ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ О.Е. КУТАФИНА (МГЮА)»

На правах рукописи

Сапрыкина Ирина Анатольевна

ЮРИДИЧЕСКИЕ ФАКТЫ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

(юридические науки)

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени

доктора юридических наук

Научный консультант:
доктор юридических наук, профессор,
Заслуженный юрист
Российской Федерации
Артемов Николай Михайлович

Москва – 2026

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3

Глава 1. ЮРИДИЧЕСКИЕ ФАКТЫ: ПОНЯТИЕ, ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА, ОБЩЕТЕОРЕТИЧЕСКОЕ И НАЛОГОВО-ПРАВОВОЕ ЗНАЧЕНИЕ ..... …18

1.1. Юридические факты: понятие, основные признаки и особенности в налоговом праве ..... ….18

1.2. Классификация юридических фактов в налоговом праве: методология, критерии и виды 57

1.3. Налоговые фактические составы ..... …94

1.4. Юридические факты в механизме налогово-правового регулирования ..... …116

Глава 2. ЮРИДИЧЕСКИЕ ФАКТЫ И ИХ ЗНАЧЕНИЕ В ДИНАМИКЕ НАЛОГОВОГО ПРАВООТНОШЕНИЯ 139

2.1. Налоговое правоотношение: понятие, особенности, виды..... ..139

2.2. Налоговое правоотношение: структурные и содержательные особенности . ..167

2.3. Значение юридических фактов в динамике налогового правоотношения ... …198

Глава 3. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ПОНЯТИЕ, ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ЗНАЧЕНИЕ В ЮРИДИЧЕСКОЙ КОНСТРУКЦИИ НАЛОГА ..... ….225

3.1. Понятие и налогово-правовое регулирование объекта налогообложения ..... ….225

3.2. Значение объекта налогообложения в юридической конструкции налога и его виды ..... ….254

Глава 4. ДИХОТОМИЧЕСКАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ ЮРИДИЧЕСКИХ ФАКТОВ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ..... …282

4.1. Пробелы в налоговом праве: понятие, способы преодоления и восполнения..... …282

4.2. Нетипичные нормативные предписания как юридические факты в налоговом праве ..... ….314

4.3. Аналогия в налоговом праве: понятие и пределы допустимости ..... ….340

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ..... ….354

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ ..... …..364

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Проблема эффективного налогообложения в современных условиях особенно актуальна, поскольку это связано с обеспечением возрастающего объема налоговых поступлений в бюджет. Достижению названной цели способствует совершенствование механизма правового регулирования налоговой сферы и, в первую очередь, его важнейшего элемента – нормативных правовых актов.

В процессе подготовки и принятия актов законодательства о налогах и сборах должны учитываться реальные условия экономической деятельности и объективно существующие имущественные интересы налогоплательщика.

Эффективность налогово-правового регулирования обусловлена прежде всего достоверностью фактологической основы. Юридическая фактология не только имеет теоретическое значение, но и непосредственно влияет на реализацию правовых норм. В процессе налогового правоприменения наряду с установлением необходимого и исчерпывающего перечня юридических фактов важной является их правильная квалификация.

Сложность налогово-правового регулирования на современном этапе предопределяется необходимостью учитывать межотраслевой и имущественный характер правовых связей, складывающихся между субъектами отношений по владению, пользованию и распоряжению объектами собственности, а также иного имущества, принадлежащего им на праве пользования и хозяйственного ведения, регулируемых нормами частного права. Возникновение, изменение, прекращение названных отношений основывается на предусмотренных нормами частного права юридических фактах, которые в последующем оцениваются с позиции норм налогового права применительно к складывающимся налоговым отношениям. Таким образом, юридические факты экономической деятельности налогоплательщика имеют гражданско-правовые основания возникновения, изменения, прекращения, а их правовой эффект оценивается в рамках налогового правоотношения.

Налоговые юридические факты реализуют динамическую функцию в налоговом правоотношении. При опосредовании юридических фактов происходит возникновение, изменение и прекращение налогового правоотношения. Вместе с тем налоговые юридические факты играют «правообразующую» роль применительно к налогово-правовой норме и налоговой правосубъектности – двум другим, наряду с юридическими фактами, предпосылкам налогового правоотношения. Конструирование юридических фактов в налоговый фактический состав обеспечивает их универсальный характер и возможность правопорождающих последствий применительно к разным видам налоговых правоотношений. Динамическая роль юридических фактов проявляется в механизме налогово-правового регулирования в качестве связующего звена между налогово-правовой нормой и налоговым правоотношением.

Налоговые юридические факты, таким образом, пронизывают всю «налогово-правовую материю» и представляют собой многофункциональную правовую категорию, нацеленную на возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений.

Пристальное научное внимание к налогово-правовой фактологии, разработка концепции юридических фактов в налоговом праве позволяет предложить пути успешного совершенствования и развития законодательства о налогах и сборах. Корректное закрепление юридических фактов в налогово-правовых нормах с учетом итогов их всестороннего научного исследования и обоснования позволит предупредить злоупотребления правом со стороны налогоплательщика.

Степень разработанности темы исследования. В настоящее время в научной литературе достаточно подробно рассмотрены общетеоретические аспекты юридических фактов. В.Б. Исаковым проводилось глубокое теоретическое исследование юридических фактов в рамках двух работ – «Юридические факты в советском праве»[1] и «Фактический состав в механизме правового регулирова-

[1] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: Норма: Инфра-М, 2017. 144 с.

ния»[2]. Значительный вклад в развитие доктрины юридических фактов внесла работа В.Н. Синюкова «Юридические факты в системе общественных отношений»[3].

В отраслевых науках также находит отражение изучение юридических фактов и их отраслевых особенностей.

В финансово-правовой науке вопрос юридических фактов как объект самостоятельного научного исследования освещался в диссертации Ю.В. Бабановой «Юридические факты в налоговом праве»[4]. Представляется ценным исследование автором юридических фактов именно как категории налогового права, а также обращение к вопросам их установления и доказывания. Представлены работы, в которых юридические факты рассматриваются в совокупности с финансовым (налоговым) правоотношением[5], а также налоговым обязательством[6], в частности, как основание его возникновения, изменения и прекращения.

Вместе с тем следует отметить, что во всех перечисленных работах не проводилось комплексного исследования налоговых юридических фактов как предпосылки налогового правоотношения и как элемента налогового фактического состава и элемента механизма налогово-правового регулирования.

В рамках диссертационной работы проведены сопоставление и научный анализ таких видов юридических фактов, как: налогово-правовые презумпции и фикции; пробелы в налоговом праве.

Объект исследования составляют общественные отношения, в рамках которых реализуется основная конституционная обязанность налогоплательщика – обязанность по уплате налогов и сборов, а также особенности их правовой регламентации и реализации в процессе налогового правоприменения.

---

[2] См.: *Исаков, В.Б.* Фактический состав в механизме правового регулирования: монография / В.Б. Исаков; под ред. С.С. Алексеева. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. 128 с.

[3] См.: *Синюков, В.Н.* Юридические факты в системе общественных отношений: дисс. … канд. юрид. наук / В.Н. Синюков. Свердловск, 1984. 194 с.

[4] См.: *Бабанова, Ю.В.* Юридические факты в налоговом праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.В. Бабанова. М., 2012. 23 с.

[5] См.: *Карасева, М.В.* Финансовое правоотношение / М.В. Карасева. Воронеж: Воронеж. гос. ун-т. 1997. 304 с.; *Яговкина, В.А.* Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект) /В.А. Яговкина. М.: Граница. 2004. 104 с.

[6] См.: *Красюков, А.В.* Имущественные отношения в налоговом праве: монография / А.В. Красюков. Воронеж: ВГУ, 2018. 312 с.

Предметом исследования являются научные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, нормативные источники налогового права, налоговые правовые позиции, сформулированные в актах органов судебной власти, материалы правоприменительной практики, акты толкования норм законодательства о налогах и сборах, исторические и социологические источники.

Цель и задачи диссертационной работы. Целью работы является построение правовой концепции налоговых юридических фактов, исследование, разработка и обоснование значения юридических фактов в налоговом праве для разрешения теоретических и практических проблем в сфере налогово-правового регулирования и налогового правоприменения. Поставленная цель обусловила необходимость решения таких задач, как:

– выявление основных признаков и особенностей юридических фактов в налоговом праве, формулирование понятия «юридический факт в налоговом праве»;

– классификация юридических фактов в налоговом праве, определение ее критериев и характеристика отдельных видов налоговых юридических фактов;

– изучение понятия, особенностей и видов налоговых фактических составов;

– выявление места, значения и роли юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования, обоснование самостоятельной динамической функции юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования;

– определение соотношения юридических фактов и порождаемых ими налоговых правоотношений;

– выявление структурных и содержательных особенностей налогового правоотношения, а также влияния юридических фактов не только на налоговое правоотношение в целом, но и на его отдельные структурные элементы: субъекты, объекты и содержание;

– формулирование понятия объекта налогообложения, характеристика современного механизма налогово-правового регулирования объекта налогообложения;

– оценка значения и роли объекта налогообложения в юридической конструкции налога;

– исследование в рамках дихотомической классификации пробелов и нетипичных нормативных предписаний (презумпций и фикций) как отдельных видов юридических фактов в налоговом праве;

– научная разработка понятия аналогии в налоговом праве и пределов ее допустимости.

Нормативную базу исследования составили нормативные правовые акты, регулирующие отношения по исполнению налогоплательщиком обязанности по уплате налога, в частности акты законодательства о налогах и сборах, а также нормативные акты зарубежных стран и акты, утратившие силу.

Эмпирическая база диссертационного исследования представлена постановлениями и определениями Конституционного Суда Российской Федерации, актами Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (ВАС РФ), материалами судебной практики в области применения законодательства о налогах и сборах, а также документами налоговых органов Российской Федерации.

Теоретическую базу исследования составили труды российских и зарубежных ученых в области теории государства и права, финансового права, административного права, гражданского права, иных отраслей права, а также работы в области теории налогообложения, экономики и финансов.

Автор в своем исследовании опирался на научные работы специалистов в области финансов (Г.М. Бродского, С.Т. Горбушиной, И.А. Дрожжиной, М.Л. Дьяконовой, В.Н. Захарова, В.В. Иванова, В.В. Ковалева, Т.М. Ковалёвой, Т.Н. Кузьменко, А.М. Лушникова, Б.Г. Маслова, Ю.А. Петрова, Л.В. Поповой, Б.М. Пушкарёвой, А.В. Толкушкина, Н.В. Ушак, М.К. Шацилло, В.Н. Шитова и др.) и финансового права (Н.М. Артемова, Ю.В. Бабановой, В.В. Бациева, К.С. Бельского, В.В. Бесчеревных, И.В. Бит-Шабо, С.П. Бортникова, А.В. Брызгалина, О.В. Болтиновой, Е.Л. Васяниной, Т.А. Вершило, Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, Т.А. Гусевой,

А.В. Демина, О.О. Журавлевой, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Д.Л. Комягина, А.В. Красюкова, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, М.Е. Мардасовой, М.Ю. Орлова, А.Г. Пауля, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, А.А. Печенкиной, Е.В. Покачаловой, Е.В. Порохова, М.Б. Разгильдиевой, Е.А. Ровинского, И.В. Рукавишниковой, Н.А. Саттаровой, Э.Д. Соколовой, Д.А. Смирнова, С.Е. Смирных, Н.А. Соловьевой, А.А. Тедеева, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, А.И. Худякова, И.А. Цинделиани, Н.Н. Черногора, А.А. Шахмаметьева, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекина, С.А. Ядрихинского, А.А. Ялбулганова и др.), в том числе дореволюционного (А.А. Исаева, И.Х. Озерова, И.Т. Тарасова, И.И. Янжула и др.) и советского (А.М. Александрова, В.В. Бесчеревных, Е.А. Ровинского, Б.М. Сабанти, С.Д. Цыпкина и др.) периодов.

В ходе диссертационного исследования автор обращался к научным трудам специалистов-теоретиков права: С.С. Алексеева, Д.Н. Бахраха, В.П. Беляева, С.Н. Братуся, А.Б. Венгерова, Н.В. Витрука, Н.А. Власенко, И.А. Галагана, В.М. Горшенева, Д.И. Дедова, Ю.А. Дмитриева, В.Н. Дмитрука, А.А. Иванова, И.А. Исаева, В.Б. Исакова, Т.В. Кашаниной, А.Д. Керимова, В.Н. Кудрявцева, В.В. Лазарева, О.Э. Лейста, С.В. Липеня, Е.Г. Лукьяновой, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, П.Е. Недбайло, В.С. Нерсесянца, А.С. Пиголкина, А.В. Полякова, В.Н. Протасова, Т.Н. Радько, М.М. Рассолова, В.Н. Синюкова, В.В. Сорокина, В.Д. Сорокина, Ю.В. Сорокиной, В.В. Субочева, Ю.А. Тихомирова, Н.А. Чечиной, Д.М. Чечота и др.).

В процессе исследования были приняты во внимание позиции следующих правоведов: А.Б. Агапова, М.Б. Добробабы, И.Ш. Килясханова, О.Е. Кутафина, Е.Б. Лупарева, И.В. Пановой, Ю.Н. Старилова, С.А. Старостина, В.Е. Чиркина и др.

Автор также обращался к трудам ученых, специализирующихся в области гражданского права и гражданско-процессуального права: Л.Н. Берг, В.Д. Кравец, С.А. Курочкина, А.В. Милькова, О.А. Папковой, В.А. Рязановского, М.К. Треушникова, В.В. Яркова и др.

Нельзя не обратить внимание на исследования иностранных специалистов, чьи научные интересы сосредоточены на общих вопросах права и налогообложения: Ч. Адамса, М. Вебера, П.М Годме, Рудольфа фон Иеринга, Дж. Лейцеля, Д. Ллойда, А. Манигка, С. Медема, Н. Меркуло, М. Ориу, А.А. Пилипенко, Р. Познера, Г. Радбруха, Д. Рикардо, А. Смита, Я. Стоилова, К. Труммера, Лона Л. Фуллера и др.

Научная новизна диссертационного исследования обусловлена поставленной целью и задачами и заключается в формировании концепции юридических фактов в налоговом праве, специфика которой детерминирована современным уровнем правовых механизмов и юридических конструкций, актуальных для применения в налоговых правоотношениях. Диссертационная работа является комплексным монографическим исследованием, в котором сформулировано определение понятия «юридический факт в налоговом праве», представлены существующие классификации юридических фактов, а также идентифицированы новые виды классификаций юридических фактов в налоговом праве. Исследование вопросов классификации налоговых юридических фактов позволило выявить существующие пробелы в их налогово-правовой регламентации.

В диссертации проведен комплексный, всесторонний анализ научной категории «налогово-правовой юридический факт»: как главного основания динамики налогового правоотношения; как элемента налогового фактического состава; как самостоятельного звена механизма налогово-правового регулирования.

Проведено научное исследование вопроса объекта налогообложения и его правовой регламентации, аргументирована ведущая роль объекта в юридической конструкции налога. Отмечается важность выявления новых и «перспективных» видов объектов налогообложения с целью обеспечения бюджетов дополнительными налоговыми доходами.

В рамках диссертационной работы впервые проводится классификация налоговых юридических фактов по дихотомическому критерию. Суть дихотомической классификации сводится к обособлению признака, который отсутствует у одного понятия, но свойственен при этом другому понятию. Таковыми в налого-

вом праве являются: юридические факты-презумпции, фикции, пробелы как юридические факты. Презумпции признаются истинным фактом, а фикции представляют собой несуществующий в реальной действительности факт, но признаваемый существующим. Презумпции и фикции выступают средствами процессуальной экономии и не требуют устранения пробела в праве. Пробел как юридический факт, в свою очередь, влечет преодоление либо устранение пробела в праве.

На защиту выносятся следующие положения, являющиеся новыми или содержащими элементы новизны.

1. Концепция юридических фактов в налоговом праве представляет собой совокупность теоретических взглядов, обосновывающих роль и значение юридических фактов в системе налогово-правового регулирования в целях повышения его эффективности для обеспечения законных интересов налогоплательщиков и государства в процессе налогообложения. Элементами концепции выступают: 1) совокупность понятий налоговых юридических фактов, их специфических признаков, аналогии и пробелов как юридических фактов в налоговом праве; налоговых правоотношений, объектов налоговых правоотношений; 2) классификация видов налоговых юридических фактов; 3) определение места юридических фактов в механизме правового регулирования налоговых отношений; 4) функции юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования; 5) прямые и обратные связи налоговых юридических фактов и частноправовой сферы в системе правового регулирования финансовых отношений.

2. Юридический факт в налоговых отношениях представляет собой явление общественной жизни, признанное законодательством о налогах и сборах таковым и находящееся в причинной обусловленности с установленной законодательством налоговой обязанностью, а также опосредующее акты, события, действия и состояния в диспозиции налоговой нормы, влекущее установленные законом правовые последствия для субъектов налоговых правоотношений, а также воздействующее на правовой режим налогообложения.

Налогово-правовым юридическим фактам свойственны все их общетеоретические признаки. Вместе с тем они обладают и специфическими особенностями, решающими среди которых являются следующие:

1) юридические факты в налоговом праве устанавливаются применительно к процедуре реализации основной конституционной обязанности налогоплательщика – обязанности по уплате налога;

2) юридические факты в налоговой сфере обеспечивают динамику правоотношений, перечень которых содержится в ст. 2 НК РФ и которые составляют предмет налогового права;

3) налогово-правовые юридические факты обладают тесной взаимосвязью и взаимообусловленностью с методом налогово-правового регулирования, главным проявлением которого является преобладание в законодательстве о налогах и сборах норм-предписаний, закрепляющих должное поведение субъектов налоговых правоотношений, от которых они, при наличии определенных юридических фактов, уклониться не вправе;

4) налоговые юридические факты подлежат фиксации (закреплению) в установленном процедурно-процессуальном порядке, предусмотренном конституционно-правовыми и налогово-правовыми нормами.

3. Доказывается взаимосвязь частноправовой каузы операций и действий участников налоговых правоотношений с налогово-правовыми фактами, закрепленными в гипотезе налоговой нормы, в которой действия обязанных субъектов налоговых отношений влекут установленные законом правовые последствия для субъектов налоговых правоотношений. Обоснован вывод, что закрепленная в гипотезе налоговой нормы система юридических фактов, полно и достоверно установленных в процессе применения права, – одна из важнейших гарантий законности в налоговой сфере.

4. Разработана и научно обоснована видовая классификация юридических фактов в налоговом праве для неформальных составов, в которых налоговым органом осуществляется моделирование поведения и операций налогоплательщика. Доказано, что юридические действия, акты, события и состояния в налоговом

праве определены в нормах частного права и опосредованы в объекте налогообложения, исчерпывающе формализованном налоговой нормой. Отсутствие установленного законом нормативного закрепления квалификации действий, актов, событий и состояний как юридических фактов в налоговом праве исключает возможность наложения на налогоплательщика налоговых обязанностей.

5. Установлено, что налоговые юридические факты, с которыми связано освобождение от исполнения налогово-правовой обязанности в ситуации признания задолженности безнадежной к взысканию, имеют сложный межотраслевой состав налогового и административного правоотношения, основанного на решении налогового органа и являющегося самостоятельным правопрекращающим юридическим фактом.

6. С позиции формально-логической догматики налогового права обосновывается, что частноправовые факты опосредуются в объекте налогообложения в установленном налоговым законодательством порядке, в установленной сумме, механизме исчисления налога, периоде времени, налоговом режиме, объекте налогообложения. Доказывается, что согласно п. 1 ст. 53 Налогового кодекса РФ налоговая база не может представлять собой свойство объекта налогообложения, поскольку является лишь его частью, к которой применяется налоговая ставка.

7. Обосновывается наличие прямых и обратных связей налоговых юридических фактов и частноправовой сферы в системе целостного имущественно-правового регулирования финансовых отношений при взыскании налоговой недоимки как следствие причинения гражданско-правового вреда. Доказывается, что феномен компенсационной связи налогового и гражданского права реализуется в квалификации налоговой недоимки как публично-правового явления и как юридического факта возникновения гражданско-правового отношения из возмещения вреда в соответствии со ст. 1064 Гражданского кодекса РФ, расширяя пределы эффективности налогово-правового регулирования. Обосновывается, что подобная компенсационная связь налогового и гражданского права происходит в результате взаимосвязи юридических фактов в системе «обратной связи» оценки недоимки как ущерба, причиненного бюджетной системе в виде недополученных

ею денежных средств, вред, который состоит непосредственно в нарушении правил ее функционирования и который должен быть возмещен уплатой пени наряду с уплатой и принудительным взысканием собственно недоимки (сумма неуплаченного налога).

