогии. С. 8.

¹⁵ Катков В. Д. Реформированная общим языковедением логика и юриспруденция. 1913. Т. 1: Цивилистика. М., 1913. С. 326.

¹⁶ Юзвак М. В. Пределы аналогии в налоговом праве // Финансовое право. 2013. № 10. С. 37.

¹⁷ Налоговое право : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 409.

¹⁸ О признании недействующим пункта 7 раздела 4 Методических рекомендаций по расчету налоговой базы, исчисляемой в соответствии со статьей 10 Федерального закона от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ, утвержденных приказом МНС России от 21.08.2002 г. № БГ-3-02/458 : решение ВАС РФ от 14 мая 2003 г. № 2742/03 // Вестник ВАС РФ. 2003. № 8. См. также: Постановление ФАС Поволжского округа от 19 октября 2010 г. по делу № А06-2137/2010 ; постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 19 мая 2006 г. по делу № А42-11701/04-29. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

нение аналогии в сфере привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, так как ответственность будет налагаться за действия, которые в момент их совершения не считались противоправными, и в результате нарушился бы принцип ясности и определенности нормативно-регулирующего регулирования. Аналогия может применяться только определенными субъектами. С точки зрения «узкого» подхода полномочием по применению аналогии обладает суд¹⁹, а с точки зрения «широкого» подхода – как суд, так и исполнительные органы²⁰. Д. М. Щекин пишет, что «применять аналогию необходимо в том случае, когда результат применения будет способствовать улучшению положения налогоплательщика»²¹. Присоединяясь к мнению А. А. Маслова и С. Ю. Шаповалова, отмечаем, что «аналогия возможна, только когда законом определены соответствующие права и обязанности участников налоговых правоотношений, но не предусмотрен порядок их реализации. Применяя аналогию закона можно преодолевать пробелы процессуальные, но не материальные»²². Ф. Р. Уранский считает, что «аналогию можно использовать только при процедурных пробелах»²³. Противоположная точка зрения у Д. В. Винницкого, который отмечает, что «не всякая норма, регулирующая вопросы порядка применения нормы материального права, является по своей сути процессуальной нормой»²⁴. Аналогичной точки зрения придерживается М. В. Юзак: «...зачастую сложно отделить процедурные нормы от материальных. Такое ограничение может ставить под угрозу реализацию прав налогоплательщика»²⁵.

Завершая анализ аналогии в налоговом праве считаем, что в отличие от фикции, которая закреплена в норме права, регулирование того или иного вопроса по аналогии представляет собой пробел в праве, т.е. полное или частичное отсутствие в праве норм, необходимых для правоотношения. Пробелы в праве возникают тогда, когда законодатель хотя и регулирует правоотношение, но не до конца, например, когда не мог предвидеть появление новых общественных отношений, требующих регулирования. Аналогия закона будет находить свое отражение, так как жизненные ситуации не поддаются правовому обобщению. Отличие ана-

¹⁹ См.: *Алексеев С. С.* Теория права. М., 1995. С. 257; *Карташов В. Н.* Институт аналогии в советском праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1976. С. 9.

²⁰ См.: *Белоносов В. О.* Теория и практика применения аналогии в уголовном судопроизводстве : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 8.

²¹ *Щекин Д. М.* Налоговое право государств – участников СНГ (Общая часть) : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева М., 2008. С. 53.

²² *Маслов А. А., Шаповалов С. Ю.* Взыскание налогов : разрешение спорных ситуаций, арбитражная практика / под общ. ред. С. Ю. Шаповалова. М., 2003. С. 14.

²³ *Уранский Ф. Р.* Пробелы в праве и способы их восполнения в правоприменительной деятельности : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 152.

²⁴ *Винницкий Д. В.* Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. С. 283.

²⁵ *Юзак М. В.* Пределы аналогии в налоговом праве. С. 39.