8. Доказывается, что налоговые фактические составы и сложные юридические факты, в ряде случаев играют более важную роль в динамике налогового правоотношения, чем единичные юридические факты. Это обусловлено как спецификой самих налоговых правоотношений, имеющих комплексный характер, с одной стороны, так и необходимостью четкой правовой регламентации процедуры налогообложения законодателем, с другой стороны. Налоговые юридические факты-правоотношения не опосредуют динамику собственно налогового правоотношения самостоятельно, поскольку могут быть элементом фактического состава или сложного юридического факта. В свою очередь, единичные налоговые юридические факты в рамках фактических составов могут влиять на промежуточные результаты налогово-правового регулирования.

9. Обосновывается ведущая роль классификации юридических фактов в налоговой сфере по динамическому признаку на: порождающие, изменяющие и прекращающие.

К числу юридических фактов, порождающих налоговые правоотношения, относятся: нормативный юридический факт; факты регистрационной деятельности налоговых органов; факт появления у налогоплательщика объекта налогообложения.

К числу изменяющих юридических фактов относятся: юридические факты отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита; юридические факты в отношениях распоряжения средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета; юридические факты, связанные с различными способами обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

К прекращающим юридическим фактам относятся факты: исполнения обязанности по уплате налога – добровольного и принудительного; смерть налого-

плательщика – физического лица; ликвидация налогоплательщика-организации; признание недоимки безнадежной ко взысканию и ее списание.

10. Доказано, что предусмотренные налоговым правом юридические факты обладают юридическим свойством порождать конкретное налоговое правоотношение. Нормативные правовые акты, составляющие законодательство о налогах и сборах, принимаемые в установленном процедурно-процессуальном порядке и выполняющие роль юридического факта, своей главной целью имеют оперативное воздействие на налоговые правоотношения.

11. Объект налогообложения, среди прочих видов налоговых юридических фактов, обеспечивает динамику налогового правоотношения в качестве правопорождающего юридического факта. Представляется, что уточнение существующего определения понятия «объект налогообложения» обусловлено его характеристикой как юридического факта и может быть дополнено следующим образом: «Объектами налогообложения признаются обстоятельства, с наличием которых Налоговый кодекс РФ связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога». Предлагаемое изменение позволяет разграничить экономическую и правовую составляющую объекта налогообложения, универсализирует основания возникновения налоговых правоотношений, предупреждает излишнюю казуистичность налогового правотворчества, гармонизирует нормы части первой и части второй Налогового кодекса РФ.

12. Обосновано, что в ряде случаев в основе налогового правоотношения лежат не юридические факты, зафиксированные в гипотезе налогово-правовой нормы, а только предположения о них: презумпции и фикции. Презумпции и фикции как разновидности юридических фактов, которые прямо не предусмотрены гипотезами правовых норм, дают динамику налоговому правоотношению, и с ними закон связывает наступление юридических последствий.

Презумпции выполняют следующие функции в налогово-правовом регулировании: определяют ориентиры для совершенствования и развития законодательства о налогах и сборах; являются одним из способов снижения конфликтности налоговых отношений; способствуют достижению баланса публичных и част-

ных интересов в налогово-правовом регулировании; служат достижению цели осуществления и защиты прав налогоплательщиков; являются одним из способов ограничения негативного усмотрения субъектов налогового правоприменения; определяют правила распределения бремени доказывания при разрешении налоговых споров; в ряде случаев презумпции способствуют преодолению пробелов в налогово-правовом регулировании.

Целью использования фикций в налогово-правовом регулировании как средства юридической техники является оптимизация процедуры налогового правоприменения.

13. В налоговом праве в качестве юридического факта также может рассматриваться пробел. Он порождает правоотношения, связанные с его преодолением и устранением. Пробелы в налоговом праве свойственны ему, как и другим отраслям права. Основным способом преодоления пробелов в налоговом праве является использование аналогии. В целях обеспечения исполнения обязанности налогоплательщиком по уплате налога обоснованным можно признать наличие в налогово-правовом регулировании конструкции «аналогичный налогоплательщик».

14. Основным способом устранения пробелов в налоговом праве является принятие недостающих налогово-правовых норм. В этой связи предлагается следующее уточнение законодательства о налогах и сборах: дополнить статью 3 Налогового кодекса РФ пунктом 8 в следующей формулировке: «В случае отсутствия в законодательстве о налогах и сборах нормы, регулирующей отношения, предусмотренные пунктом 1 статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации, применяется норма, регулирующая сходные отношения, а при отсутствии нормы, регулирующей сходные отношения, применяются основные начала законодательства о налогах и сборах, а также принципы справедливости и презумпции добросовестности».

Теоретическая и практическая значимость исследования. Диссертационное исследование направлено на разработку теории налоговых юридических фактов как нового научного направления исследования финансового права в це-

лом и налогового права в частности, а также развивает отдельные вопросы налоговой юридической фактологии. Основные выводы диссертационной работы могут быть положены в основу последующих научных исследований вопросов фактологической составляющей налогового и финансового права.

Материалы диссертации могут быть использованы в ходе дальнейшего изучения научных проблем налогового и финансового права, в учебном процессе, а также в целях решения задач совершенствования и развития законодательства о налогах и сборах и конкретных вопросов налогового правоприменения.

Методологической основой исследования являются традиционные философские методы познания, как общенаучные, так и частнонаучные. К первой группе методов следует отнести: исторический и диалектический, метод системного подхода, логический, анализа и синтеза, индукцию и дедукцию. К частнонаучным методам – формально-логический и сравнительно-правовой.

Апробация результатов исследования. Диссертация подготовлена и обсуждена на кафедре финансового права ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)». Результаты исследования нашли отражение в публикациях автора, выступлениях на конференциях, круглых столах и научно-практических семинарах по актуальным вопросам финансового и налогового права. В частности: Саратовский юридический форум «Законотворческая политика и правоприменение в современной России», секция «Современный миропорядок и цифровая реальность: правовые новации денежного обращения и вопросы обеспечения финансового суверенитета России». Саратовская государственная юридическая академия. Саратов, 7 июня 2023; Третья ежегодная научно-практическая конференция «Из архаики в XXI век: Юридические понятия и конструкции». Воронежский государственный университет. Воронеж, 30 июня 2023; Пятая ежегодная международная научно-практическая конференция «Из архаики в XXI век: Правовое конструирование». Воронежский государственный университет. Воронеж, 28 мая 2025; международная междисциплинарная научно-практическая конференция «Публичные финансы, публичная власть и государственное управление: историко-правовые и финансово-правовые

аспекты». Воронежский государственный университет. Воронеж, 2 апреля 2025. Автор также принимал участие в научных конференциях за рубежом (Высшая банковская школа, г. Торунь, Польша; Карлов университет, г. Прага, Чехия; Университет Сечени Иштван, г. Дьёр, Венгрия; Гродненский государственный университет им. Янки Купалы, г. Гродно, Беларусь), участвовал в различных практических семинарах по вопросам налогообложения («Дробление бизнеса: налоговые аспекты», Воронеж, 2019; «Юридический форум мастеров», Воронеж, 2020), выступал арбитром в студенческих конкурсах по вопросам налогообложения (открытый конкурс ВГУ по международному налогообложению, Воронеж, 2018; Воронежский региональный конкурс по налогообложению, Воронеж, 2019).

Достоверность и обоснованность результатов диссертационного исследования определяется тем, что рекомендации и положения, сформулированные автором, подтверждены использованием логического метода и метода системного анализа предмета исследования. Достоверность и обоснованность научных выводов и предложений автора достигаются за счет изучения обширного перечня нормативно-правовых актов, связанных с предметом исследования, материалов правоприменительной практики, а также значительного числа доктринальных источников российских и зарубежных авторов; применения научных методов исследования, соответствующих цели и задачам работы; аргументированного и непротиворечивого характера сформулированных в результате научного исследования выводов и предложений.

Структура диссертационного исследования, обусловленная объектом, целью и задачами исследования, включает в себя введение, четыре главы, включающие 12 параграфов, заключение и список использованной литературы и источников.

ГЛАВА 1. ЮРИДИЧЕСКИЕ ФАКТЫ: ПОНЯТИЕ, ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА, ОБЩЕТЕОРЕТИЧЕСКОЕ И НАЛОГОВО-ПРАВОВОЕ ЗНАЧЕНИЕ

1.1. Юридические факты: понятие, основные признаки и особенности в налоговом праве

Система налогов и сборов Российской Федерации постоянно меняется, что проецируется в том числе и на налоговое законодательство. Будучи объемным и динамичным[7], оно должно опираться на нормативные константы, к числу которых в полной мере можно отнести *налогово-правовые юридические факты*. При их возникновении субъекты, наделенные властными полномочиями (государство, налоговые органы РФ), получают право контролировать юридически значимую деятельность участников налоговых правоотношений. Как справедливо отмечает Ю.В. Бабанова, «система юридических фактов, четко очерченных в налоговом законодательстве, своевременно, полно и достоверно установленных в процессе применения права, – одна из важнейших гарантий законности»[8]. Именно через юридические факты предусмотренные нормами права обобщенные модели функционирования субъектов права переводятся в плоскость практической реализации прав и исполнения обязанностей конкретных участников правоотношений.

Разработка концепции юридических фактов в налоговом праве необходима в связи с несоответствием существующего уровня научных знаний[9] потребностям

---

[7] Исследователи сегодня констатируют масштабную эволюцию финансово-правового инструментария. Е.Л. Васянина и С.В. Запольский считают, что «причиной появления альтернативных направлений правового регулирования финансовых отношений явились новые условия функционирования системы мирового хозяйства, которые привели к обходу норм международного права, принципов рыночной экономики и неприкосновенности частной собственности». В налоговом праве, которое, казалось бы, должно отличаться «тотальной регламентацией», «не имеют закрепления в НК РФ такие применяемые на практике инструменты налогового обязательства, как “налоговая реконструкция”, “налоговая оговорка”». См.: *Васянина, Е.Л., Запольский, С.В.* Пути диверсификации правового регулирования финансовых отношений / Е.Л. Васянина, С.В. Запольский // Правовая информатика. 2025. № 2. С. 17-18.

[8] *Бабанова, Ю.В.* Юридические факты в налоговом праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.В. Бабанова. М., 2012. С. 5.

[9] См.: *Васянина, Е.Л.* О правовых средствах осуществления налоговой политики / Е.Л. Васянина // Правовая информатика. 2025. № 1. С. 32-37.

юридической практики[10]. Кроме того, детальная разработка этой научной проблемы расширяет исследовательский потенциал отдельных составляющих теории налогово-правовых юридических фактов[11].

Факт (лат. factum – сделанное, совершившееся) – философское и логико-методологическое понятие, имеющее два основных значения: 1) объективные, реально существующие события, свойства, отношения, связи объектов мира и процессы их измерения; 2) особый класс высказываний – истинных высказываний, достоверность которых строго установлена[12].

Факты в первом из указанных значений являются содержанием их второго проявления. Для фактов как особого класса высказываний характерна *истинность*[13]. О.В. Подгорный, анализируя лексический смысл слов «факт» и «истинный», заключает, что «факт не может быть неистинным, поскольку, если явление в реальной действительности не существует, то мы будем иметь дело не с неистинным фактом, а с отсутствием факта»[14]. Автор отмечает также, что истинность юридических фактов не сводится к процессам их удостоверения или фиксации, которые позволяют установить лишь наличие либо отсутствие фактических обстоятельств. Факт правильнее трактовать как нечто реальное в противоположность вымышленному. П.Л. Лихтер уточняет, что «истина правового феномена следует из его восприятия как реально существующего»[15]. Применительно к вопросу об истинности юридических фактов, очевидно, необходимо прийти к утверждению: «Да, именно этот юридический факт имеет место». Здесь необхо-

---

[10] См.: *Воронежцев, Д.К., Соловьева, В.В.* К вопросу об определении идеальных понятий юридической науки и их влияние на современное российской право / Д.К. Воронежцев, В.В. Соловьева // Вестник науки. 2025. № 3 (84). Т. 5. С. 147-152.

[11] См.: *Рузавин, Г.И.* Методы научного исследования / Г.И. Рузавин. М.: Мысль, 1975. С. 34.

[12] См.: Краткий словарь по философии / под общ.ред. И.В. Блауберга, И.К. Пантина. 4-е изд. М.: Политиздат, 1982. С. 357.

[13] Значение слова «истинный» – заключающий в себе истину. В свою очередь, истина – это то, что соответствует действительности, или правда. Это утверждение или суждение, проверенное практикой и опытом. См.: Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб.: Норинт, 2002. С. 403.

[14] *Подгорный, О.В.* Истинность как признак юридических фактов / О.В. Подгорный // Общество: политика, экономика, право. 2010. № 1. С. 92.

[15] *Лихтер, П.Л.* Концептуальные подходы к пониманию категории «истина» в юридической науке // Вестник РУДН. Серия: Юридические науки. 2025. Т. 29. № 2. С. 320.

димо «обладать полученным в установленном законом порядке достоверным (т.е. основанным на доказательствах, вытекающим из каждого из них в отдельности, сопоставления и оценки их в совокупности) знанием (сведениями, информацией) о факте как событии прошлого»[16].

Факт обладает и свойством *объективности*. «Факт – это отраженное в истинном знании целое, которое отношение образует из объектов»[17].

В различных областях знаний понимание фактов имеет собственную специфику. Ученые достаточно активно изучают факты во многих сферах общественной жизни и формулируют их понятие применительно к той или иной области знаний.

Социальные факты, к примеру, «…характеризуются объективностью, внешностью и принудительностью»[18]. Они выступают в качестве составляющей социальной реальности и могут быть подвержены эмпирическому исследованию.

В бухгалтерском учете, отмечает А.Е. Ковалев, основой являются факты хозяйственной жизни. Наряду с фактами хозяйственной деятельности они составляют более обобщенное понятие «факты экономических процессов»[19].

Исследуя философские факты, О.С. Александрова утверждает, что «в качестве философского факта может выступать идея, и такие философские факты могут развиваться, конкретизироваться»[20]. Философские факты воссоздают отношение субъектов к существующей реальности. Перевод философских категорий «причинность» и «единовременность» в правовую сферу, попытка связать их с правовыми отношениями и нормами юридических предписаний, направленных на регулирование указанных отношений, будет признаваться уже как возникающее

---

[16] *Панченко, В.Ю.* Юридический факт: современное понимание и дидактика преподавания / В.Ю. Панченко // Российская юстиция. 2023. № 12. С. 45.

[17] *Левин, Г.Д.* Факты в междисциплинарных исследованиях / Г.Д. Левин // Философия науки и техники. 2014. № 1. Т. 19. С. 237.

[18] *Конаков, В.А.* Социальные факты Дюркгейма как основа для понимания моральных фактов / В.А. Конаков // International Journal of Humanities and Natural Sciencen. 2024. Vol. 7-3 (94). С. 32.

[19] *Ковалев, А.Е.* Факты и события в бухгалтерском учете / А.Е. Ковалев // Вестник НГУЭУ. 2016. № 4. С. 166. Факты экономических процессов, в свою очередь, это не только факты, произошедшие в самой экономической деятельности, но и те, что непосредственно влияют на эту деятельность, образуют ее окружение, информационное пространство.

[20] *Александрова, О.С.* К вопросу о философских фактах / О.С. Александрова // Вестник военного университета. 2012. № 1 (29). С. 42-43.

правовое отношение[21]. Факт, таким образом, – *феномен реальной действительности, получивший идеологическое воплощение*. Оно, в свою очередь, профилируется в зависимости от той сферы, в которой применяется понятие фактов.

Проблема идентификации юридических фактов *в налоговых отношениях* состоит не в их формальном определении, а в установлении воли налогоплательщика, целей совершения им определенных действий, законодательной интенции и пр. Так, например, разграничение налогового и бухгалтерского учета само по себе порождает двойственность толкования одних и тех же обстоятельств и событий, с одной стороны, для целей налогообложения, с другой – для документирования результатов хозяйственных операций[22].

Особенность юридических фактов в налоговом праве состоит в том, что в качестве фактов признаются частноправовые обстоятельства, квалифицирующиеся в зависимости от отрасли права: заключение брака, переход вещных прав, признание несостоятельности, заключение трудового договора и пр. Показательным примером определения фактических обстоятельств может послужить установление юридического факта в судебном процессе. В Постановлении Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 4 июня 2024 г. № 16АП-1542/24 по делу № А63-24304/2023[23] указано, что «установление состояния неаффилированности субъекта; факта неподконтрольности и отсутствия взаимозависимости ИП Галетова С.В. с ООО “Дом одежды” происходит в соответствии со ст. 30 АПК РФ, ко-

---

[21] См.: *Собиров, С.С., Милов, П.О.* К вопросу понятия и природы юридических фактов / С.С. Собиров, П.О. Милов // Вестник Академии права и управления. 2019. № 3 (56). С. 76.

[22] Судебная практика отражает данное суждение. Постановление АС ПО от 23.12.2022 по делу № А57-27118/2021 ООО «Фабрика вкуса» содержит правовую позицию, согласно которой основанием доначисления налога на прибыль, пени и штрафа послужило неправомерное заявление обществом в составе внереализационных расходов «Списание товаров» на сумму около 40 млн рублей (за счет порчи, боя, естественной убыли, утраты продукции из-за поломки холодильника и пр.). Суд отказал в удовлетворении требования по причине того, что заявитель не представил инспекции акты уничтожения некачественной продукции; выписки из регистров налогового учета по учету товара, списанного в связи с его уничтожением; подтвержденный органом государственной власти документ об отсутствии лиц, виновных в недостаче, хищении. Заявляя в составе внереализационных расходов, в частности, расходы в виде недостачи материальных ценностей, налогоплательщик должен был согласно ст. 265 НК РФ предоставить *документ, удостоверяющий факт отсутствия виновных лиц, выданный уполномоченным органом государственной власти*.

[23] См.: Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 4 июня 2024 г. № 16АП-1542/24 по делу № А63-24304/2023 // СПС КонсультантПлюс.

торой предусмотрено рассмотрение дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение». То есть оценку того, что является юридическим фактом и имеет ли какое-либо обстоятельство юридическое значение, будет осуществлять суд применительно к экономическим и иным обстоятельствам.

Юридический факт[24] является одним из видов фактов в общем смысле, в силу чего обладает всеми их свойствами[25]. Он представляет собой тесную взаимосвязь материального содержания и юридического выражения[26]. Выделение определенных юридических фактов в качестве этапов развития правоотношения зави-

---

[24] Наряду с юридическими фактами В.Б. Исаков выделяет так называемые юридические факторы, т.е. факты «неюридической» сферы – социальной, политической, экономической, духовной и др., положенные в основу правообразования. См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 17. Можно согласиться с И.А. Кузьминым, что юридические факторы пока еще имеют перспективы для научного исследования. Однако бесспорно их влияние на различные правовые категории. И.А. Кузьмин, исследуя воздействие юридических факторов на систему юридической ответственности, заключает, что последняя подвержена влиянию юридических факторов. См.: *Кузьмин, И.А.* Факторы, влияющие на систему юридической ответственности: постановка проблемы / И.А. Кузьмин // Сибирский юридический вестник. 2022. № 3 (98). С. 10-15. О.Д. Третьякова в качестве фактора юридической конвергенции обозначает культуру и говорит о неизбежности юридической аккультурации государств, в частности о влиянии европейских правовых демократических стандартов на правовые системы других стран. См.: *Третьякова, О.Д.* Культура как фактор юридической конвергенции // Юридическая техника. 2016. № 10. С. 308-310. В сфере налогообложения подобные исследования важны в силу того, что, например, на территории ЕАЭС без Таможенного союза и гармонизации налогообложения практически невозможно сформировать единое экономическое пространство и, как следствие, избежать правовых коллизий в законодательстве стран – участниц ЕАЭС. См.: *Мамбеталиев, Н.Т., Кучеров, И.И.* Налоговое право ЕврАзЭС: учебное пособие / Н.Т. Мамбеталиев, И.И. Кучеров. М.: ООО «ЮрИноР-Пресс», 2011. С. 46. Юридические факторы, таким образом, являются элементом более широкого понятия – правообразования, под которым понимается осуществляющийся под воздействием разнообразных факторов общественного развития, получающих преломление в юридически значимых социальных интересах и последующее отражение в правовых идеях, двуединый процесс спонтанного (общесоциального) и планомерно-рационального (правотворческого) формирования системы правовых норм, обеспечивающих упорядоченность общественных отношений. См.: *Придворов, Н.А., Трофимов, В.В.* Правообразование и правообразующие факторы в праве: монография / Н.А. Придворов, В.В. Трофимов. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2019. С. 60.

[25] Правовое значение юридических фактов все же предопределено их философским пониманием. Фактом обычно называют фрагмент действительности, что является начальной ступенью его формирования. На втором этапе формируется такой элемент действительности, который дается человеку для восприятия. Третий этап предполагает формирование понятия «эмпирический факт» как воспринятого и запечатленного, а также оформленного и осмысленного явления действительности.

[26] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 12.

сит как от воли и интересов государства, так и от особенностей отраслевого регулирования отношений.

Р.Х. Миннебаев в зависимости от юридического значения все факты (объективные и субъективные) подразделяет на две большие группы: 1) юридически безразличные факты – не вовлекаемые в процесс правового регулирования общественных отношений и в силу этого не имеющие юридического значения; 2) юридически значимые факты – выполняющие определенную функцию в процессе правового регулирования общественных отношений и как следствие – имеющие то или иное юридическое значение. Причем один и тот же факт в одном отношении может признаваться юридически безразличным, а в другом – юридически значимым[27].

Важность изучения теории юридических фактов отмечает Н.В. Разбейко, который указывает на ее нормативный, правореализационный и социально-экономический аспекты, а также обращает внимание на устойчивые тенденции развития системы юридических фактов. В частности, сохраняющаяся актуальность исследования юридических фактов связана, прежде всего, с тем, что «динамическое развитие новых технических средств свидетельствует о сложностях как при фиксации, так и при удостоверении юридических фактов»[28].

В настоящее время можно отметить следующие объективные предпосылки, указывающие на необходимость всестороннего изучения системы юридических фактов.

1. *Социальные предпосылки.* Формируют массив фактических обстоятельств, создавая благоприятные условия для появления одних юридических фактов и замедляя возникновение других[29]. К ним можно отнести, к примеру, общественные, культурные демографические предпосылки, сложившийся образ жизни насе-

---

[27] См.: *Миннебаев, Р.Х.* К вопросу о понятии юридических фактов / Р.Х. Миннебаев // Юридический мир. 2011. № 3. С. 54-56.

[28] См.: *Разбейко, Н.В.* Актуальность теории юридических фактов / Н.В. Разбейко // Вестник института экономических исследований. 2018. № 2 (10). С. 169.

[29] См.: *Пиголкин, А.С., Головистикова, А.Н., Дмитриева, А.Ю.* Теория государства и права: учебник / А.С. Пиголкин, А.Н. Головистикова, А.Ю. Дмитриева; под ред. А.С. Пиголкина, Ю.А. Дмитриева. М.: Высшее образование, 2008. С. 506.

ления и др. В настоящее время наиболее значимыми являются изменения, вызванные наступлением научно-технического прогресса, цифровизацией всех форм социальных отношений, которые еще 30–40 лет назад упоминались лишь в фантастике.

2. *Специальные предпосылки.* Имеют значение для деятельности правоприменительных органов, поскольку позволяют выявить те условия, в которых формируются и существуют юридические факты. В настоящее время проводится пересмотр традиционного правового уклада под воздействием санкционной политики, разрушения международных подходов в регулировании базисных институтов, реализации доктрины «содержания над формой» и пр.

3. *Организационно-юридические предпосылки.* В их число входит деятельность компетентных государственных органов, должностных лиц, административно-технических работников, которая заключается в фиксации, установлении и удостоверении юридических фактов, придании им определенной законом формы[30].

Как мы уже отмечали выше, в налоговом праве феномен юридического факта во многом формируется в межотраслевых отношениях. Гражданско-правовая сделка порождает множество юридических фактов, имеющих юридическое значение для возникновения, изменения или прекращения налогового обязательства. Однако налоговые последствия частноправового обстоятельства нуждаются в юридическом закреплении в законодательстве о налогах и сборах. Вместе с тем частноправовые факты могут иметь бланкетное регулирование[31]. Так, в решении Ботлихского районного суда Республики Дагестан от 9 октября 2023 г. по делу № 2а-644/2023[32] постановлено, что законодатель, устанавливая в главе 28 НК РФ транспортный налог, связал возникновение объекта налогообложения с фактом

---

[30] См.: Там же.

[31] «Бланкетность выступает в качестве сущностного свойства права, выражает его содержание и перспективы развития». (*Кожокарь, И.П., Кипарисов, Ф.Г.* Бланкетные нормы российского права: монография / И.П. Кожокарь, Ф.Г. Кипарисов; под ред. В.М. Баранова. М.: Проспект, 2024. С. 15). Однако эта характеристика не отвечает критерию определенности налогообложения.

[32] Решение Ботлихского районного суда Республики Дагестан от 09.10.2023 по делу № 2а-644/2023 // СПС КонсультантПлюс.

регистрации транспортного средства на налогоплательщика, что само по себе не может рассматриваться как нарушение прав налогоплательщиков.

Лицо признается плательщиком транспортного налога на основании сведений о транспортных средствах, зарегистрированных в уполномоченных органах, а также о лицах, на которых эти транспортные средства зарегистрированы.

Согласно литературным источникам, основы понимания юридических фактов заложили еще римские юристы, которые, однако, не создали универсальной, обобщенной модели – прототипа юридического факта. Они оперировали лишь отдельными видами юридических фактов: контракт, квазиконтракт, деликт, квазиделикт[33].

В настоящее время вопрос правовой категории «юридический факт» является объектом пристального внимания ученых не только в области общей теории права, но и отраслевых юридических наук (в том числе финансового права и др.).

Можно привести следующие определения понятия юридического факта, сформулированные учеными-теоретиками. Юридические факты – это «определенные жизненные обстоятельства (условия, ситуации), с которыми норма права связывает возникновение, прекращение или изменение правоотношений»[34]. Встречается также и несколько иное определение понятия «юридический факт»: «…установленное или юридически сконструированное в предусмотренном позитивным правом порядке конкретное обстоятельство, влекущее правовые последствия в виде возникновения, изменения и прекращения правоотношений»[35]. Как видно, в предложенной формулировке автор избегает использования словосочетания «жизненное обстоятельство» по причине того, что юридические факты – это не социальные факты, не факты общественной жизни, а основания, подверженные, в первую очередь, государственно-правовой логике установления, кон-

---

[33] *Албогачиев, А.А., Гандалоев, Р.Б., Галаева, М.И.* Становление представлений о юридических фактах / А.А. Албогачиев, Р.Б. Гандалоев, М.И. Галаева // Образование и право. 2021. № 7. С. 70-76.

[34] Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М.: Юрист, 1999. С. 496.

[35] *Панченко, В.Ю.* Юридический факт: современное понимание и дидактика преподавания // Российская юстиция. 2023. № 12. С. 47-48.

струирования и опровержения с применением действующего процессуального порядка. Действительно, не все жизненные обстоятельства приобретают свойство юридического факта. В одних общественных отношениях такие обстоятельства имеют значение, в других – нет. Жизнь – непрерывная цепь разнообразных фактов, явлений, действий, случаев, событий, но не все из них приобретают юридическое значение, а только такие, которые затрагивают наиболее существенные интересы общества, входят в сферу правового регулирования и могут повлечь за собой известные правовые последствия[36]. Е.В. Титов утверждает, что ключевую роль «для квалификации определенного явления в качестве юридического факта играет не столько существование данного явления, сколько признание его правом. Юридический факт – это признанный правом факт, то, что считается существующим. Признание же факта юридическим происходит путем наделения его юридическим эффектом»[37].

Наиболее распространенным определением юридического факта является определение его все-таки как «*конкретного жизненного обстоятельства, с которым норма права связывает возникновение, изменение и прекращение правоотношений*»[38]. Проанализировав достаточно обширный объем общетеоретиче-

---

[36] См.: Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М.: Юрист, 1999. С. 496.

[37] См.: *Титов, Е.В.* Понятие юридического факта / Е.В. Титов // Exjure. 2018. № 4. С. 12-13.

[38] См.: *Комаров, С.А.* Общая теория государства и права в схемах и определениях / С.А. Комаров. СПб.: Издательство юридического института (Санкт-Петербург), 2001. С. 49; *Смоленский, М.Б.* Теория государства и права / М.Б. Смоленский. Ростов н/Д.: Феникс, 2005. С. 189; Теория государства и права. Курс лекций / под ред. М.Н. Марченко. М.: Издательство «Зерцало», 1998. С. 397; *Малько, А.В.* Теория государства и права в вопросах и ответах: учебно-методическое пособие / А.В. Малько. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. С. 186; *Лазарев, В.В., Липень, С.В.* Теория государства и права: учебник для вузов / В.В. Лазарев, С.В. Липень. М.: Издательство «Спарк», 1998. С. 298; *Венгеров, А.Б.* Теория государства и права: учебник для вузов / А.Б. Венгеров. М.: Новый юрист, 1998. С. 483; *Пиголкин, А.С., Головистикова, А.Н., Дмитриев, Ю.А.* Теория государства и права: учебник / А.С. Пиголкин, А.Н. Головистикова, А.Ю. Дмитриева; под ред. А.С. Пиголкина, Ю.А. Дмитриева. М.: Высшее образование, 2008. С. 504; Теория государства и права: учебник для вузов / под ред. М.М. Рассолова, В.О. Лучина, Б.С. Эбзеева. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2001. С. 320; *Кашанина, Т.В., Кашанин, А.В.* Российское право: учебник для вузов / Т.В. Кашанина, А.В. Кашанин. М.: Норма, 2005. С. 95; *Чашин, А.Н.* Теория государства и права: учебник / А.Н. Чашин. М.: Издательство «Дело и Сервис», 2008. С. 309; *Рассолов, М.М., Малахов, В.П., Иванов, А.А.* Актуальные проблемы теории государства и права: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / М.М. Рассолов, В.П. Малахов, А.А. Иванов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2010. С. 256; *Лукьянова, Е.Г.* Теория права и государства. Вве-

ской литературы, мы можем заключить, что определение понятия «юридический факт» достаточно статично. Авторские позиции по данному вопросу практически идентичны и не подвержены временным изменениям.

Представляется, что из определения следует исключить отсылку к сфере жизненных обстоятельств, так как сроки, природные явления, презумпции, искусственные конструкции и т.п. являются не жизненными, а иными обстоятельствами, с которыми законодатель (или правоприменитель) связывает возникновение, изменение или прекращение правовых отношений.

Стоит отметить, что существуют так называемые «знаковые» юридические факты для тех или иных отраслей права (факт заключения брака в семейном праве; совершение преступления в уголовном праве; заключение договора в гражданском праве)[39]. Для налогового права значимы, к примеру, такие юридические факты, как *появление у налогоплательщика объекта налогообложения* и *факт уплаты налога*. Хотя одно и то же имущество может быть предметом договора в гражданском праве и объектом налогообложения в налоговом праве, гражданским правом и налоговым правом будут востребованы различные правовые характеристики одного и того же объекта (например, рыночная цена в гражданском праве и кадастровая стоимость в налоговом праве).

Наряду с термином «юридический факт» в теории права применяется также обобщенный термин «предпосылки возникновения правоотношения», определяе-

---

дение в естественно-правовой курс: учеб. пособие / Е.Г. Лукьянова. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2011. С. 94; *Лукьянова, Е.Г.* Проблемы теории государства и права: учебник для магистратуры / Е.Г. Лукьянова. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2021. С. 156; *Дмитрук, В.Н.* Теория государства и права: учеб. пособие / В.Н. Дмитрук. 3-е изд., стер. М.: Новое знание, 2006. С. 111; Актуальные проблемы права: учебник для магистрантов / под ред. В.Л. Кулапова. Саратов: Изд-во Сарат. гос. юрид. акад., 2021. С. 391-392; *Сорокин, В.В*. Теория права и государства: учебник / В.В. Сорокин. М.: Проспект, 2023. С. 319; *Шафиров, В.М.* Теория права: человекоцентристский подход: научное, учебное, практикоориентированное пособие / В.М. Шафиров. М.: Проспект, 2024. С. 201.

[39] Приведенные в качестве примеров юридические факты различных отраслей права можно, вероятнее всего, характеризовать как сложные юридические факты.

мые как условия или факторы[40], порождающие правоотношения. Они подразделяются на материальные (общие) и юридические (специальные).

К *материальным предпосылкам* относятся жизненные интересы и потребности человека, под влиянием которых люди вступают в соответствующие правоотношения. Особенно важное значение материальные предпосылки приобретают в контексте дефинитивной неопределенности, оценочности обязательств и т.д.

В самом широком смысле под материальными предпосылками понимается система социально-экономических, культурных и иных обстоятельств, обусловливающих объективную необходимость правового регулирования тех или иных общественных отношений. К материальным предпосылкам можно отнести также наличие объекта правоотношения (то, по поводу чего лица вступают в данные юридические связи), не менее двух субъектов (ибо само с собой лицо вступать в правоотношение не сможет) и соответствующее поведение участников правоотношения.

К *юридическим предпосылкам* относятся: 1) норма права; 2) правосубъектность; 3) юридический факт (как реальное обстоятельство). Утверждается, что без данных предпосылок правоотношение невозможно[41].

Заслуживает пристального внимания точка зрения А.В. Полякова относительно общетеоретического значения юридических фактов. Ученый отмечает, что правовые отношения – не статичные явления. Возникая в определенный момент, они могут претерпевать существенные изменения в ходе своего функционирования и рано или поздно прекращают существование. Основанием для возникновения, изменения или прекращения правовых отношений являются разнообразные правовые (юридические) факты. А.В. Поляков также обращает внимание на то, что основная масса теорий исходит из этатистского правопонимания, когда динамика правовых отношений связывается только с общенормативными установле-

---

[40] См.: *Сорокин, Ю.Ю*. Социальное поведение как правообразующий фактор / Ю.Ю. Сорокин // Аграрное и земельное право. 2025. № 4. С. 35. Автор считает, что «в основе происхождения и существования права лежит именно социальное поведение».

[41] См.: *Малько, А.В.* Теория государства и права в вопросах и ответах: учебно-методическое пособие / А.В. Малько. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. С. 176-177.

ниями определенных жизненных обстоятельств, наличие или отсутствие которых и вызывает возникновение, изменение или прекращение правовых отношений.

Можно дополнить, что А.В. Поляков предлагает рассматривать юридические факты в широком и в узком смысле[42]. Правовые факты в широком смысле будут включать факты нормативные и ненормативные, а в узком смысле – индивидуально-нормативные и ненормативные. Юридический факт (в узком смысле) – это определенное жизненное обстоятельство, с которым норма права связывает возникновение, изменение или прекращение правового отношения. Конкретные юридические факты (юридические факты в узком смысле) вместе с юридическими нормами определяют содержание прав и обязанностей участников правовых отношений[43].

В налоговых отношениях юридические факты имеют юридическое значение только при их надлежащем оформлении и удостоверении (это документы, справки, акты и т.д.)[44]. Значение юридических документов состоит в подтверждении определенных обстоятельств (рождение и смерть, заключение и расторжение брака и др.).

---

[42] Философским объяснением данного правового подхода является следующее научное суждение Густава Радбруха. Следствием одновременности позитивной и нормативной природы права является понятие правовой нормы (Rechtssatz), и с ней – понятие ее составных частей (элементов): априорно, то есть заранее можно сказать, что нет правовой нормы без предмета ее регулирования, равно как и то, что предмет регулирования и саморегулирование должны включать в себя фактический состав (Tatbestand) и правовые последствия. См.: *Радбрух, Густав*. Философия права / Густав Радбрух; пер. с нем. М.: Междунар. отношения, 2004. С. 47.

[43] См.: *Поляков, А.В.* Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: учебник / А.В. Поляков. 2-е изд. исправл. и доп. М.: Проспект, 2016. С. 751-752.

[44] Перечисленные документы являются *юридическими документами*. Отмечаются следующие их признаки: это разновидность документов в общесмысловом их значении; как правило, они содержит в себе правовую информацию; наличие обязательных реквизитов; юридическая сила и юридическое значение; создаются в процессе юридической деятельности; являются элементом правового регулирования; фиксируют и передают информацию; являются средством укрепления законности и правопорядка. Юридические документы имеют *широкое* и *узкое* значение. Юридические документы в узком смысле – это документы, подготовленные в рамках процессуальной деятельности, а в широком смысле – они выходят за рамки юридического процесса. См.: *Каргин, К.В.* Юридические документы / К.В. Каргин; науч. ред. В.А. Толстик. М.: Юристъ, 2008. С. 14-44. Классификация юридических документов в широком смысле охватывает весь массив юридических документов: нормативные правовые акты, решения судебных органов, административные акты, договороры. См.: *Чертков, Н.Н.* Виды юридических документов. Юридическая наука и практика / Н.Н. Чертков. 2025. № 2. С. 45.

Требование к форме документов нашло свое оригинальное выражение и в судебной практике, когда суд применил к иску требования соблюдения стандарта оформления документа. Так Арбитражный суд Краснодарского края Определением от 8 апреля 2024 г. по делу А32-18557/24[45] оставил исковое заявление без движения по причине несоблюдения требований ГОСТ 7.0.97-2016[46].

В.Н. Протасов, в свою очередь, отмечает, что юридические факты нуждаются в более подробной характеристике. По его мнению, в современной учебной литературе в основном уделяют внимание классификации юридических фактов, а само понятие остается в тени. Авторы, как правило, ограничиваются определением юридического факта, которое формулируется практически единообразно и звучит следующим образом: «Юридические факты – это конкретные жизненные обстоятельства, с которыми нормы права связывают возникновение, изменение или прекращение правовых отношений»[47]. Представляется, что в развитие суждений В.Н. Протасова необходимо проводить дальнейшие исследования юридических фактов с позиции познания их отраслевых (подотраслевых) особенностей, в нашем случае – налогово-правовых.

Для признания юридического значения фактов в налоговых отношениях требуется определить в порядке обратной связи законодательную интенцию в формировании налоговой нормы, цель и волю налогоплательщика, контекст правоприменения, соответствующую модель поведения как самого налогоплательщика, так и его контрагентов (институт налоговой реконструкции). Отсутствие надлежащей правовой регламентации в обозначенной сфере размывает предмет

---

[45] Определение Арбитражного суда Краснодарского края от 08.04.2024 по делу А32-18557/24 // СПС КонсультантПлюс.

[46] См.: ГОСТ 7.0.97-2016 «Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Организационно-распорядительная документация. Требования к оформлению документов» (утв. и введен в действие приказом Росстандарта от 08.12.2016 № 2004-ст).

[47] См.: *Протасов, В.Н.* Теория права и государства: краткий курс лекций / В.Н. Протасов. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2014. С. 113.

налогового права и создает перспективы альтернативного правового регулирования[48].

В своем решении Советский районный суд г. Махачкалы Республики Дагестан от 21 ноября 2023 г. по делу № 2а-7284/2023[49] указал, что юридическим фактом, свидетельствующим о возникновении объекта обложения транспортным налогом, являются сведения о регистрации транспортного средства за конкретным лицом (физическим или юридическим), представленные налоговому органу соответствующим уполномоченным государственным органом. То есть юридические факты расширяются и «вовлекают» в порядок квалификации обстоятельства, субъектов, канал и способ передачи данных, а также сами данные.

Кроме того, чтобы установить и классифицировать факты по видовому значению и правовым последствиям для налоговых отношений, часто требуется соблюдать установленные процессуальные правила[50]. Так, в пп. 2 и 6 Информаци-

---

[48] Аргументация о приоритете в пользу бюджета в таких отношениях недопустима. См.: *Чуряев, А.В.* О практике «трансформации» налоговых отношений в гражданско-правовые / А.В. Чуряев // Налоговед. 2016. № 9. С. 35.

[49] Решение Советского районного суда г. Махачкалы Республики Дагестан от 21.11.2023 по делу № 2а-7284/2023 // СПС КонсультантПлюс.