логии от правовой фикции в том, что при применении аналогии происходит перенос урегулированности правом одних обстоятельств на другие, сходные с первыми²⁶. «Аналогия презюмирует сходство обстоятельств, которые должны быть реальными, а фикция в свою очередь базируется на не существующем обстоятельстве. И аналогия, и фикция призваны помочь законодателю преодолеть им же установленный режим правового регулирования»²⁷. Всякая ситуация, которая разрешается по аналогии, является правовой ситуацией. Всегда предусматривается отсутствие нормы, которая охватывает ситуацию. Для решения вопроса подыскивается схожая норма, регулирующая сходные правоотношения. В связи с этим Пиголкин пишет, что пробел в праве не ликвидируется, он остается, т.е. не восполняется. Восполнение пробела – это прерогатива законодателя, а не органа, осуществляющего применение права. Пробел в праве – это полное или частичное отсутствие нормативных установлений. Аналогии не избежать, так как объем прав и обязанностей, общественных отношений и ситуаций не поддается правовому обобщению. Назначение как фикции, так и аналогии – помочь законодателю преодолеть им же установленный режим правового регулирования²⁸.

«Появление презумпций в российском финансовом праве связывается главным образом с началом построения в 1991 г. налоговой системы, ориентированной на рыночную экономику»²⁹. «Их роль еще больше актуализировалась в связи с принятием в 1998 г. ч. 1 НК РФ, которая определяла политику налоговой справедливости и ясности налогового законодательства, в том числе с помощью весьма нетрадиционных для финансово-правового регулирования механизмов, среди них прежде всего презумпции и фикции»³⁰.

Презумпция (от лат. *praesumptio* – предположение, ожидание, надежда) – предположение, которое считается истинным до тех пор, пока ложность такого предположения не будет бесспорно доказана. В отличие от фикции, которая означает выдумку, вымысел, несуществующее, ложное, презумпция основана на вероятности³¹. Законодатель, применяя их, рассуждает так: возможно, предположение не подтвердится, но, если каждый раз его проверять, обществу это будет дорого стоить и в финансовом, и во временном отношении. «Презумпции заключаются в признании установленным неизвестного или неточно выявленного факта индуктивным пу-

²⁶ См.: Уемов А. И. Основные нормы и правила выводов по аналогии // Проблемы логики научного познания. М., 1964. С. 253–254.

²⁷ Лазарев В. В. Пробелы в праве и пути их устранения. М., 1974. С. 91–101.

²⁸ Цит. по: Лотфуллин Р. К. Юридические фикции в гражданском праве. М., 2006. С. 16.

²⁹ Щекин Д. М. Юридические фикции и презумпции в налоговом праве // Финансовые и бухгалтерские консультации. 1988. № 2. С. 25.

³⁰ См.: Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М., 2003. С. 124.

³¹ Словарь иностранных слов. М., 1955. С. 559, 733 ; Словарь русского языка : в 4 т. М., 1957. Т. 1. С. 332 ; М., 1959. Т. 3. С. 505.

тем, основываясь на другом факте, известном или вероятном с точки зрения статистики или психологии»³². Презумпция может подтвердиться, а может и не подтвердиться, превратившись в вымысел; ключевое слово фикции – выдумка. То, что не соответствует действительности, вымысел, измышление. Сходство и различие фикций и презумпций исследовала В. И. Каминская. На этот счет она писала, что и первое и второе понятия условно принимаются за истину (сходство тем больше, чем меньшую степень вероятности содержит в себе та или иная презумпция); и те и другие получают нормативное закрепление. Различие между ними в характере образования: презумпция нормативно закрепляется в обычном порядке, фикция формируется законодателем. Презумпция по вероятности истинна, фикция истинной быть не может. Презумпция представляет собой чаще всего результат стихийно сложившегося логического обобщения, фикции применяются только в тех случаях, когда для этого сознательно прибегают к надуманному приему. Многие базовые налогово-правовые презумпции, например презумпция невиновности или презумпция добросовестности налогоплательщиков и иных участников налоговых правоотношений, были впервые сформулированы именно судами. Причем если первая из них позднее воспроизведена законодателем в ст. 108 НК РФ, то вторая до сих пор не реализована в законодательстве, оставаясь элементом «судебного правотворчества». Вообще категория «добросовестность» в налогово-правовой сфере носит оценочный характер, нет легального определения, да и быть его без привязки к конкретной ситуации скорее всего не может. С. И. Ожегов определяет добросовестность как честное выполнение своих обязательств, обязанностей³³. В. И. Даль трактует «добросовестность как добрую совесть, честность, правдивость в поступках»³⁴. «Шарь Луи де Монтескье определил принцип добросовестности как метод, позволяющий судье обеспечить гармонию, баланс частных и общественных интересов»³⁵. «Презумпция, согласно которой налогоплательщик предполагается действующим добросовестно, пока не доказано обратное, имеет косвенную форму выражения и, в частности, выводится из смысла положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК Российской Федерации, о том, что все неустранимые сомнения, противоречия, неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)»³⁶.