[50] С момента принятия НК РФ налоговый процесс относится к числу актуальных налогово-правовых понятий. Можно отметить определенное единодушие ученых о важности процессуальной составляющей налогово-правового регулирования. См.: *Иванова, В.Н.* Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе НК РФ / В.Н. Иванова // Юрист. 2001. № 2. С. 67-70; *Демин, А.В.* Налоговый процесс: между широким и узким подходом / А.В. Демин // Современное право. 2010. № 9. С. 124-127; *Деготь, Б.Е.* Налоговые процессуальные нормы / Б.Е. Деготь // Налоги и налогообложение. 2006. № 1. С. 33-38; *Его же.* Понятие налогового процесса / Б.Е. Деготь // Закон и право. 2005. № 3. С. 54-55; *Хамзина, Р.Р.* Налоговый процесс как вид юридического процесса / Р.Р. Хамзина // Налоги. 2009. № 5. С. 33-37; *Давыдова, М.В., Пантелеев, А.И.* Понятие и предмет налогового процессуального права / М.В. Давыдова, А.И. Пантелеев // Финансовое право. 2006. № 3. С. 12-16; *Глазунова, И.В.* Налоговый процесс: подходы к определению понятия / И.В. Глазунова // Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины / отв. ред. Д.В. Винницкий. СПб.: Издательский дом С.-Петерб. гос. ун-та, Издательство юридического факультета СПбГУ, 2006. С. 186-193; *Сащихина, Т.Ю.* Понятие и признаки налогово-правовых процедур / Т.Ю. Сащихина // Финансовое право. 2005. № 11. С. 7-11; *Якушкина, Е.Е.* Проблемы налогового процессуального права / Е.Е. Якушкина // Финансовое право. 2007. № 4. С. 27-29; *Березин, М.Ю.* Система налогового процесса / М.Ю. Березин // Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал. 2019. № 7. С. 64-67; *Его же.* Введение в налоговый процесс нового налогово-проверочного мероприятия в виде очной ставки / М.Ю. Березин // Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал. 2024. № 1. С. 32-37; *Крохина, Ю.А.* Пресекательные сроки в налоговом процессе / Ю.А. Крохина // Вестник Московского университета. Сер. 11, Право. 2023. Т. 64. № 4. С. 39-52. Вместе с тем законодатель не всегда стремится обеспечить процессуальную составляющую налогово-правового ре-

онного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 февраля 2004 г. № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение»[51] закреплено, что если между сторонами правоотношения возникли разногласия по поводу исполнения обязанности одной из сторон данного правоотношения, то такие разногласия не подлежат рассмотрению в арбитражном суде в порядке особого производства. Их следует рассматривать как спор о праве, что порождает иной порядок установления юридического факта и его формальных и содержательных признаков.

Заслуживает внимания изложение общетеоретических основ юридических фактов С.С. Алексеевым. Автор отмечает особую важность системы категорий общей теории права. По его мнению, всякая развитая наука, в особенности фундаментальная, характеризуется тем, что ее содержание образует система связанных между собой, скоординированных основных, узловых понятий – категорий[52]. С.С. Алексеев в учебнике по общей теории права обращается к исследованию юридических фактов через призму различных научных проблем.

1. Юридические факты рассматриваются с точки зрения их места в механизме правового регулирования[53].

2. Юридические факты исследуются как условия, т.е. фактические обстоятельства, при наступлении или ненаступлении которых норма права вступает в действие; данные условия содержатся в гипотезе нормы-предписания[54].

3. Соотношению юридических фактов и фактических составов посвящен самостоятельный раздел учебника[55].

гулирования, что не способствует реализации и защите прав налогоплательщиков. Институт налогового процесса известен также зарубежному праву. См.: *Полльсон, Р.* Введение в шведское налоговое право / Р. Полльсон; пер. со швед.; под ред. Д.В. Винницкого. М.; Екатеринбург : Полиграфист, 2006. 167 с.

[51] Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение: информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.02.2004 № 76 // СПС КонсультантПлюс.

[52] См.: *Алексеев, С.С.* Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 23.

[53] См.: Там же. С. 267-286.

[54] См.: Там же. С. 307-308.

[55] См.: Там же. С. 401-426.

Юридический факт как правовой феномен уже достаточно прочно вошел в научный оборот. Среди прочих теоретических исследований, предмет которых – юридические факты, поистине культовой стала монография В.Б. Исакова «Юридические факты в советском праве»[56]. В указанной работе впервые представлено комплексное исследование теории юридических фактов. Концепции, обоснованные В.Б. Исаковым, получили дальнейшее развитие как в теоретической правовой науке, так и в отдельных отраслевых дисциплинах. В.Б. Исаков дает обзор юридических фактов через два, на его взгляд, существенных признака. Юридические факты – это: 1) «конкретные жизненные обстоятельства, элементы объективной социальной действительности»; 2) «обстоятельства, признанные нормами права, прямо или косвенно отраженные в законодательстве»[57].

Вместе с тем в общетеоретических работах не исследуются отраслевые особенности квалификации юридических фактов в соответствующих правоотношениях. Такие доктрины, как концепт бенефициарной собственности, доктрины налоговой выгоды, «снятия корпоративной вуали», доминирование цели над формой и пр., установили отдельный порядок определения значения и видовых характеристик соответствующего обстоятельства.

Значительный вклад в развитие доктрины юридических фактов внесла также работа В.Н. Синюкова «Юридические факты в системе общественных отношений»[58]. Автор говорит о необходимости дифференциации общего понятия юридического факта, которое следует рассматривать в двух взаимосвязанных качествах. С одной стороны – само реальное событие или действие, описанное законодателем в норме права. С другой – собственно юридический факт, выступающий как юридическая модель явления. Такая трактовка позволяет учитывать осо-

---

[56] *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017.

[57] *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 10.

[58] *Синюков, В.Н.* Юридические факты в системе общественных отношений: дисс. … канд. юрид. наук / В.Н. Синюков. Свердловск, 1984. 194 с.

бенности правового регулирования общественных отношений, его динамику, внутренние связи[59].

Сложность в том, что, с одной стороны, как в общетеоретическом, так и отраслевом налоговом аспекте юридические факты налогового права необходимо отличать от условий (предпосылок) их возникновения. Так, договор как частноправовой акт является предпосылкой формирования дохода, являющегося юридическим фактом для налогообложения. С другой стороны, в некоторых налоговых отношениях сами сделки порождают налоговые последствия (совокупность сделок займа в течение налогового периода порождает налоговый показатель по процентной ставке для обложения налогом на прибыль: сопоставимые условия сделки). То есть условия возникновения соответствующих юридических фактов тоже могут являться юридическими фактами. Хотя налоговые юридические факты приобретают юридическое значение при прямом регулировании налоговым законодательством.

Весьма значимой для финансово-правовой (налогово-правовой) науки является диссертация Ю.В. Бабановой «Юридические факты в налоговом праве»[60]. Представляется ценным исследование автором юридических фактов именно как категории налогового права, а также обращение к вопросам установления и доказывания юридических фактов в налоговом праве. Ю.В. Бабанова классифицировала юридические факты в правовом регулировании налоговых отношений на три вида: 1) основания возникновения налоговых правоотношений; 2) основания изменения налоговых правоотношений; 3) основания прекращения налоговых правоотношений. В данном научном исследовании сделан акцент именно на динамической роли юридических фактов применительно к налоговому правоотношению.

Вместе с тем в указанной работе не нашли места отраслевые особенности формирования юридического факта и оценки значения юридического факта одной отрасли для другой (налогового права). Так, при общем запрете ст. 11 НК РФ трансформации понятий и терминов частноправовых отраслей в налоговом праве

---

[59] См.: Там же. С. 42.

[60] *Бабанова, Ю.В.* Юридические факты в налоговом праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.В. Бабанова. М., 2012. 23 с.

их содержательный аспект имеет не всегда одинаковое значение. В зависимости от субъектного состава могут меняться оценочные значения; фактическая цена сделки может изменяться для целей налогообложения, но оставаться той же для бухгалтерского учета; процентная ставка по одной сделке займа в налоговый период может измениться при квалификации другой сделки в скрытые дивиденды и пр.

В налоговом праве сохраняются потребности и перспективы научного анализа и теоретического обоснования вопросов, связанных с изучением юридических фактов и фактических составов (как уже говорилось, этой проблеме посвящен раздел учебника С.С. Алексеева). Несмотря на важную роль в механизме налогово-правового регулирования, юридические факты все же не получают должного воплощения в законодательстве о налогах и сборах, что не только вызывает сложности научного анализа налогового правоотношения в целом, но и порождает некоторые препятствия в налоговом правоприменении.

Для целей настоящего научного исследования необходимо выяснить, какое воплощение получили юридические факты в НК РФ и иных актах законодательства о налогах и сборах.

Анализ законодательства о налогах и сборах показывает, что в нем не содержится понятия «юридический факт»; последнее является доктринальным[61]. Однако в законодательстве о налогах и сборах используются более узкие или смежные термины: «основание» («обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии *оснований*, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах» – ст. 44 НК РФ); «обстоятельство» («объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное *обстоятельство*, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по

[61] Однако учеными также отмечается и важное практическое значение налогово-правовых юридических фактов. Например, отмечается, что предмет доказывания по делу о налоговом правонарушении включает, наряду с прочими обстоятельствами, обстоятельства, влекущие возникновение, изменение и прекращение налоговой обязанности. См.: *Слесарев, С.А.* Доказывание по делу о налоговом правонарушении: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / С.А. Слесарев. Омск, 2009. С. 8.

уплате налога» – ст. 38 НК РФ); «факт» («лицо, совершившее налоговое правонарушение, вправе в случае несогласия с *фактами*, изложенными в акте, а также с выводами и предложениями должностного лица, обнаружившего *факт* налогового правонарушения, в течение одного месяца со дня получения акта представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по отдельным его положениям» – ст. 101.4 НК РФ)[62]. Можно заключить, таким образом, что в законодательстве о налогах и сборах имеют место ссылки на те или иные «основания», «обстоятельства» и «факты», которые выступают предпосылками возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений.

Д.Т. Сапаров отмечает, что «в науке встречаются такие редкие события и явления, познание которых легче становится при помощи частных методологий, применяемых только в одной конкретной области знаний…»[63].

В налоговом праве значительный объем обстоятельств, с которыми связано возникновение и развитие налогового обязательства, находится в сфере частноправовых отношений: сделки, регистрация вещных прав, состояние родства, несостоятельности, регистрации юридического лица и индивидуального предпринимателя и пр. Налоговое законодательство для квалификации факта и установления налоговой обязанности вводит особые институты: расчет по сделке – выручка или прибыль; регистрация прав собственности – реализация; имущество – товар; объект налогообложения и пр. Проблема заключается в идентификации тех или иных обстоятельств как налоговых юридических фактов в конкуренции с их идентификацией как явления иных (чаще – частноправовых) отраслей права.

Юридический факт может быть предметом межотраслевой квалификации как самостоятельное обстоятельство, доказываемое в судебном процессе. Так, По-

---

[62] Обратим внимание, что в других нормативно-правовых актах термин «юридический факт» также не обнаруживается. В гражданском законодательстве (ст. 8 ГК РФ) содержится перечень оснований возникновения гражданских прав и обязанностей. В трудовом законодательстве (ст. 16 ТК РФ) перечислены основания возникновения трудовых отношений. Статья 8 УК РФ в качестве основания уголовной ответственности устанавливает совершение деяния, содержащего все признаки состава правонарушения. Вместе с тем, не каждый вид законодательства имеет нормы, касающиеся оснований возникновения «отраслевых» правоотношений. К примеру, такие нормы отсутствуют в Земельном кодексе РФ и Бюджетном кодексе РФ.

[63] *Сапаров, Д.Т.* Схожие факты в истории и политологии / Д.Т. Сапаров // Вестник науки и образования. 2021. № 14-1 (117).

становлением Арбитражного суда Поволжского округа от 10 марта 2023 г. № ФО6-1168/23 по делу А57-9076/22[64] разрешен вопрос по требованию заявителя об установлении факта своевременной оплаты авансового платежа за 3 квартал 2013 г., факта своевременности оплаты земельного налога в налоговом периоде 2013 г., факта умышленного ухудшения положения налогоплательщика при исчислении и принудительном взыскании сумм земельного налога за 2013 г.; Решением Арбитражного суда Приморского края от 11 апреля 2023 г. по делу № А51-1241/2023[65] установлен факт утраты возможности взыскания задолженности по земельному налогу за 2015 г.

Признаки юридических фактов. Углубленному и детальному исследованию юридических фактов может способствовать выявление их признаков. Охарактеризуем признаки юридических фактов.

1. Придание юридическому факту юридической силы – исключительная прерогатива государства. Высокий удельный вес регулирования в финансовом праве «по юридическим фактам» обусловлен, «в конечном итоге, властной природой отношений, возникающих в сфере финансовой деятельности государства, а также в праве как таковом, и как результат – преобладанием в таком регулировании позитивных обязываний»[66]. Позитивное обязывание определяется как правовое предписание, опосредующее поведение лиц, признаваемое государством необходимым и должным[67].

ФНС РФ разъяснила, что бремя доказывания размера документально не подтвержденных операций с лицом, осуществляющим фактическое исполнение по сделке, лежит на налогоплательщике[68]. На налогоплательщика, таким образом,

---

[64] См.: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.03.2023 № ФО6-1168/23 по делу А57-9076/22. URL: hppt: \www. sudact\ (дата обращения: 28.03.2025).

[65] См.: Решение Арбитражного суда Приморского края от 11 апреля 2023 по делу № А51-1241/2023 // СПС КонсультантПлюс.

[66] См.: *Карасева, М.В.* Финансовое правоотношение / М.В. Карасева. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997. С. 155.

[67] См.: *Омелехина, Н.В.* Позитивное обязывание в финансовом праве: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / Н.В. Омелехина. Новосибирск, 2015. С. 13.

[68] Письмо ФНС РФ от 10 марта 2021 № БВ-4-7/3060@ «О приктике применения ст. 54.1 Налогового кодекса РФ» // СПС КонсультантПлюс.

в данном налоговом отношении возложена обязанность обязательного активного поведения.

Из другого примера видно, что препятствием для исполнения своих обязанностей налогоплательщиком может стать нарушение действующего законодательства налоговым органом. Так, в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 16 января 2020 г. № Ф09-9127/19 по делу № А76-15894/2019 указано следующее. Налогоплательщиком должны быть представлены сведения и документы, позволяющие установить указанное лицо и параметры спорной операции. Поскольку такие сведения, а также подтверждающие их документы должны быть проверены и оценены в рамках соответствующих контрольных мероприятий, то их предоставление должно производиться в ходе налоговой проверки, при представлении возражений на акт налоговой проверки. Общество было привлечено к ответственности по п. 2 ст. 126 НК РФ за непредоставление налоговому органу запрошенных сведений. В соответствии с п. 4 ст. 93.1 НК РФ инспекцией сформировано требование о предоставлении документов за определенный период в отношении организации (контрагента организации), а также письменных пояснений в ее адрес в случае, если общество не является первичным поставщиком товаров, работ, услуг. После истечения срока исполнения требований инспекция проинформировала общество, что документы истребовались в рамках камеральной проверки. Суд удовлетворил заявленные обществом требования: пусть и ошибочно, но отсутствие в требовании указания на конкретное мероприятие налогового контроля, а также информации о конкретной сделке позволило обществу прийти к выводу о несоответствии требования и поручения п. 2 ст. 93.1 НК РФ и отказаться от его выполнения[69].

2. Юридические факты имеют правовое значение лишь в том случае, если они надлежащим образом оформлены и удостоверены. Для юридических фактов важно полное и четкое закрепление в правовой норме. Все юридические факты также должны быть *исчерпывающе* определены в норме права. Юридические фак-

[69] См.: Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.01.2020 № Ф09-9127/19 по делу № А76-15894/2019 // СПС КонсультантПлюс.

ты подлежат фиксации в установленном законодательством процедурно-процессуальном порядке. Главное свойство – образование правовых последствий – юридические факты приобретают в связи с изданием правовой нормы. Как отмечает В.Н. Протасов, «юридические факты – это общественно-юридическое явление»[70]. Существуют разнообразные жизненные обстоятельства, однако юридическими фактами являются лишь те, которые попали в сферу правового регулирования.

3. Юридические факты вызывают изменения правоотношения. Появление реальных юридических фактов обусловливает реализацию предписаний правовых норм – абстрактных правил поведения, вследствие чего идеальная модель правового регулирования переходит в действительную плоскость правоотношения. И.В. Кутюхин рассматривает связь юридического факта и правоотношения как нормативно-логическую, которая раскрывается через причину – юридический факт и следствие – правоотношение[71]. Создавать правовые последствия юридические факты способны только совместно с правовыми нормами. Юридические факты – «триггер» к действию нормы права. В то же время юридические факты выступают связующим звеном между нормами права и правоотношениями.

4. Юридические факты занимают самостоятельное место в механизме правового регулирования, поскольку составляют необходимое звено в переходе от государственного нормативного регулирования общественных отношений к индивидуальному, поднормативному регулированию через предусмотренные в нормах права субъективные права и корреспондирующие им юридические обязанности. Однако в силу своей глубины и абстрактности они менее всего очевидны при выявлении роли того или иного компонента в механизме правового регулирования[72].

---

[70] *Протасов, В.Н.* Теория права и государства: краткий курс лекций / В.Н. Протасов. 5-е изд. перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2014. С. 113.

[71] См.: *Кутюхин, И.В.* О связи юридического факта и правоотношения / И.В. Кутюхин // Ленинградский юридический журнал. 2006. № 2 (72). С. 41.

[72] См.: *Зинченко, С.А.* Юридические факты в механизме правового регулирования / С.А. Зинченко. М.: ВолтерсКлувер, 2007. С. 18.

5. Практическое значение юридических фактов состоит в том, что они, с одной стороны, могут выступать в качестве доказательства, а с другой – зачастую сами подлежат доказыванию[73]. О.В. Смолина утверждает, что факты, содержащиеся в мотивировочной части решения налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки, устанавливаются налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки[74]. В процессе доказывания важны *доказательственные факты*, имеющие значение именно в данном споре.

6. Юридические факты имеют важное значение как для законотворческой деятельности, так и для практики налогового правоприменения. В ряде случаев в правоприменительной деятельности возникают фактологические дилеммы. Субъект налогового правоприменения должен быть не только нацелен на установление всех необходимых для разрешения дела юридических фактов, но и обязан осуществить их достоверную квалификацию.

Неверная правовая оценка совокупности юридических фактов, имеющих значение для дела, порождает риски вынесения неправомерных решений.

7. Юридические факты – обстоятельства, определенным образом выраженные вовне. Другие, не имеющие такого выражения, обстоятельства, не могут иметь значения юридических фактов. Вместе с тем в качестве сложного юридического факта можно рассматривать состав правонарушения. Субъективная сторона правонарушения представлена такими составными элементами, как вина, мотив и цель. Последние не могут быть объективированы в реальной действительности.

---

[73] В настоящее время теория доказательств имеет достаточно высокий уровень разработанности. См.: *Вышинский, А.Я.* Теория судебных доказательств в советском праве / А.Я. Вышинский. М.: Издательский Дом «Городец», 2022. 352 с.; *Шейфер, С.А.* Доказательства и доказывание по уголовным делам: проблемы теории и правового регулирования / С.А. Шейфер. М.: НОРМА, 2008. 240 с.; *Треушников, М.К.* Судебные доказательства / М.К. Треушников. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ОАО «Издательский дом “Городец”», 2005. 288 с.; *Решетникова, И.В.* Доказательственное право Англии и США / И.В. Решетникова. 3-е изд., перераб. и доп. М.: «Издательский дом “Городец”», 2021. 320 с. Вопросы доказательств и доказывания исследуются и в налоговом праве. См.: *Сафарова, Е.Ю.* Доказательства в налоговых спорах / Е.Ю. Сафарова. М.: Бератор-Паблишинг, 2007. 304 с.; *Смолина, О.В.* Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография / О.С. Смолина. М.: НОРМА, 2015. 176 с.

[74] См.: *Смолина, О.В.* Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография / О.С. Смолина. М.: НОРМА, 2015.С. 9.

8. В ряде случаев в роли юридических фактов могут выступать не конкретные фактические обстоятельства, а предположения о них. К числу таких предположений можно отнести правовые презумпции и правовые фикции. Презумпция – это подтвержденное правоприменительной практикой предположение о наличии или отсутствии юридически значимых явлений. Фикция – это несуществующее явление или событие, признанное в установленных юридических процедурах существующим[75].

Признаки (особенности) юридических фактов определяются также *отраслевой (подотраслевой) спецификой*. Динамика существующих видов отраслевых правоотношений имеет многообразные предпосылки. Поэтому полезным с научной точки зрения будет исследование их отличий.

В налоговых процессуальных отношениях, к примеру, чаще всего возникает конкуренция способов защиты прав с точки зрения определения категории процессуального обращения и предмета доказывания. Так, в Решении Арбитражного суда Приморского края от 11 апреля 2023 г. по делу № А51-1241/2023[76] суд полагал, что, формулируя предмет спора как установление юридического факта, заявитель фактически просил суд признать его спорную налоговую обязанность прекращенной, а налоговый орган – утратившим возможность (право) на взыскание, что является спором о праве. То есть квалификация события (истечение срока) как юридического факта осталась за рамками предмета спора, в котором первостепенное значение имело уже развитие правоотношения, порядок исполнения налоговой обязанности и право налогового органа требовать его исполнения.

Интенсивность исследования юридических фактов в отраслях публичного[77] и частного[78] права одинакова.

---

[75] См.: *Лазарев, В.В., Липень, С.В.* Теория государства и права: учебник для вузов / В.В. Лазарев, С.В. Липень. М.: Издательство «Спарк», 1998. С. 300.

[76] См.: СПС КонсультантПлюс.

[77] См.: *Ярков, В.В.* Юридические факты в механизме реализации норм гражданского процессуального права: дисс. … докт. юрид. наук / В.В. Ярков. Екатеринбург, 1992. 523 с.; *Кутюхин, И.В.* Юридические факты в механизме уголовно-процессуального регулирования: дисс. … канд. юрид. наук / И.В. Кутюхин. Владивосток, 2004. 183 с.

[78] См.: *Бакирова, Е.Ю.* Юридические факты в жилищных отношениях: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Е.Ю. Бакирова. Саратов, 2005. 25 с.; *Маркосян, А.В.* Юридические факты в семей-

Еще раз отметим важное значение отраслевых особенностей юридических фактов. Характеризуя, к примеру, юридические факты в административно-процессуальных отношениях, П.Е. Спиридонов указывает, что сами особенности административно-процессуального правоотношения оказывают влияние на юридические факты. Ситуации, возникающие в процессе публичного управления, изначально являются правовыми, в силу чего требуют дополнительного юридического удостоверения. Кроме того, административные процессуальные отношения охватывают только те виды деятельности органов публичного управления, в которых необходима охрана прав и законных интересов их участников, в том числе посредством административно-процессуального регулирования[79].

Кроме приведенных выше характеристик, которые относятся ко всем без исключения юридическим фактам в налоговом праве, полезным будет и определение черт, отражающих их специфику и регулирующее значение в современной системе налогообложения Российской Федерации.

1. *Юридические факты должны быть выражены объективно.* Данный признак имеет особое значение для юридических фактов налогового права. Например, ст. 85 НК РФ устанавливает обязанность органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц. Статья 93.1 НК РФ также устанавливает право налогового органа на истребование документов (информации) о налогоплательщике у его контрагентов. Можно предположить, что в случае неисполнения вышеперечисленными субъектами возложенных на них обязанностей необходимая информация о налогоплательщике и его имуществе (правах), являющихся объектом налогообложения, не поступит в налоговый орган, т.е. юридический факт, который имеет место в реальной действительности, не будет должным образом *идентифицирован и объективирован*. Если обязанность по исчислению суммы налога в соответствии со ст. 52 НК РФ возлагается на налоговый орган и он ее

ном праве Российской Федерации: дисс. … канд. юрид. наук / А.В. Маркосян. М., 2007. 206 с.; *Белов, В.А.* Юридические факты в гражданском праве: учеб. пособие для вузов / В.А. Белов. М.: Издательство Юрайт, 2024. 450 с.

[79] См.: *Спиридонов, П.Е.* Юридические факты в административно-процессуальных правоотношениях / П.Е. Спиридонов // Административное право и процесс. 2024. № 3 (97). С. 24.

не исполнит, то налогоплательщик, обладая обязанностью уплатить налог, также не сможет исполнить свою обязанность по уплате налога.

Анализ судебной практики свидетельствует о том, что подобные случаи имеют место в реальной действительности, а обязанные субъекты привлекаются к налоговой ответственности по ст. 129.1 НК РФ за непредоставление необходимой информации налоговому органу. Однако лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности, если по объективным причинам не имело возможности предоставить необходимые сведения, а также по объективным причинам не имело возможности ознакомиться с требованием налоговых органов о предоставлении соответствующих сведений[80]. В вышеуказанном контексте можно отметить, что в судебной практике по налоговым спорам суды считают юридическим фактом не сам факт регистрации (брака, рождения, транспорта, собственности и пр.), а сведения о нем, переданные в налоговый орган. В некоторой степени такой подход оправдан, так как налоговый орган не является участником соответствующих частноправовых отношений.

2. *Юридические факты должны обладать определенной степенью конкретизации*. Ведь юридический факт сам по себе носит конкретный характер, иначе он не может претендовать на статус такового[81]. Отметим, что непосредственным основанием возникновения обязанности по уплате налога является объект налогообложения, иные обстоятельства (норма права, правоприменительный акт) выступают в качестве предпосылок возникновения данной обязанности[82]. Подтверждение данного суждения – ситуация, касающаяся налогообложения игорного бизнеса в Российской Федерации. Налог на игорный бизнес отнесен к числу региональных налогов ст. 14 НК РФ[83]. Ранее, с 1 июля 2009 г. игорный бизнес разре-

---

[80] См.: Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.03.2024 по делу № 56-122641/ 2022 // СПС «КонсультантПлюс».

[81] См.: *Зинченко, С.А.* Юридические факты в механизме правового регулирования / С.А. Зинченко. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 45-46.

[82] См.: *Сащихина, Т.Ю.* Налоговая обязанность и ее иполнение: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Т.Ю. Сащихина. М., 2008. С. 17.

[83] С 1 января 2026 г. налог на игорный бизнес становится федеральным, его правовое регулирование осуществляется главой 25.5 НК РФ. Глава 29 НК РФ утрачивает силу. См.: О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании

шен только в четырех особых экономических зонах, называемых игорными зонами. Вступление в действие запрета на деятельность игорных заведений вне четырех игорных зон повлекло создание нелегальных заведений, которые получают прибыль от игорного бизнеса, но не платят соответствующий налог. Данный пример подтверждает тот факт, что издание налоговой нормы еще не свидетельствует о возникновении конкретных юридических фактов, влекущих возникновение налогового правоотношения (в приведенном примере – правоотношения по уплате налогоплательщиком налога на игорный бизнес).

3. *Юридические факты в налоговом праве обусловливают налоговые последствия динамики налогового правоотношения, но не регулируют сами отношения, приводящие к налоговым последствиям*[84]. Обстоятельства, с которыми связано возникновение налоговых правоотношений, могут существовать и «до права», т.е. быть объектами или ситуациями реального мира, но только налогово-правовые нормы придают им статус юридических в целях регулирования и упорядочения общественных процессов в финансовом праве[85]. К примеру, объектом земельного налога в соответствии со ст. 389 НК РФ признаются земельные участки. Обязанность по уплате земельного налога возникает у налогоплательщика с момента появления у него права собственности, права постоянного (бессрочного) пользования или права пожизненного наследуемого владения земельным участком. Основания возникновения вышеперечисленных прав, их правомерность или неправомерность для налогового законодателя значения не имеют.

4. *Юридические факты индивидуально, обособленно не имеют решающего значения для налогового правоотношения.* Они могут порождать правовые последствия (возникновение, изменение или прекращение правоотношения) только в совокупности с нормой права и наличием правосубъектности участников налоговых правоотношений. Ссылка на те или иные юридические факты содержится в гипотезе и реже – в диспозиции правовой нормы. Юридические факты могут от-

---

утратившими силу законодательных актов (отдельных положений законодательных актов) Российской Федерации: Федеральный закон от 28.11.2025 №425-ФЗ // СПС КонсультантПлюс.

[84] См.: Налоговое право: учебник / под. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2005. С. 149.

[85] См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. 3-е изд., испр. и доп. М.: Норма, 2007. С. 212.

ражаться в законодательстве о налогах и сборах прямо либо косвенно. Однако простого закрепления юридического факта в правовой норме недостаточно. Юридический факт нельзя рассматривать только как абстрактную модель, закрепленную нормой права. Это – обстоятельство реальной действительности, проявляющееся во времени и пространстве. Правосубъектность, в свою очередь, является общей предпосылкой возникновения любого правоотношения. Таким образом, юридические факты могут обладать свойством порождать правовые последствия только во взаимосвязи с нормой права и правосубъектностью участника налогового правоотношения.

5. *Юридические факты в налоговом праве устанавливаются применительно к процедуре реализации основной конституционной обязанности налогоплательщика – обязанности платить законно установленные налоги и сборы.* Конституционное закрепление отношений по поводу установления и взимания налогов и сборов свидетельствует об особой значимости налоговых платежей и связанных с ними отношений. Характер юридического оформления отношений по поводу установления и взимания налогов и соответственно исполнения фискальной обязанности населения является одним из показателей достигнутого уровня демократии и социальной справедливости в государстве и обществе[86].

Важность конституционного закрепления обязанности платить законно установленные налоги и сборы отмечает В.Д. Зорькин, указывая при этом также и на «реализацию социальным государством своей обязанности обеспечивать путем соответствующих компенсационных механизмов наиболее слабым членам общества равенство стартовых возможностей в реализации ими своих основных прав и свобод»[87]. Такую возможность обеспечивают существующие способы формирования государственной и муниципальной собственности, которая в последующем перераспределяется на решение первостепенных задач. Так, в литературе основанием возникновения права государственной и муниципальной собственности

---

[86] См.: *Бондарь, Н.С.* Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда РФ) / Н.С. Бондарь. М.: ООО «Викор-Медиа», 2006. С. 102.

[87] *Зорькин, В.Д.* Цивилизация права и развитие России: монография / В.Д. Зорькин. М.: Норма: ИНФРА-М, 2016. С. 139.

названо поступление средств в бюджет в качестве налогов, сборов, пеней и штрафов, которые в последующем перераспределяются в зависимости от усмотрения публично-правового образования[88].

Взимание налогов не должно быть самоцелью государства. Налоговые поступления должны служить инструментом дальнейшего перераспределения финансовых ресурсов для реализации социально-экономических прав всего населения страны. В этом состоит справедливость налогообложения, которая подлежит реализации в налоговых правоотношениях[89]. Так, в Постановлении Федерального арбитражного суда Центрального округа от 7 декабря 2005 г. по делу № А35-5676/04-С[90] суд кассационной инстанции, исходя из взаимосвязанного толкования ст. ст. 8, 17, 19, 44, 45 НК РФ, посчитал, что к моменту направления налоговым органом налогоплательщику требования от 20 декабря 2002 г. имело место возникновение юридического факта, с которым налоговый орган имел право связать изменение обязанности по уплате налога на доходы физических лиц, а именно обязанности налогоплательщика в связи с реорганизацией ГП «КАЭС» путем присоединения его в качестве филиала к ФГУП «РЭА», которая осуществлена 14 октября 2002 г.

6. *Юридические факты в налоговом праве обеспечивают динамику правоотношений, содержащихся в перечне ст. 2 НК РФ,* т.е. отношений, составляющих предмет налогового права. Система налоговых правоотношений в настоящее время подвержена влиянию цифровизации[91]. Изменяются и процедуры налогово-

---

[88] См.: *Винницкий, А.В.* Публичная собственность / А.В. Винницкий. М.: Статут, 2013. С. 101.

[89] См.: *Зорькин, В.Д.* Десять лекций о праве: монография / В.Д. Зорькин. М.: НОРМА, 2021. С. 309.

[90] Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 07.12.2005 по делу № А35-5676/04-С // СПС КонсультантПлюс.

[91] Цифровизация налоговых отношений влечет сведение к минимуму участия налогоплательщика в налоговых отношениях путем автоматизации его действий. В условиях цифровизации требуется создание системы контроля за деятельностью искусственного интеллекта в целях обеспечения гарантий налогоплательщика. См.: *Лютова, О.И.* К вопросу определения понятия цифровой платформы в сфере налогообложения: правовой аспект / О.И. Лютова // Теоретическая и прикладная юриспруденция. 2025. № 2 (24) С. 96. Цифровизация, обеспечивая удобство налогового администрирования, может при этом создавать налоговые риски самого государства, вызванные процессами цифровизации экономики и их использованием налогоплательщиками в целях уменьшения и нивелирования налоговых обязательств. См.: *Станковский, М.В.* Концепция мониторинга налоговых рисков государства в условиях цифровой экономики /

го администрирования. Так, в законодательство о налогах и сборах был введен институт единого налогового счета. Наряду с общей системой налогообложения активно развивается специальное налогообложение (например, был введен налог на профессиональный доход, автоматизированная упрощенная система налогообложения)[92].

7. *Налоговые юридические факты изначально формулируются и закрепляются в гипотезе налоговой правовой нормы и только потом, будучи ее неотъемлемой частью, становятся важным элементом механизма налогово-правового регулирования.* Налоговые правоотношения не могут существовать как фактические. Первоначально в отношениях налогообложения конструируется норма права, а в последующем на ее основе возникает налоговое правоотношение.

8. *Юридические факты налогового права, с точки зрения содержания ст. 1 НК РФ, могут устанавливаться только НК РФ.* НК РФ устанавливает основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанности по уплате налога[93].

Комплексное научное исследование системы налогово-правовых юридических фактов требует обращения к конкретным формам их объективации. Юридические факты воплощены в налогово-правовых нормах. Норма права как правовой феномен обладает не только внешними свойствами, но и внутренней формой. Внутренняя форма правовой нормы – это основа строения, архитектоника, способ

М.В. Станковский // Налоги и налогообложение. 2025. № 1. С. 52-63. Представляется, что в отношениях с участием налоговых органов, которые влекут юридически значимые последствия для налогоплательщика, использование искусственного интеллекта возможно только в качестве вспомогательного и прогностического инструмента. См.: *Мирошников, Е.В., Белоусова, К.А.* Цифровая трансформация налоговых органов Российской Федерации: направления, перспективы, вызовы / Е.В. Мирошников, К.А. Белоусова // Право и государство: теория и практика. 2025. № 4. С. 237.

[92] См.: *Лютова, О.И.* Система налогового права в условиях цифровизации / О.И. Лютова // Правоприменение. 2024. Т. 8. № 1. С. 64.

[93] Уточним, что в настоящее время указанное положение НК РФ находится на пути к утрате своего регулирующего воздействия. И в данном случае речь не идет о налогах разового характера с их особым порядком определения элементов налогообложения. В федеральных законах, а не в НК РФ, содержатся основания возникновения, изменения и прекращения правоотношений по уплате налога на профессиональный доход, отношений по применению налогоплательщиком автоматизированной упрощенной системы налогообложения. Юридические факты «вовлекаются» также в налогово-правовое регулирование из других отраслей права судебными инстанциями.

связи частей, структура, определенным образом организующая содержание этой нормы. Как отмечает А.В. Демин, налоговые нормы фиксируют границу публично-правовых обязанностей налогоплательщика, который должен отдавать в бюджет часть своего имущества (доходов), но *не более того*, что определено законом[94].

Юридические факты должны иметь объективную форму выражения. Ими не могут быть абстрактные понятия или события внутренней духовной жизни человека. Конструктивно юридический факт закрепляется в гипотезе правовой нормы[95]. Итак, в гипотезе правовой нормы (нормативного правила) закрепляется модель (структура) юридического факта. При наличии соответствующих модельных признаков, закрепленных в гипотезе, конкретный факт признается условием возникновения соответствующих правовых последствий[96].

Изменение или прекращение правоотношений может потребовать установления факта, прямо не описанного в гипотезе правовой нормы, и юридический факт будет нуждаться в выведении, определении или толковании нормы права. Так, в своем Постановлении от 17 августа 2021 г. № 09АП-50123/2021 Девятый арбитражный апелляционный суд высказал позицию, что установление факта излишне уплаченного налога прямо не регламентировано законом и у налогоплательщика отсутствует возможность получить надлежащие документы, удостоверяющие факт излишне уплаченного налога, а федеральным законом или иным нормативным правовым актом не предусмотрен иной внесудебный порядок установления соответствующего факта[97].

Как отмечалось нами выше, значимым признаком юридического факта является его воплощение в правовой норме[98]. Норма права представляет собой сред-

---

[94] См.: *Демин, А.В.* Диспозитивность в налоговом праве: монография / А.В. Демин. Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2017. С. 27.

[95] См.: *Будник, Ю.И., Абдуллаева, Э.Н., Махонин, Д.Д.* Понятие, сущность и признаки юридического факта / Ю.И. Будник, Э.Н. Абдуллаева, Д.Д. Махонин // Право и государство: теория и практика. 2022. № 7 (211). С. 19.

[96] См.: *Халабуденко, О.* Нормы права в фокусе теории конструктивизма / О. Халабуденко // Теоретическая и прикладная юриспруденция. 2020. № 2. С. 40.

[97] См.: СПС КонсультантПлюс.

[98] Васечко А.А. указывает на «гармоничную взаимосвязь и единство юридического содержания, логической структуры и языковой формы» нормы права. Правовая материя, таким образом, определяет лишь смысл правовой нормы, а внешние ее характеристики демонстрируются при помощи языковых правил, способов оформления статей нормативно-правовых актов и т.д. См.:

ство правовой коммуникации, при помощи которого государство, уполномоченные органы доводят до сведения субъектов правовую информацию[99]. Ясность структуры правовой нормы обеспечивает эффективность содержащихся в ней предписаний. Некоторые авторы даже называют гипотезу *условием* (в смысле структурного элемента нормы права), которое описывает основания реализации предписания правовой нормы[100]. Через лаконичную, четкую, однозначную и логически связанную правовую норму обеспечивается формальная определенность права, его доступность для восприятия субъектами, а значит, и соблюдение правил поведения, что в конечном счете придает правовой системе нормативную силу[101]. Норма права отличается от других социальных норм как раз своей структурой.

Стоит отметить, что имеет место расхождение мнений теоретиков права и субъектов правоприменения относительно значения структуры правовой нормы. Субъекты правоприменения склонны структурой нормы права именовать статью нормативно-правового акта, представители теории права, в свою очередь, предлагают правовую норму трактовать как научную абстракцию, позволяющую сочетать в себе различные элементы нормативно-правовых актов[102]. В теории права распространенной является трехчленная структура нормы права, включающая *гипотезу* (указание на условия, при которых применяется соответствующее правило поведения); *диспозицию* (собственно правило поведения) и *санкцию* (указание на

Васечко, А.А. Норма права как юридическая, логическая и грамматическая конструкция / А.А. Васечко // Вестник Московского университета МВД России. 2018. № 1. С. 114-116.

[99] См.: *Кумахова, Д.Б., Мухтаров, Д.Д.* Правовая коммуникация: структура, цели и субъекты / Д.Б. Кумахова, Д.Д. Мухтаров // Журнал прикладных исследований. 2021. № 6. Т. 2. С. 180-181.

[100] См.*: Рябинин, Н.А.* К вопросу о построении нормы права и понимании составляющих ее элементов / Н.А. Рябинин // Вестник Восточно-Сибирского института МВД. 2017. № 4 (83). С. 205-210.

[101] См.: *Горбунов, М.Д.* Фактическая структура нормы права: альтернативная позиция / М.Д. Горбунов // Вестник Российского университета кооперации. 2023. № 2 (52). С. 66.

[102] Отмечается, что норма права может быть изложена в виде предложения, сложного или простого, либо нескольких предложений, позволяющих применять данное правило поведения. В законодательстве могут содержаться также бланкетные (отсылочные) нормы. См.: *Миронов, В.О., Зин, Н.В.* Понятие и структура нормы права / В.О. Миронов, Н.В. Зин // Право и государство: теория и практика. 2018. № 6 (162). С. 31-33. Бланкетные нормы, в свою очередь, выступают специфическим средством связи различных нормативных правовых актов. См.: *Кожокарь, И.П., Кипарисов, Ф.Г.* Бланкетные нормы российского права: монография / И.П. Кожокарь, Ф.Г. Кипарисов; под ред. В.М. Баранова. М.: Проспект, 2024. С. 39.

меры государственного принуждения, применяемые в случае нарушения предписаний правовой нормы). Однако в праве достаточно редко обнаруживаются нормы, отвечающие схеме «если-то-иначе».

Гипотеза – условие действия обязательного правила поведения. Иногда объем содержания гипотезы нормы права (ссылка на юридические факты) расширяется и к нему прибавляется адресат нормы права, а также ее пространственно-временная сфера действия[103]. А.В. Демин полагает, что «гипотезу можно определить как структурный элемент налоговой нормы, указывающий на условия, субъектный состав и фактические обстоятельства (события, действия, состояния), наличие которых необходимо и достаточно для реализации диспозиции, т.е. для воплощения ее предписаний в конкретных правоотношениях»[104]. Далее автор заключает, что «в гипотезах описываются юридические факты, порождающие, изменяющие или прекращающие налоговые правоотношения»[105].

Построение нормы права тесно связано с построением отраслей (подотраслей) права. Н.В. Малиновская указывает на то, что особенности построения структуры нормы права во многом определяются спецификой соответствующей правовой системы[106]. Стоит отметить, что привязка юридического факта только к одной отрасли права, обусловленной спецификой общественных отношений, представляется все-таки спорной[107]. В настоящее время велико значение междисциплинарных связей. Юридические факты могут фиксироваться не единичной нормой права, а целой их совокупностью.