³² *Кашанина Т. В.* Юридическая техника. М., 2013. С. 196.

³³ См.: *Ожегов С. И.* Словарь русского языка / под ред. Л. И. Скворцова. М., 2008. С. 215.

³⁴ *Даль В. И.* Большой толковый словарь русского языка. М., 2010. С. 117.

³⁵ *Монтескье Ш.* О духе законов. М., 1999. С. 225.

³⁶ По ходатайству Министерства РФ по налогам и сборам о разъяснении постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О // Вестник КС РФ. 2002. № 2.

По мнению К. А. Сасова, «применение юридической фикции «недобросовестный налогоплательщик» необходимо для заполнения пробела в праве, но зачастую приводит и к судебным ошибкам, может также и нарушать баланс публичных и частных интересов в правовом государстве»³⁷. В отличие от приема презумпции, который основывается на приравнивании вероятностного или возможного к истине, фикция, в свою очередь, идет по пути осознанного отождествления истинного с неистинным. Фикции делают подход к сложным правовым явлениям со стороны правоприменяющих и правоисполняющих субъектов более понятным, обеспечивают оптимизацию налоговых споров³⁸, а главное – служат важным средством ограничения негативного усмотрения в налоговом правоприменении при разрешении налоговых споров. Благодаря приему признания ложного за действительное, т.е. законодательного закрепления фикций в НК РФ, «обеспечивается правовая политика налоговой справедливости и ясности налогового законодательства»³⁹.

Безусловно, большое влияние фикций на налоговое право оказано именно из-за того, что подотрасль еще молодая. Наличие фикций в налоговом праве России возможно в принципе за счет того, что именно благодаря им происходит разрешение противоречивых ситуаций или вообще отсутствия правовой нормы, которая могла и должна была бы регулировать властно-подчиненные, вертикальные правоотношения разнонаправленных интересов государства и налогоплательщиков. Приведем яркий пример разнонаправленных интересов. Физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя в нарушение требований ГК РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на него НК РФ, не вправе ссылаться на то, что оно не является индивидуальным предпринимателем (п. 2 ст. 11 НК РФ). То есть на практике получается следующая ситуация: благодаря наличию фикции, как в данном примере, происходит борьба государства в лице законодательства и налоговых органов с недобросовестным участником правоотношения, который не сможет извлекать необоснованную налоговую выгоду. В продолжение данного примера можно упомянуть о том, что фикции сами по себе играют большую роль, во-первых, как прием юридической техники и средство правового регулирования правоотношения, но, что немаловажно, борется за справедливость. Можно полностью согласиться с мнением З. М. Черниловским, что «суть юридической фикции, как бы ее ни интерпретировали, в том, чтобы через очевидную «неправду» защитить те частные и общественные интересы, без удовлетворения которых ставится под вопрос существование той или

³⁷ Сасов К. А. «Недобросовестная» фикция // Налоговые споры : теория и практика. 2006. № 1. С. 13.

³⁸ См.: Илларионова Н. В. Значение правовых фикций в налоговых спорах // Налоговые споры. 2005. № 6. С. 24.

³⁹ Карасева М. В. Презумпции и фикции в части первой НК РФ // Журнал российского права. 2002. № 9. С. 78.