Регистрация права собственности как частноправовой акт порождает налоговые последствия. По правилам ст. 11 НК РФ вещные отношения, переход и регистрация вещных прав принимаются в налоговых отношениях в том значении, в

---

[103] См.: *Кожевников, В.В.* О структуре норм права: логических, норм-предписаний, специализированных / В.В. Кожевников // Правоприменение. 2021. Т. 5. № 2. С. 45-61.
[104] *Демин, А.В.* Общая теория налогово-правовых норм: монография / А.В. Демин. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2013. С. 116.
[105] Там же. С. 116.
[106] См.: *Малиновская, Н.В.* Структура правовой нормы: становление конструкции / Н.В. Малиновская // Вестник Воронежского института МВД России. 2019. № 1. С. 175-180.
[107] См.: *Фролович, Э.М.* Понятие юридического факта в гражданском судопроизводстве / Э.М. Фролович // Проблемы экономики и юридической практики. 2017. № 3. С. 94.

котором они сформулированы в гражданском праве. С одной стороны, очевидно, что именно переход права собственности порождает налоговые обязанности по уплате имущественных налогов, налога на прибыль, НДС и пр. С другой, как определяет судебная практика, – юридическим фактом для целей налогообложения является информация о переходе права собственности, получившая отраслевую оценку именно налогового права. Причем сопутствующий переходу права собственности расчет не сам по себе порождает налоговую обязанность, а через квалификацию налоговых институтов реализации и прибыли.

Нормы права подразделяются на различные виды. Заслуживающим внимания является подразделение норм права в зависимости от их роли в регулировании общественных отношений на *типичные* и *нетипичные*. Типичные нормы права – это правила поведения, а нетипичные нормы, в свою очередь, нацелены на обеспечение действия типичных норм. К числу последних относятся общезакрепительные, декларативные и дефинитивные нормы. Большинство норм права являются *типичными*. Для понимания структуры типичной нормы права важна классификация правовых норм на регулятивные и охранительные. Регулятивные нормы обладают в своей структуре гипотезой и диспозицией, а охранительные нормы – гипотезой и санкцией. Регулятивные нормы, в свою очередь, могут быть *обязывающими*, *запрещающими* и *управомочивающими*[108]. Большинство норм налогового права являются *обязывающими*[109]. Такие нормы требуют обязательного активного поведения со стороны участников регулируемых данной нормой права отношений. Требование обязательного активного поведения устанавливается как в отношении налогоплательщика, так и в отношении налогового органа. Например, в соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога посредством перечисления де-

---

[108] См.: *Лазарев, В.В., Липень, С.В.* Теория государства и права: учебник для вузов / В.В. Лазарев, С.В. Липень. М.: Издательство «Спарк», 1998. С. 202-212.

[109] В НК РФ содержится также большое количество запрещающих норм. Они могут быть адресованы как налогоплательщику, так и налоговому органу. В соответствии с п. 12 ст. 77 НК РФ отчуждение, растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускается. В соответствии с п. 5 ст. 89 НК РФ налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

нежных средств в качестве единого налогового платежа. С соответствии с п. 4 ст. 46 НК РФ решение о взыскании принимается после истечения срока, указанного в требовании об уплате задолженности, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока.

Гипотезы норм налогового права могут иметь *общую* или *казуистическую форму*[110]. Юридические факты, воплощенные в гипотезе нормы права, могут обладать *общими (родовыми) признаками*, а могут определяться *специфическими признаками*. В зависимости от степени детализации содержащихся в гипотезе фактических обстоятельств она может быть, соответственно, абстрактной или казуистической. *Абстрактная* гипотеза представлена, к примеру, в норме ст. 69 НК РФ, в соответствии с которой неисполнение обязанности по уплате налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, повлекшее формирование отрицательного сальдо единого налогового счета налогоплательщика (*гипотеза*), является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате задолженности (*диспозиция*). В качестве примера *казуистической гипотезы* можно привести гипотезу нормы ст. 62 НК РФ, определяющую обстоятельства, исключающие предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога. Указанная статья содержит четкий закрытый перечень случаев, препятствующих такому изменению срока уплаты налога (возбуждено уголовное дело или проводится производство по делу о налоговом правонарушении и т.д.).

Вместе с тем следует обратить внимание на сложившийся порядок интерпретации юридических фактов с точки зрения их квалификации для целей налогообложения. Сделка с позиции частного права может оставаться без изменения и оспаривания, но в налоговом учете она получит иную квалификацию, цель и объект. Реорганизация общества с позиций частного права может быть принята всеми участниками правоотношения, однако в применении налоговой льготы будет от-

---

[110] Такая классификация предложена Н.М. Коркуновым. См.: *Радько, Т.Н.* Хрестоматия по теории государства и права / Т.Н. Радько; под общ. ред. И.И. Лизиковой. 2-е изд. М.: Проспект, 2013. С. 251-253.

казано в силу иной оценки факта реорганизации и ее цели (дробление бизнеса) и др.[111]

Любые действия и акты в налоговом праве оцениваются по цели их совершения. Сам по себе юридический факт может иметь формально позитивную форму, прямо предусмотренную диспозицией частноправовой и налоговой нормы, однако, при выявлении цели соответствующей формы поведения налогоплательщика, может привести к отказу реализации налогового права или вообще к отрицанию возникновения налогового правоотношения. Данная позиция была сформулирована еще Пленумом ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53[112], а в последующем уже ВС РФ сформулировал доктрины «снятия корпоративной вуали», «деловой цели», «дробления бизнеса», «налоговой реконструкции» и пр.

В отличие от частного права, где достаточно подробно исследован институт каузы сделки[113], практика применения налогового законодательства позволила сформулировать налоговую доктрину «деловой цели», в которой надлежит выяснять цель хозяйственной операции применительно к налоговой льготе. С точки зрения частноправового регулирования каждая операция имеет свои потребительские (цивилистические отношения) или деловые (предпринимательские отношения) цели. Стороны свободны как в самом факте вступления в правоотношения, так и выборе их формы и вида. Хозяйственная операция, являясь частноправовым юридическим фактом, должна преследовать частноправовые цели, направленные на достижение субъективных результатов. Кауза сделки как известный объективный результат не может находиться в сфере налоговых отношений, налоговое право может отвергать его, порождая охранительные отношения.

---

[111] См.: Письмо ФНС России от 14.10.2022 № БВ-4-7/13744@ // СПС КонсультантПлюс.

[112] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС КонсультантПлюс.

[113] См.: *Кашанин, А.В.* Кауза сделки в гражданском праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.В. Кашанин. М., 2002. 34 с.; *Ермолова, Е.А.* Условные сделки в российском гражданском праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Е.А. Ермолова. Краснодар, 2011. 25 с.; *Попова, И.Ю.* Совершение сделок в обход закона и его последствия в гражданском праве России и США: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / И.Ю. Попова. М., 2018. 26 с.

Римские юристы говорили, что сделки могут быть совершаемы либо credendicausa, либо solvendicausa, либо donandicausa[114]. С другой стороны, абсолютно легальная сделка как юридический факт может быть переоценена для целей налогообложения по установленным налоговым законом основаниям (ст. 40 НК РФ). Однако эти категории случаев далеко не исчерпывают всего разнообразия встречающихся в жизни комбинаций. Двойственность объективного характера хозяйственных операций как юридического факта в налоговом праве обусловлена противоречием объективной цели частноправовых фактов и реализацией субъективных целей в применении налоговых льгот.

Юридические факты и метод налогово-правового регулирования. Юридические факты отрасли (подотрасли) права находятся во власти отраслевого (подотраслевого) метода правового регулирования. Сам метод правового регулирования, а также его предмет являются дифференцирующим критерием отраслей (подотраслей) права.

В широком смысле, метод правового регулирования отрасли (подотрасли) права, и налогового права в том числе, характеризует регулирующее влияние на общественные отношения, составляющие предмет отрасли (подотрасли) права. М.И. Байтин и Д.Е. Петров дают следующий перечень видов метода правового регулирования: общеправовой, общеотраслевой, метод регулирования правового института и метод регулирования, присущий отдельной юридической норме[115]. Далее, анализируя структуру метода правового регулирования, авторы уточняют: к числу способов, составляющих структуру метода, относятся «особенности юридической нормы, правовое положение субъектов, юридические факты, способы формирования и обеспечения субъективных прав и юридических обязанностей субъектов правоотношения[116]. В.Д. Сорокин определяет правовой метод как «со-

---

[114] См.: *Гримм, Д.Д.* Лекции по догме римского права: пособие для слушателей / Д.Д. Гримм. 6-е изд., испр. и доп. Киев: Товарищество печатного и издательского дела авторов-издателей «Голос», 1919. 279 с. URL: http://hdl.handle.net/11701/18236

[115] См.: *Байтин, М.И., Петров, Д.Е.* Метод регулирования в системе права: виды и структура / М.И. Байтин, Д.Е. Петров // Журнал российского права. 2006. № 2. С. 84.

[116] См.: *Байтин, М.И., Петров, Д.Е.* Метод регулирования в системе права: виды и структура / М.И. Байтин, Д.Е. Петров // Журнал российского права. 2006. № 2. С. 91.

вокупность юридических приемов, средств, способов воздействия социальных управляющих систем, входящих в государственный аппарат, на социально-правовую среду в целом и на составляющие ее элементы»[117]. Автор отмечает существование только трех основных способов воздействия на поведение людей: *дозволение*, *предписание* и *запрет*. В финансовом праве наблюдается преобладание *предписаний*, закрепляющих должное поведение субъектов, от которых они при наступлении предусмотренных нормой ситуаций уклониться не вправе. Р.В. Прудентов, напротив, отмечает, что «дозволения, предписания и запреты не полностью определяют весь механизм правового регулирования. Он во многом зависит от реальных правоотношений и ненормативных актов, которые нельзя рассматривать в отрыве от политических, практических, экономических и иных факторов, что вызывает необходимость рассмотрения категории метода в широком смысле»[118].

И.В. Рукавишникова пишет, что «юридические факты являются необходимыми катализаторами проявления метода правового регулирования общественных отношений»[119]. Перечень отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 2 НК РФ), образует предмет налогового права, т.е. именно эти отношения урегулированы нормами налогового права.

На наш взгляд, именно законодательное формулирование *предмета* (перечень отношений) и *метода* (властные отношения) определяет основные подходы к «выбору» налогово-правовых юридических фактов. Такие юридические факты можно разделить на две группы. Во-первых, это юридические факты, связанные с взиманием налога[120], и, во-вторых, это налогово-контрольные юридические фак-

---

[117] См.: *Сорокин, В.Д.* Метод правового регулирования: теоретические проблемы / В.Д. Сорокин. М.: Юридическая литература, 1976. С. 84.

[118] *Прудентов, Р.В.* Метод правового регулирования: вопросы теории и конституционного права: монография / Р.В. Прудентов. М.: Статут, 2019. С. 39.

[119] *Рукавишникова, И.В.* Метод финансового права / И.В. Рукавишникова; отв. ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрист, 2006. С. 112.

[120] В статье 2 НК РФ применительно к исполнению налогоплательщиком обязанности по уплате налога применяется термин «взимание налога», а не «уплата налога». Представляется, что подобная формулировка НК РФ преследует цель поддержания властной природы налогообложения, ссылку на широкие властные полномочия государства в случае неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога.

ты. В силу того, что эти юридические факты следуют одни за другими в процессе реализации норм налогового права, их можно отнести к юридическим фактам «*первого уровня*» и юридическим фактам «*второго уровня*». Юридические факты «первого уровня» вариативны. Их особенности проявляются в зависимости от состава юридической конструкции того или иного налога. Юридические факты «второго уровня», напротив, универсальны, они остаются неизменными, не подверженными влиянию юридических фактов «первого уровня». Невозможно, к примеру, себе представить, что налоги одного вида были бы подвержены большему контролю по сравнению с налогами другого вида. Как справедливо отмечает Е.Ю. Грачева, «юридическая природа контроля обнаруживается в том, что он осуществляется уполномоченными субъектами»[121]. Налоговый контроль, основной формой которого являются налоговые проверки, осуществляется налоговыми органами РФ. Результаты проверочных мероприятий фиксируются в правоприменительных актах налоговых органов (акт налоговой проверки, решение о привлечении либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности). Е.Ю. Грачева отмечает также стратегическую роль финансового контроля: «В правовом акте контрольного органа наряду с правоохранительной проявляется и управленческая сущность, ибо, являясь формой поднормативного правового регулирования, акт контрольного органа своим властным организующим воздействием определенным образом вторгается в отношения, уже сложившиеся до него, изменяет их, преобразует в соответствии с целями, заложенными в нормах права»[122].

Исследование понятия, основных признаков и особенностей юридических фактов в налоговом праве дает нам возможность сформулировать следующие **выводы.**

Определение понятия «налогово-правовой юридический факт» производно от общетеоретического понятия юридического факта. *Юридические факты в налоговом праве* – это закрепленные в гипотезе налогово-правовой нормы определенные обстоятельства, порождающие, изменяющие и прекращающие налоговые

---

[121] *Грачева, Е.Ю., Хорина, Л.Я.* Государственный финансовый контроль: курс лекций / Е.Ю. Грачева, Л.Я. Хорина. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. С. 30.
[122] Там же. С. 30-31.

правоотношения. Налогово-правовым юридическим фактам свойственны все общетеоретические их признаки. Вместе с тем они обладают и специфическими особенностями, решающими среди которых являются следующие:

1) юридические факты в налоговом праве устанавливаются применительно к процедуре реализации основной конституционной обязанности налогоплательщика – обязанности по уплате налога;

2) юридические факты в налоговом праве функционируют и обеспечивают динамику правоотношений, перечень которых содержится в ст. 2 НК РФ, – отношений, составляющих предмет налогового права;

3) налогово-правовые юридические факты обладают тесной взаимосвязью и взаимообусловленностью с методом налогово-правового регулирования, главным проявлением которого является преобладание в законодательстве о налогах и сборах норм-предписаний, закрепляющих должное поведение субъектов налоговых правоотношений, от которых они при наличии определенных юридических фактов уклониться не вправе.

1.2. Классификация юридических фактов в налоговом праве: методология, критерии и виды

Классификация (от лат. *classis* – разряд и *facio* – делаю) – система распределения каких-либо однородных предметов или понятий по классам, отделам и т.п. по определенным общим признакам; а *классифицировать* – это значит распределить на классы, разряды по каким-либо отличительным признакам или свойствам[123].

Классификация является действенным способом познания существующей системы. Она полезна тем, что дает обширные возможности в изучении в том числе и правовых явлений, позволяет привести их в систему, показать разнообразие исследуемых явлений, способствует детекции потребностей правового регулирования, демонстрирует зрелость (или незрелость) правовой системы и адек-

[123] См.: Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб.: Норинт, 2002. С. 431.

ватно отражает существующий порядок социальных связей в их правовой регламентации.

Внесение изменений в уже сложившиеся классификации может быть признано элементом научной новизны исследования. При проведении классификации предмет и объект рассмотрения помогают систематизировать научные взгляды в отношении изучаемого феномена. Классификация, таким образом, служит и систематизации существующего научного знания в той или иной сфере. В конечном счете, классификация позволяет выявить и восполнить пробелы в диапазоне исследования, а главная ее цель – систематизация, без которой невозможно получение обоснованных научных результатов. Классификация, таким образом, – полезный инструмент научного познания.

Любая классификация несет в себе не только теоретическую (познавательную), но и практическую (если говорить о юридической науке – правоприменительную) пользу. Этот процесс также обладает некоторыми закономерностями, в частности, при классификации существует необходимость выбора ключевого критерия. Представляется, что все классификации можно разграничить на *традиционные*, т.е. те, которые транслируются практически во всех теориях, касающихся юридических фактов, и *вновь появившиеся*[124].

Классификация юридических фактов в налоговом праве – инструмент изучения данного правового явления, а также особенностей налогово-правового регулирования юридических фактов. Классификация в данном случае способна принести научную и практическую пользу. По нашему мнению, доктринальная и правоприменительная ценность классификации юридических фактов в налоговом праве раскрыта еще не в полной мере. Ее дальнейшее развитие может оказаться полезным не только для разработки теории юридических фактов, но и для решения разнообразных задач правоведения, в том числе для социологических исследований в юридической науке, позволяющих проанализировать предпосылки

[124] См.: *Романов, Р.В.* Проблемы определения критерия классификации юридических фактов / Р.В. Романов // История государства и права. 2023. № 8. С. 35-42.

оформления тех или иных обстоятельств в качестве юридических фактов и воплощения их в нормах права.

В теории права существуют давно сложившиеся и признанные классификации юридических фактов. Вместе с тем появляются новые виды юридических фактов, которые не осмыслены и не вписаны в существующий единый строй. Такие специфические и вновь появившиеся юридические факты характерны в большей степени для отраслевых наук. Можно отметить также преобладание в динамике отраслевых правоотношений определенных юридических фактов. Например, в гражданском праве значимы сделки или конклюдентные действия, не свойственные другим отраслям права, в трудовом праве – конструкция трудового договора, а в уголовном праве – преступление. Можно предположить, что налоговому праву свойственно преобладание специфических видов юридических фактов, характерных именно для него.

Еще раз отметим, что одной из особенностей налогово-правового регулирования является доминирование в нем метода позитивного обязывания, который призывает участников налогового правоотношения совершать обязательные активные действия. Следовательно, *характеристика действий* как вида юридических фактов в налоговом праве может быть полезна для методологического обеспечения налогово-правового регулирования, а выявление особенностей фактов-действий обеспечит необходимую научную базу для дальнейшего совершенствования и развития налогового законодательства.

Предлагаются различные классификации юридических фактов на виды. Как отмечает В.Б. Исаков, научная классификация юридических фактов представляет собой тонкий инструмент проникновения в глубь предмета, в существо свойственных ему закономерностей[125]. Классификация юридических фактов, таким образом, наряду с доктринальным значением, способна оказать положительное воздействие на совершенствование налогового законодательства в целом и на развитие отдельных его институтов.

---

[125] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 26.

Наиболее признанными классификациями юридических фактов являются их разграничение по волевому признаку и по роли в динамике правоотношения. Самый востребованный критерий классификации юридических фактов – их деление по так называемому *волевому признаку*[126] *на события и действия*. Основная масса юридических фактов, закрепленных в праве, – это действия. Действия – поступки человека, акты государственных органов и др. События – явления природы, возникновение и развитие которых не зависит от воли и сознания человека.

Налоговому праву свойственны свои классификационные особенности юридических фактов-действий (отгрузка товара, реализация и пр.); актов (приказ об утверждении налоговой политики, налоговый закон; акт налоговой амнистии); событий (сроки, уничтожение имущества, смерть и рождение); состояний (родства, несостоятельности, нахождения в рядах ВС РФ); правоотношений.

Обратимся к особенностям критерия, избранного для данной классификации. Приведем по этому поводу рассуждения, содержащиеся в книге Альфреда Манигка. «Изъявление в юридическом значении выходит за рамки того, что понимается под изъявлением в жизни. Даже понятие “волевое действие” все еще слишком узко… Необходимо делать общий вывод о воле стороны на основании внешних факторов»[127]. О.Э. Лейст отмечает, что «правовые предписания адресованы не только интеллекту, но и именно воле, ибо для реализации права недостаточно знать, как надо поступать в той или иной юридической ситуации; право – и информация, и способ регулирования поведения; в качестве выражения должного оно призвано воздействовать на волевое поведение участников общественных отношений при помощи соответствующих стимулов»[128].

---

[126] Когда необходимо создать правовое отношение с определенным или неопределенным лицом, тогда возможна и, как правило, необходима та форма выражения воли, которую мы называем *волеизъявлением*. Если же, напротив, речь идет о юридическом акте, который исчерпывается в собственной правовой сфере действия лица, то следует выбрать непосредственное *выражение воли*. Так разграничивает волеизъявление и выражение воли А. Манигк. См.: *Манигк, А.* Развитие и критика учения о волеизъявлении / А. Манигк // Вестник гражданского права. 2009. № 1. Т. 9. С. 232.

[127] *Манигк, А.* Развитие и критика учения о волеизъявлении / А. Манигк // Вестник гражданского права. 2009. № 1. Т. 9. С. 224.

[128] *Лейст, О.Э.* Сущность права. Проблемы теории и философии права: учеб. пособие / О.Э. Лейст. М.: Зерцало-М, 2011. С. 25-26.

В силу того, что юридический факт анализируется с двух сторон, материальной и идеальной, внутренние признаки юридического факта подразделяются на две группы. Материальную сторону, как утверждает Е.Ю. Цуканова, составляет воля субъекта к возникновению определенного жизненного обстоятельства (волевой критерий классификации юридических фактов)[129]. Решающей, таким образом, является воля (отсутствие воли) лица к возникновению жизненного обстоятельства.

Действия, в свою очередь, дифференцируются на *правомерные* и *неправомерные*. Правомерные действия соответствуют предписаниям (требованиям) норм права, в них выражается правомерное поведение. К ним относится уплата налога, предоставление документов по требованию налогового органа, подача деклараций и пр. Неправомерные, наоборот, противоречат правовым предписаниям, причиняют вред интересам общества и государства: неуплата налога, непредоставление документов, неподача деклараций.

Особенностью юридических фактов для привлечения к налоговой ответственности является то, что самого обстоятельства невыполнения налогового требования недостаточно, нужен еще квалифицированный налоговым законом состав, за который прямо предусмотрена мера ответственности. Значение этого подразделения заключается в том, что оно охватывает две в известной мере противоположные сферы правовой действительности. С одной стороны, это договоры, сделки, административные акты, связанные с «нормальными» правовыми отношениями и порождающие возникновение *регулятивных правоотношений*, с другой – это проступки, преступления, вызывающие возникновение *охранительных правоотношений*[130].

---

[129] См.: *Цуканова, Е.Ю.* К вопросу о месте правовых состояний в системе юридических фактов / Е.Ю. Цуканова // Вестник РУДН. Сер.: Юридические науки. 2020. Т. 24. № 1. С. 26.

[130] В литературе отмечается, что налоговое правоотношение возникает на основе компетенционных норм. Одним из субъектов таких отношений выступает государство или уполномоченный им орган. Компетенционные правоотношения имеют двойственную природу. Они могут быть регулятивными в силу того, что призваны всесторонне регулировать деятельность государственных органов, т.е. в данных правоотношениях реализуется регулятивная функция компетенционных норм. Наряду с регулятивными правоотношениями на основе компетенционных норм складываются и охранительные правоотношения. См.: *Саттарова, Н.А.* Принуждение в

Отмечается, что для юридической деятельности более важными являются неправомерные действия. Они дают начало охранительному правоотношению и в качестве правового последствия влекут привлечение виновного лица к ответственности: например, за нарушение законодательства о налогах и сборах устанавливается налоговая санкция в виде штрафа (ст. 114 НК РФ)[131]. Главная мысль теории охранительных правоотношений состоит в том, что охранительное воздействие на общественные отношения оформляется посредством новых, не существующих до правонарушения правоотношений[132].

Правомерные действия делятся на *юридические поступки* и *юридические акты*. *Юридические поступки* вызывают правовые последствия независимо от того, сознавал или не сознавал субъект их правовое значение, желал или не желал наступления правовых последствий. Значительная часть правомерных поступков порождается материально-предметной деятельностью людей (производством и потреблением материальных благ, созданием произведений литературы и искусства, открытиями и изобретениями и т.п.)[133]. К юридическим поступкам следует отнести явку по вызову налогового органа для дачи пояснений, передачу истребуемых документов и пр. *Юридические акты* – действия, прямо направленные на достижение правового результата. Совершая юридические акты, граждане, государственные органы и другие субъекты целенаправленно создают, изменяют, прекращают правовые отношения для себя либо для других субъектов[134]. К актам

финансовом праве / Н.А. Саттарова; под ред. И.И. Кучерова. М.: Издательство «Юрлитинформ», 2006. С. 161.

[131] См.: *Колмакова, Д.А.* Психологический анализ юридических ситуаций, фактов и обстановки в правоотношениях / Д.А. Колмакова // Международный научный журнал «Вестник науки». 2024. № 1 (70). Т. 2. Январь. С. 333.

[132] См.: *Мильков, А.В.* К теории охранительных гражданских правоотношений: учебное пособие / А.В. Мильков. М.: Проспект, 2018. С. 30.

[133] Отметим, что для налогового права применительно к делению юридических фактов на юридические акты и юридические поступки важны юридические факты-правоотношения, обладающие принадлежностью к другим отраслям права. Так, по трудовому договору (трудовое правоотношение) работник получает заработную плату. Цель его трудоустройства – материальное вознаграждение за труд. Работник не преследовал при трудоустройстве цели уплаты НДФЛ. И в этом смысле заключение трудового договора – юридического факта трудового права выступает фактом-поступком для возникновения налогового правоотношения по уплате НДФЛ.

[134] Примером юридического акта в налоговом праве является подача заявления о предоставлении налогового вычета. Такое заявление выступает юридическим фактом, влекущим возникно-

можно отнести приказ руководителя налогоплательщика об утверждении налоговой политики, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, требование (как документ) налогового органа об уплате налога или штрафа и пр.

Юридические факты-действия – определяющий вид налоговых юридических фактов, которые в правовом регулировании могут выступать в различных качествах. Они способны служить основаниями возникновения, изменения, прекращения правоотношений, наступления иных правовых последствий. Действия также в ряде случаев играют роль того материального объекта, на который воздействуют нормы права и ради которого осуществляется правовое регулирование. Юридические действия – многоаспектный объект классификации, в силу чего непросто уложить в единую классификационную модель проявления деятельности субъектов.

В литературе используется ряд делений *правомерных юридических фактов-действий*: по субъекту (действия граждан, организаций, государства); по юридической направленности (юридические акты, юридические поступки, результативные действия); по отраслевой принадлежности (материально-правовые, процессуальные); по способу совершения (лично, через представителя), по способу выражения и закрепления (молчанием, жестом, документом) и др.

Значимую теоретическую и практическую роль играет систематизация *неправомерных действий*. К числу важнейших классификаций можно отнести подразделения неправомерных действий: по степени общественной опасности (проступки, преступления); по субъекту (действия индивидов, организаций); по объекту (преступления против личности, преступления в сфере экономики, преступления против общественной безопасности и общественного порядка и т.д.), по отраслям права (уголовные, административные, гражданские, трудовые и др.); по форме вины (умышленные, неосторожные); по мотиву (хулиганские, корыстные и др.).

вение правоотношения по предоставлению налогоплательщику налоговым органом налогового вычета.

Правонарушения образуют преобладающий вид неправомерных действий. Установление правонарушения является основанием назначения меры юридической ответственности[135]. По своей сущности юридическая ответственность – наказание лица за совершенное противоправное деяние путем применения к нему мер государственного принуждения[136]. Для возникновения юридической ответственности необходимы основания, которые могут быть объективными и субъективными, материальными и фактическими. Правонарушение как юридический факт, социальная вредность которого объективна и доказана с соблюдением процессуального порядка, – это фактическое основание[137].

Содержательно правонарушение детализируется через концепт состава правонарушения и элементов состава[138]. Так, финансовое правонарушение выступает основанием (юридическим фактом) для правоотношения по привлечению к финансовой ответственности[139]. НК РФ закрепляет отраслевое понятие налогового правонарушения в ст. 106. Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

Налоговая ответственность выступает, в свою очередь, одним из видов финансово-правовой ответственности. Некоторые авторы[140] относят к мерам финан-

---

[135] Юридическая ответственность, в свою очередь, относится к числу мер принуждения. Об этом подробнее см.: *Агапов, А.Б.* Административная ответственность: учебник / А.Б. Агапов. Изд. 3-е, перераб. и доп. М.: Эксмо, 2007. 400 с.; *Парыгин, Н.П., Головко, В.В.* Исполнение административных наказаний: учебное пособие / Н.П. Парыгин, В.В. Головко. М.: Изд-во Эксмо, 2006. 128 с.; *Ткачева, М.А.* Принуждение в российском гражданском праве: монография / М.А. Ткачева; под ред. И.П. Кожокаря. М.: Проспект, 2019. 176 с.

[136] См.: *Мильков, А.В.* Очерк теории гражданско-правовой ответственности: учебное пособие / А.В. Мильков. М.: Проспект, 2021. С. 47.

[137] См.: *Сорокин, В.В.* Теория юридической ответственности: монография / В.В. Сорокин. М.: Проспект, 2024. С. 50.

[138] См.: *Витрук, Н.В.* Общая теория юридической ответственности / Н.В. Витрук. 2-е изд., испр. и доп. М.: НОРМА, 2009. С. 307.

[139] См.: *Плис, В.В.* Особенности финансово-правового нарушения / В.В. Плис // International Journal of Humanities and Natural Sciences. 2019. Vol. 12-4 (39).

[140] См.: *Емельянов, А.С., Черногор, Н.Н.* Финансово-правовая ответственность / А.С. Емельянов, Н.Н. Черногор. М.: Финансы и статистика, 2004. С. 59.

сово-правовой ответственности установленные НК РФ пени[141]. Более того, в ряде случаев налоговым санкциям придается максимально широкое значение и к их числу относятся не только пени и установленный законодательством о налогах и сборах штраф, но взыскание самой недоимки квалифицируется как санкция[142]. Такая широкая трактовка оправданна. Налогово-правовая ответственность как разновидность принуждения по налоговому праву не может «выбирать» между наказанием и компенсацией, поскольку преследует обе эти цели[143].

В соответствии со ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное деяние. *Вина*, таким образом, – важный элемент состава налогового правонарушения. Принцип вины является одним из основных принципов юридической ответственности[144]. В НК РФ не содержится определение понятия вины, устанавливаются лишь две ее формы – умысел и неосторожность[145].

Установление факта совершения налогового правонарушения влечет возникновение правоотношения по привлечению лица к налоговой ответственности, обладающей рядом отраслевых черт: составы налоговых правонарушений предусмотрены НК РФ; элементы состава правонарушений; специальные виды санкций и особенности их применения[146]. Кроме того, как отмечено в литературе, решение налогового органа о применении штрафа и уголовное наказание не нарушают принципа “non bis in idem” – принципа однократности привлечения к ответственности[147].

---

[141] В НК РФ, однако, пени относятся к способам обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

[142] См.: Налоговая ответственность: учеб. пособие для магистров / под. ред. Е.Ю. Грачевой, А.А. Ситника. М.: Проспект, 2018. С. 26.

[143] См.: *Стрельников, В.В.* Налоговая ответственность: учеб. пособие / В.В. Стрельников. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. С. 9.

[144] См.: *Юрчак, Е.В.* Теория вины в праве: монография / Е.В. Юрчак; отв. ред. Т.В. Кашанина. М.: Проспект, 2021. С. 28.

[145] См.: *Иванов, И.С.* Институт вины в налоговом праве: теория и практика / И.С. Иванов. М.: Проспект, 2009. С. 78.

[146] См.: *Бортников, С.П.* Юридическая ответственность в налоговом праве: теория и практика: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / С.П. Бортников. М., 2017. С. 18.

[147] См.: *Карфикова, М.* Штраф за неуплату налога и принцип “non bis in idem” / М. Карфикова // Правоприменение. 2017. № 3. С. 50-61.

Наряду с действиями как активным поведением участников налоговых правоотношений стоит обратиться к правовой роли *бездействий* как юридических фактов в налоговом праве. В.С. Основин использовал рассмотрение бездействий при исследовании государственно-правовых отношений[148]. Анализируя действия, В.С. Основин заключает, что их стоило бы именовать широким термином «поведение». Последнее включает и действия, и бездействия. Бездействия[149] могут быть, в свою очередь, *правомерными*[150] и *неправомерными*.

В налоговом законодательстве активно используется термин «бездействие», причем он применяется как к деятельности налогоплательщика, так и к деятельности налогового органа. Неуплата налога, непредоставление налоговой декларации, непредоставление документов по требованию налогового органа, несообщение сведений налоговому органу – все это примеры бездействия. Они, в большинстве своем, являются негативными юридическими фактами, так как препятствуют исполнению налоговой обязанности в широком ее смысле. Бездействие налоговых органов также может иметь негативный характер. Оно, в свою очередь, может препятствовать исполнению налогоплательщиками обязанностей, а в ряде случаев – мешать реализации и защите их прав и законных интересов. Неправомерное бездействие в установленных законом случаях может быть элементом состава налогового правонарушения. Так, ст. 106 НК РФ «Налоговое правонарушение» использует термин *деяние*, включающий как *действие*, так и *бездействие* правонарушителя. Бездействие в НК РФ конкретизируется применительно к отдельным составам налоговых правонарушений: непредоставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ); неуплата сумм налога (ст. 122 НК РФ); невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налога (ст. 123 НК РФ); непредоставление налоговому органу сведений, необходимых для осу-

---

[148] См.: *Основин, В.С.* Советские государственно-правовые отношения / В.С. Основин. Воронеж: ВГУ, 1965. 168 с.

[149] Бездействие может иметь как позитивные, так и негативные последствия. И в данном случае важны именно правовые последствия такого бездействия. См.: *Томбулова, Е.Г.* Бездействие субъектов доказывания как форма правомерного процессуального поведения по гражданским делам / Е.Г. Томбулова // Актуальные проблемы российского права. 2025. Т. 20. № 6. С. 64-74.

[150] Примером правомерного бездействия является, в частности, непредставление налогоплательщиком документов, подтверждающих право на налоговую льготу или налоговый вычет.

ществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ) и др. В налоговых правоотношениях также содержится запрет неправомерного бездействия налогового органа. В соответствии со ст. 22 НК РФ неисполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет предусмотренную законом ответственность.

Действие, таким образом, – преобладающий вид налогово-правовых фактов, составляющий основу реализации конституционной обязанности налогоплательщика по уплате налога. КС РФ в связи с этим выработал следующие правовые позиции. Обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства (Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П[151]; Постановление КС РФ 11 ноября 1997 г. № 16-П[152]). Обязанность налогоплательщика предоставлять налоговым органам необходимые для уплаты налога документы и сведения является одной из норм установленного в налоговом законодательстве порядка взимания налогов, который призван обеспечить безусловное выполнение обязанности платить законно установленные налоги и сборы (Определение КС РФ от 19 февраля 1996 г. № 5-О[153]). Налогоплательщик обязан вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, предоставлять налоговым органам и их должностным лицам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы (Определение КС РФ от 5 июля 2005 г. № 301-О[154]). Требование о постановке на налоговый учет (ст. 83 НК РФ) касается всех граждан РФ, а также иностранных граждан и обусловлено обязанностью платить налоги и сборы (Определение КС РФ от 30 сен-

---

[151] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. “О федеральной полиции”» // Вестник Конституционного Суда РФ. № 5. 1996.

[152] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. “О государственной границе Российской Федерации в редакции от 19 июля 1997 г.”» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 46. Ст. 5339.

[153] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 19.02.1996 № 5-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Независимого территориального профсоюза работников различных форм собственности “Урал” как не соответствующей требованиям Федерального конституционного закона “О Конституционном Суде Российской Федерации”» // СПС КонсультантПлюс.

[154] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 05.06.2005 № 301-О «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6.

тября 2010 г. № 1244-О-О[155]). Действия налоговых органов также «выстраиваются» применительно к реализации процедуры взимания налога[156].

Полномочия налогового органа имеют публично-правовой характер, что не позволяет налоговому органу произвольно отказаться от необходимости истребования дополнительных сведений, объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налога (Определение КС РФ от 12 июня 2006 г. № 267-О[157]). Налоговые органы обязаны осуществлять возврат сумм налога, перечисленных налогоплательщиком в бюджет на основании требования об уплате налога, признанного впоследствии незаконным (недействительным), с начисленными на них процентами (Определение КС РФ от 27 декабря 2005 г. № 503-О[158]). Требование налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следует не из договора, а из закона (Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П[159]). КС РФ, таким образом, подчеркивает необходимость активной позиции (действий) участников налоговых правоотношений. И отличие действий в налоговом праве от гражданско-правовых действий состоит в

---

[155] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 30.09.2010 № 1244-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Барышевой Татьяны Васильевны, Леонтьевой Ирины Александровны, Малетиной Раисы Владимировны и Мельника Игоря Николаевича на нарушение их конституционных прав положениями пункта 1 статьи 7 и пункта 1 статьи 9 Федерального закона “О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации”, а также Указа Президента Российской Федерации “О дополнительных мерах социальной поддержки лиц, осуществляющих уход за нетрудоспособными гражданами”» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2011. № 2.

[156] Требование об уплате задолженности есть мера государственного принуждения. Позиция относительно того, что право налогового органа есть его обязанность, была скорректирована. См.: *Сасов, К.А.* Конституционные основы налогообложения: тематический справочник правовых позиций Конституционного Суда РФ и ЕСПЧ с комментариями составителя / К.А. Сасов. М.: Проспект, 2023. С. 120.

[157] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 12.06.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества “Востоксибэлектросетьстрой” на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного суда РФ. 2006. № 6.

[158] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 27.12.2005 № 503-О «По жалобе федерального государственного унитарного предприятия “123 Авиационный ремонтный завод” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2005. № 8. Ст. 945.

[159] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. “О федеральной полиции”» // Вестник Конституционного Суда РФ. № 5. 1996.

том, что участники налоговых правоотношений не могут воздержаться от их совершения[160].

Налоговое законодательство устанавливает обязательность уплаты налога и других связанных с налогообложением действий (предоставление налоговых деклараций, документов, подтверждающих право на налоговые льготы, и т.д.). Причем совершение налогоплательщиком правомерных действий (уплата налога в полном соответствии с законом) не может исключить активных действий налоговых органов (например, проверку налоговой декларации и проведение налоговой проверки)[161].

События как отдельный вид юридических фактов, обособляемый по волевому признаку, чаще всего характеризуются как «исчезающий вид» в силу возрастающих возможностей человека в различных сферах жизни общества. По утверждению А.Е. Воронина, «научно-технический прогресс расширил человеческие возможности по воздействию на естественные явления; вследствие чего круг юридических событий постепенно сужается, поскольку сокращается диапазон явлений, не зависящих от воли человека»[162]. Отмечаются также их вспомогательная роль и возможность иметь правовое значение только в связке с другими юридическими фактами (действиями)[163]. В.В. Ярков, наоборот, отмечает, широкое распро-

---

[160] См.: Специфическими видами действий в гражданском праве является сделка, договор, и др. См.: *Белов, В.А.* Юридические факты в гражданском праве: учебное пособие для вузов / В.А. Белов. М.: Издательство Юрайт, 2024. 450 с. В гражданском праве наряду со сделками и договорами обособляются односторонние действия и юридически значимые действия. К их числу относится также невиновное поведение лица. См.: *Соломин, С.К. Соломина, Н.Г.* Юридические факты и иные жизненные обстоятельства: цивилистический очерк: монография / С.К. Соломин, Н.Г. Соломина. М.: Юстицинформ, 2022. С. 25. Субъект может не покупать машину, т.е. отказаться от заключения договора купли-продажи транспортного средства (гражданское правоотношение), но в случае приобретения последнего обязанность уплаты транспортного налога неизбежна (налоговое правоотношение).

[161] В налоговом праве содержатся нормы, которые дают некоторую свободу действий налогоплательщику: возможность применения специального налогового режима, выбор объекта налогообложения по УСН, налоговый мониторинг, но эта свобода не распространяется на налоговый контроль, и уж тем более не допускает злоупотребление правом при совершении действия налогоплательщиком (к примеру, дробление бизнеса путем применения специальных налоговых режимов).

[162] *Воронин, А.Е.* Юридические факты-события в российском праве: общетеоретический анализ: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.Е. Воронин. Владимир, 2008. С. 7.

[163] См.: *Зинченко, С.А.* Юридические факты в механизме правового регулирования / С.А. Зинченко. М.: ВолтерсКлувер, 2007. С. 26.

странение фактов-событий в гипотезах правовых норм[164]. Юридические факты-события являются очевидными обстоятельствами. Особенность их состоит в том, что участники правоотношения не могут их оспорить.

Юридические факты-события имеют множество проявлений. По мнению В.Б. Исакова, «юридические факты-события можно классифицировать по различным основаниям: по происхождению – природные (стихийные) и зависящие в своем происхождении от человека; в зависимости от повторяемости события – уникальные и повторяющиеся (периодические); по протяженности во времени – моментальные (происшествия) и протяженные во времени (явления, процессы); по количеству участников – персональные, коллективные, массовые; с определенным и неопределенным количеством участвующих лиц; по характеру наступивших последствий – обратимые, необратимые и др.»[165].

Налоговое законодательство в ряде случаев с юридическими фактами-событиями связывает динамику правоотношения. Роль юридических фактов-событий в налогово-правовом регулировании имеет особенности проявления. Для государства приоритетно исполнение обязанности по уплате налога «*в любом случае*», в связи с чем юридические события чаще всего лишь корректируют налоговые правоотношения, но не прекращают их.

Приведем следующий практический пример, который иллюстрирует влияние юридических фактов-событий на итоги практики налогового правоприменения. Налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, одним из эпизодов которого было доначисление налога на прибыль и отказ в возмещении НДС в отношении затрат по договору выполнения работ по благоустройству газона. Налогоплательщик посчитал, что, поскольку им были представлены все необходимые первичные документы, решение налогового органа в данной части является неправомерным. Налоговый орган сослался на тот факт, что спорные работы, связанные с благоустройством

---

[164] См.: *Ярков, В.В.* Юридические факты в цивилистическом процессе / В.В. Ярков. М.: ИнфотропикМедиа, 2012. С. 45.