иной системы институтов или одного из них»⁴⁰. В одной из своих статей посвященных фикциям, А. В. Демин указывает на действительно интересный пример применения фикций украинским налоговым законодательством, а именно: «В силу п. 4.2.16 ст. 4 Закона Украины «О налоге с доходов физических лиц» в качестве объекта налогообложения рассматриваются: средства или имущество (неимущественные активы), полученные плательщиком налога как взятка, похищенные или найденные как клад, не сданный государству согласно закону, в суммах, подтвержденных обвинительным приговором суда, независимо от назначенной им меры наказания. В данном случае незаконные доходы приравниваются к законно полученным с целью обеспечить справедливое налогообложение фактических доходов физического лица»⁴¹.

Закон относит к доходам физических лиц, облагаемых НДФЛ, денежную сумму, полученную в результате продажи имущества, движимого или недвижимого. Следуя логике, продавец никакой прибыли не получает, меняется лишь форма – с товарной на денежную. Налицо фикция, т.е. законодатель принимает за доход физического лица то, что таковым в действительности не является (п.1 ст. 220 НК РФ).

Ряд ученых считают фикцию близким, но не идентичным понятием правовой презумпции. Основное отличие заключается в том, что первое заведомо неистинное, а второе – истинное, основанное на вероятности. При создании текста нормы права используются также такие «нестандартные» средства и приемы, как метафоры, оговорки, отсылки и т.д. Они служат таким же целям, как и смежные конструкции фикции и презумпции⁴².

Юридический смысл презумпции состоит в том, что признается достоверным, пока не будет доказано обратное; в фикции же действительность подводится под определенную форму, ей отвечающую. Анализируя презумпцию, следует обратить внимание на то, что ключевым словом является предположение (от общего к частному)⁴³. По мнению Г. И. Рузавина, «вероятность основывается на длительных наблюдениях, на опыте и закономерности»⁴⁴. В логическом отношении презумпции представляют собой лишь условное или гипотетически вероятное суждение. Фикции же изначально неоспоримы, иначе терялся бы их смысл. «Когда речь идет о предположении, следует иметь в виду не просто возможное заключение,

⁴⁰ Черниловский З. М. Ложь и приблизительность в жизни права // Государство и право. 1987. № 4. С. 125.

⁴¹ Демин А. В. Фикции в нормах налогового права // Финансовое право. 2013. № 4. С. 22–28.

⁴² См.: Мушинский М. А. Связь средств законодательной техники и эффективности закона (на примере правовых фикций и презумпций) // Юридическая техника : вопросы теории и истории : материалы межвуз. науч.-техн. конф. (Санкт-Петербург, 17 июня 2005 г.) / под ред. Д. И. Луковской. СПб., 2005. С. 87.

⁴³ См.: Штутин Я. Л. Предмет доказывания в гражданском процессе. М., 1963. С. 84.

⁴⁴ Рузавин Г. И. Логическая вероятность и индуктивные выводы // Вопросы философии. 1967. № 4. С.109.

но и заключение вероятное»⁴⁵. Истинность презумпций основывается на жизненной практике, методом ее образования считают неполную индукцию, которая предполагает вероятность⁴⁶.

Итак, сходство презумпций и фикций в налоговом праве заключается в том, что они получают нормативное закрепление. Различие заключается в том, что презумпция основана на вероятности, может быть истиной, фикция – изначально ложное, действительность которого подводится под условную форму, не имеющее отношение к истине. Ключевое отличие презумпции в том, что они опровержимы, фикции же неопровержимы. Презумпции и фикции – это особые приемы законодательной техники, величайшее достояние правового развития современной цивилизации.

⁴⁵ Ойгензихт В. А. Презумпции в советском гражданском праве. Душанбе, 1976. С. 7.

⁴⁶ См.: Бабаев К. В. Презумпции в советском праве : автореф. ... дис. канд. юрид. наук. Свердловск, 1969. С. 2.

Воронежский государственный университет

*Сапрыкина Н. А., аспирант кафедры
финансового права*

*E-mail: Nadejda-Saprikina@yandex.ru
Тел.: 8-904-214-36-03*

Voronezh State University

*Saprykina N. A., Post-graduate Student
of the Financial Law Department*

*E-mail: Nadejda-Saprikina@yandex.ru
Tel.: 8-904-214-36-03*