[165] *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 40.

газона, фактически не могли быть проведены, поскольку в зимний период времени происходит промерзание грунта. Данные работы могли быть проведены только в весенне-осенний период. Суд согласился с доводами налогового органа[166].

О видах юридических событий в налоговом праве позволяет судить анализ положений НК РФ, а также некоторые правовые позиции, сформулированные судебными инстанциями. К наиболее значимым юридическим событиям в налоговом праве следует отнести *смерть гражданина, непреодолимую силу, наступление срока и юридическую (фактическую) ошибку*[167].

1. *Смерть как юридическое событие* закреплено в качестве основания прекращения налоговой обязанности в ст. 44 НК РФ[168]. В случае смерти налогоплательщика или объявления его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством РФ, задолженность по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ для оплаты наследниками долгов наследодателя. Таким образом, обязанность погасить задолженность умершего лица возникает у наследников только в отношении имущественных налогов в пределах стоимости наследственного имущества. На основании ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на доходы физических лиц доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также вознаграждения, выплачиваемого наследникам патентообладателей изобретений, полезных моделей, промышленных образцов. У организации-работодателя не воз-

---

[166] См.: Определение ВАС РФ № ВАС-2629/13 // СПС КонсультантПлюс.

[167] См.: *Сапрыкина, И.А.* Понятие юридических фактов-событий в налоговом праве и их роль в налогово-правовом регулировании / И.А. Сапрыкина // Российский журнал правовых исследований. 2023. № 3. С. 69-74.

[168] НК РФ указывает также в качестве основания прекращения обязанности по уплате налога объявление гражданина умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством РФ.

никает обязанности налогового агента по удержанию налога на доходы физических лиц с денежных средств, начисленных умершему работнику, а также с указанных сумм при их выплате в установленном порядке членам его семьи.

Также значение имеет факт получения при жизни налогового уведомления налогоплательщиком-гражданином. Если до смерти наследодатель получил налоговое уведомление, но не уплатил налог, возникшую задолженность погашают наследники в пределах стоимости наследственного имущества. В случае же ненаправления или неполучения при жизни наследодателем уведомления обязанность по уплате налога у наследников за наследодателя не наступает. Исчисленные суммы налогов, по которым налоговые уведомления не были получены наследодателем до его смерти, должны быть списаны налоговым органом.

Стоит обратить внимание на суждение Ю.В. Ловчиковой, которая отмечает, что правопреемство в налоговом праве нацелено именно на реализацию публичного интереса[169], в связи с чем налоговое законодательство не предусматривает автоматического аннулирования всех налогов наследодателя. КС РФ уточнил также, что для близких родственников наследодателя реализация обязанности уплаты налога с имущества, переходящего им в порядке наследования, не может ставиться в зависимость от предусмотренного ГК РФ правового основания наследования имущества (Определение КС РФ от 30 сентября 2004 г. № 316-О[170]).

2. *Обстоятельства непреодолимой силы*. Обстоятельства, которые не зависят от воли субъекта и находятся вне его контроля, являются для него внешними. Наружный характер происхождения является важнейшей характеристикой непреодолимой силы. В НК РФ определение понятия «непреодолимая сила» отсутствует. В гражданском же законодательстве, к примеру, непреодолимая сила опреде-

---

[169] См.: *Ловчикова,* Ю.В. Особенности правопреемства организаций и физических лиц в налоговом праве / Ю.В. Ловчикова // Вопросы российской юстиции. 2023. № 23. С. 555.

[170] Определение Конституционного Суда РФ от 30.09.2004 № 316-О «По жалобам гражданки Балакир Елены Марковны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 1 статьи 3 Закона Российской Федерации “О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения” и граждан Наумова Дмитрия Владимировича и Соболевой Юлии Владимировны на нарушение их конституционных прав теми же положениями Закона Российской Федерации “О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения”, а также положениями статьи 1111 и пункта 2 статьи 1152 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 2.

ляется как чрезвычайное и непредотвратимое при данных условиях обстоятельство[171]. В НК РФ имеют место институты, правовые нормы которых содержат указание на события как обстоятельства непреодолимой силы. К числу таких институтов можно отнести институт отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. В соответствии с положениями ст. 64 НК РФ основанием для предоставления лицу отсрочки (рассрочки) по уплате налога является причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия или технологической катастрофы. Претендуя на предоставление отсрочки (рассрочки) по уплате налога по указанному основанию, налогоплательщик должен представить в уполномоченный орган заключение о факте наступления обстоятельств непреодолимой силы, которые послужили основанием для обращения с соответствующим заявлением, а также приобщить к заявлению акт оценки причиненного ущерба в результате указанных обстоятельств. Таким образом, в практике налогового правоприменения обязанность по доказыванию фактов-событий (обстоятельств непреодолимой силы) возложена на заинтересованное в изменении срока уплаты налога лицо.

3. С наступлением *срока* могут быть связаны определенные правовые последствия[172]. В налогово-правовом регулировании сроки имеют особое значение. Они, главным образом, преследуют цель своевременного поступления налоговых доходов в бюджетную систему РФ. Течение срока по объективным причинам не может зависеть от проявления воли участников правоотношений, ввиду чего они чаще всего относятся к числу юридических фактов-событий[173]. Течение срока

---

[171] См.: Ст. 401 ГК РФ.

[172] Сроки вызывают активный научный интерес в большинстве отраслевых наук. Они трактуются с различных позиций (как события, действия или как самостоятельный вид юридических фактов). См.: *Фаршатов, И.А.* Исковая давность. Законодательство: теория и практика / И.А. Фаршатов. М.: ОАО «Издательский дом “Городец”», 2004. 192 с.; *Исаева, Е.В.* Процессуальные сроки в гражданском и арбитражном процессе: учебно-практическое пособие / Е.В. Исаева. М.: ВолтерсКлувер, 2005. 224 с.; *Кириллова, М.Я., Крашенинников, П.В.* Сроки в гражданском праве. Исковая давность / М.Я. Кириллова, П.В. Крашенинников. М.: Статут, 2006. 48 с.; *Андреева, М.В.* Действие налогового законодательства во времени: учеб. пособие / М.В. Андреева; под. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2006. 172 с.; *Архипов, А.А.* Сроки в налоговом праве: монография / А.А. Архипов. М.: Статут, 2011. 199 с.; *Базаров, Б.Б.* Давность в российском налоговом праве: монография / Б.Б. Базаров; под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2016. 192 с.

[173] Существует также точка зрения, согласно которой сроки не могут быть отнесены ни к числу событий, ни к числу действий, а являются специфическим видом юридических фактов.

нельзя отменить или ускорить, так как срок зависит только от реального движения того или иного периода времени. Сроки придают устойчивость правовым отношениям, устанавливают возможные временные рамки защиты прав и нтересов субъектов правоотношений. Как отмечает М.Е. Мардасова, характеризуя, в частности, налогово-процессуальные сроки, конечной целью любого налогово-процессуального срока является обеспечение эффективности деятельности органов, наделенных властными полномочиями, что в итоге влияет на своевременную реализацию налогоплательщиками своих прав и обязанностей[174]. Налогово-правовые сроки в большинстве случаев устанавливаются налоговым законодательством, являются императивными и не могут изменяться соглашением участников правоотношений[175]. Будучи субъектом налогового правоотношения, которое имеет ярко выраженный властный характер, налогоплательщик не наделен правомочием на участие в процедуре установления налогово-правового срока. Он лишь должен выполнять возложенные на него обязанности в уже установленные законом либо субъектом налогового правоприменения сроки.

Установление сроков в налоговом праве является гарантией обеспечения прав налогоплательщиков. КС РФ признал неконституционной норму ст. 105.17 НК РФ, так как в ней не был установлен момент, с которого начинается исчисление двухлетнего срока, в течение которого налоговым органом может быть принято решение о проведении проверки контролируемой сделки (Постановление КС РФ от 14 июля 2023 г. № 41-П[176]).

В НК РФ содержится ст. 6^1, которая предусматривает порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах. НК РФ исходит из

---

[174] См.: *Мардасова, М.Е.* Сроки в налоговом процессе / М.Е. Мардасова. М.: Инфотропик Медиа, 2016. С. 19.

[175] Налогово-правовые сроки в некоторых случаях могут устанавливаться налоговыми органами. Так, в соответствии со ст. 69 НК РФ, требование об уплате задолженности должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени не указан в этом требовании. Установить иной срок исполнения в требовании об уплате задолженности имеет право налоговый орган, направивший указанное требование налогоплательщику.

[176] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2023 № 41-П «По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 2 статьи 105-17 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой публичного акционерного общества “Вымпел-Коммуникации”» // Собрание законодательства. 2023. № 30. ст. 5750.

правила, в соответствии с которым течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало. Сроки в налоговом праве могут исчисляться годами, кварталами, месяцами и днями. Для определения момента вступления акта законодательства о налогах и сборах в силу необходимо определить два юридических факта: дату официального опубликования акта и налоговый период[177].

В налоговом законодательстве устанавливаются давностные сроки, цель которых состоит в поддержании «стабильности и ясности в правовых отношениях»[178]. Статья 113 НК РФ содержит срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения 3 года. Давностный срок в налоговом праве является общим и не дифференцируется в зависимости от вида налогового правонарушения[179].

Представляется, что сроки в налоговом праве не могут иметь самостоятельного динамического значения, но их роль существенна в качестве элементов налогового фактического состава или сложного юридического факта.

4. *Фактическая ошибка как юридический факт.* В пункте 13 статьи 45 НК РФ предусмотрено условие, когда обязанность по уплате налога не признается исполненной, в частности, в случае неправильного указания налогоплательщиком или иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему РФ денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика, в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и (или) наименования банка получателя, повлекшего неперечисление этой суммы в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства.

Позиция ФНС России следует буквальному толкованию указанной нормы. Неисполнение обязанности по уплате налога в бюджетную систему РФ на соот-

---

[177] См.: *Алимбекова, А.С.* Налогово-правовые нормы и проблемы их реализации / А.С. Алимбекова; под ред. Н.И. Химичевой. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права, 2011. С. 35.

[178] *Кузнецов, В.А., Левушкин, А.Н.* Правоприменительный аспект срока давности / В.А. Кузнецов, А.Н. Левушкин // Вопросы права. 2025. № 1. С. 83.

[179] См.: *Сухова, Д.М.* Сроки давности в налоговом администрировании (мероприятия налогового контроля, взыскание налоговой задолженности) Российской Федерации / Д.М. Сухова // Вопросы российской юстиции. 2025. № 35. С. 577.

ветствующий счет Федерального казначейства, в том числе по причине ошибочного перечисления соответствующих денежных средств на другой счет Федерального казначейства, влечет начисление пеней в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ. Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога и применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога. Однако непризнание обязанности по уплате налога исполненной налогоплательщиком в случае неправильного указания им в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего перечисление этой суммы налога в бюджетную систему РФ на другой счет Федерального казначейства, не влечет изменения сущности такого платежа, а также ограничения права налогоплательщика на своевременный возврат ему суммы излишне уплаченного налога в порядке, установленном ст. 78 НК, и уплаты процентов за каждый день нарушения срока возврата такой суммы налога. Кроме того, ст. 45 НК РФ не устанавливает возможность уточнения реквизитов счета Федерального казначейства.

ФНС России разъяснила также последствия совершенной налогоплательщиком ошибки: следует повторно оплатить налог, указав в платежном поручении правильные реквизиты получателя платежа (номер счета УФК по области и ИФНС России по области). При этом денежные средства, ошибочно перечисленные на счет УФК другого субъекта, могут быть возвращены. Для возврата указанных денежных средств необходимо обратиться в налоговый орган по месту своего учета[180].

При указании ошибочного ИНН налоговое ведомство предложило налогоплательщикам для уточнения платежа обратиться в налоговый орган и написать обращение в свободной форме. Налоговый орган, в свою очередь, должен истребовать у налогоплательщика заявление о распоряжении путем зачета суммой де-

[180] См.: Письмо ФНС России от 04.09.2015 № 3Н-4-1/3362@ // СПС КонсультантПлюс.

нежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС налогоплательщика[181].

Судом была высказана иная позиция. Налоговое обязательство не связывает неверное оформление платежных документов с фактом неуплаты налога[182].

Унифицированный подход к применению норм о фактической ошибке защитит права налогоплательщика. Налогоплательщик отчуждает часть своей собственности в бюджет в виде налога, уплачивает впоследствии пени, а возможно, и штраф. Налоговые органы, следуя логике приведенных выше норм, обеспечивают себе возможность не выполнять дополнительные обязанности, вследствие чего налогоплательщик обращается в суд, применяя судебную форму защиты нарушенного права.

В единый классификационный ряд с событиями и действиями включаются юридические *факты-состояния*[183]. Состояния являются своего рода «длящимися» юридическими фактами. На наш взгляд, юридические факты-состояния не вписываются в классификацию юридических фактов, основанную на волевом признаке. Здесь правильнее исходить из того, как долго они существуют. По выбранному критерию они подразделяются на *длительные* (*состояния*) и *недлительные* (*события* и *действия*). В недлительных юридических фактах заранее очевидно время существования или прекращения этих фактов. В длительных юридических фактах срок окончания или время их существования не может быть заранее известно[184]. Как правило, состояниям свойственна постоянная основа, однако также может

---

[181] См.: Приказ ФНС России от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1133@ «Об утверждении форм и форматов представления документов, используемых налоговыми органами и налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и (или) налоговыми агентами при осуществлении зачета и возврата сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета, а также излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины». URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13015737/?ysclid=meq5mgu

[182] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 784/13 // СПС КонсультантПлюс.

[183] Наряду с правовыми состояниями обособляются факты однократного действия, с которыми правовые нормы связывают правовое последствие в тот или иной момент времени или после наступления такого момента.

[184] Графически события и действия можно представить в виде отрезка; состояния более схожи с геометрическим лучом, имеющим начало и не имеющим окончания.

иметь место и их прекращение по объективным причинам, обладающим только вероятностным характером[185].

Юридический факт-состояние – это конкретное жизненное обстоятельство, характеризующееся условным постоянством и продолжительным временем действия, в течение которого оно либо автономно, либо в совокупности с другими фактами вызывает юридические последствия и не ликвидируется в однократном акте правового воздействия. Состояния, по аналогии с другими фактами, предусмотрены в гипотезах норм права в качестве обстоятельств, влекущих за собой динамику правоотношений.

Можно сформулировать несколько отличительных свойств состояний как юридических фактов: 1) отражают продолжающиеся характеристики социальных связей и их участников; 2) не исчерпываются единократным актом правового воздействия, т.е. порождают правовые последствия многократно; 3) обладают сильным «составообразующим» действием, поскольку участвуют в динамике множества правоотношений, активно формируют правовой статус субъектов; 4) могут характеризоваться как особые правоотношения или характеристики государственно-правовых явлений. Таким образом, юридические факты-состояния, существуя длительный период времени, вызывают правовые последствия периодически. При этом юридическое значение факт-состояние не утрачивает и после того, как правовые последствия наступили, соответственно, факт-состояние не погашается[186]. В качестве состояний рассматриваются, к примеру, состояние родства, состояние в браке, состояние аффекта, необходимой обороны, недееспособности, безвестного отсутствия[187]. Н.Ю. Завьялова заключает, что состояния обладают

---

[185] Такими естественными причинами могут выступать, к примеру, юридические факты-события. Например, смерть одного из супругов является основанием прекращения брака. Брак – юридический факт-состояние. Примером налогово-правового состояния является налоговое резидентство налогоплательщика – физического лица. Оно может прекратиться, к примеру, в случае выезда лица за границу. Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ).

[186] См.: *Новикова, Ю.С.* Место фактов-состояний в классификации юридических фактов / Ю.С. Новикова // Вестник Удмуртского университета. 2011. Вып. 4. С. 139-140.

[187] См.: *Цуканова, Е.Ю.* К вопросу о месте правовых состояний в системе юридических фактов / Е.Ю. Цуканова // Вестник РУДН. Серия: Юридические науки, 2020. Т. 24. № 1. С. 26.

свойством вызывать динамику правоотношения не сами по себе, а во взаимосвязи с другими юридическими фактами[188].

Как правило, состояния носят универсальный характер, т.е. влекут возникновение правоотношений различных отраслей права. Например, это состояние родства, гражданства, брака и др. Такие факты значимы и в налоговом праве. Существуют и специфические[189] налогово-правовые состояния, например резидентство и взаимозависимость. Факты-состояния с учетом особенностей налогово-правового регулирования способны участвовать в динамике правоотношения, будучи в связке с другими юридическими фактами (в большинстве случаев – с действиями).

Некоторые авторы в качестве самостоятельного вида юридических фактов обособляют *случай*. В противоположность юридическим фактам-состояниям случай обладает свойством фрагментарности. Будучи проявлением объективно существующей реальности, он может восприниматься как юридический факт применительно к неширокому кругу правоотношений. Характеристиками случая являются его *непредвиденность* и *непредусмотренность*[190]. В гражданском праве случайными считаются деяния, которые происходят помимо воли лица. Случай, таким образом, противопоставляется вине[191]. Среди налоговых юридических фактов вряд ли сможем увидеть случайные.

Юридическим фактом для одного правоотношения может выступать другое *правоотношение*. В этом случае в механизме правового регулирования между юридическими фактами и правовыми отношениями возникает обратная связь. То есть они могут «меняться местами». Закрепление в нормах права фактов-

---

[188] См.: *Завьялова, Н.Ю.* Проблема классификации юридических фактов в современной теории права / Н.Ю. Завьялова // Вестник ВИПК МВД России. 2025. № 2 (74). С. 21.

[189] Для других отраслей права специфичны иные, нежели для налогового права, факты-состояния. Е.А. Татаринцева в числе семейно-правовых фактов выделяет такие факты-состояния, как родство и усыновление, указывая при этом, что они являются основаниями правоотношений по воспитанию ребенка. См.: *Татаринцева, Е.А.* Юридические факты в правоотношениях по воспитанию ребенка в семье: монография / Е.А. Татаринцева. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2019. 143 с.

[190] См.: *Плахтий, Н.А.* Юридический факт и случай: соотносимость в правовых отношениях / Н.А. Плахтий // Юридический вестник Самарского университета. 2021. Т. 7. № 3. С. 121-125.

[191] См.: *Пирвиц, Э.Э.* Значение вины, случая и непреодолимой силы в гражданском праве / Э.Э. Пирвиц // Вестник гражданского права. 2010. № 6. Т. 10. С. 148.

правоотношений определяется требованиями законности и присущими правовому порядку закономерностями возникновения и существования юридических связей. Определяющим с правовой позиции в данном случае является установление факта наличия или отсутствия правоотношения[192]. Правоотношение представляет собой форму наиболее значимых ключевых связей. Оправданно, что в качестве юридических фактов используется такой элемент действительности, как правоотношение. Факт-правоотношение обладает социальной содержательностью. В суммированном виде он концентрирует весь массив социальных обстоятельств. Все это дает широкие возможности использования фактов-правоотношений в правовом регулировании.

Не должно складываться впечатление, что юридическим фактом является правоотношение в целом. Факт-правоотношение комплексно отражает правовую связь. Юридическое значение имеет, как правило, факт наличия либо отсутствия правоотношения. Например, для получения социального налогового вычета налогоплательщику необходимо часть своих средств перечислять в виде пожертвований благотворительным организациям, для заключения брака требуется расторжение предыдущего брака и т.д.

Факт-правоотношение вторичен по отношению к определенной группе социальных предпосылок. Его юридическое качество обусловлено степенью развития механизма образования правоотношений. Если такой механизм не гарантирует надлежащий уровень законности в возникновении правоотношений, то его применение повлечет просчеты в новой области общественных связей. Использование фактов-правоотношений предполагает обеспечение эффективных средств контроля в фактических составах, охватывающих среди прочих элементов факты-правоотношения.

В налоговом праве распространены факты-правоотношения других отраслей права (трудового, семейного, гражданского и др.). Так, основу объекта налогообложения составляют гражданские правоотношения, семейные правоотноше-

---

[192] См.: *Миронов, В.О., Зин, Н.В.* Юридические факты: понятие, признаки, классификация / В.О. Миронов, Н.В. Зин // Аграрное и земельное право. 2020. № 3 (183). С. 58.

ния лежат в основе взаимозависимости[193], трудовые правоотношения порождают отношения подоходного налогообложения и др.

Налоговые правоотношения в этом смысле можно охарактеризовать как комплексные[194], т.е. они редко могут возникать как единичные правоотношения. Надлежащее исполнение обязанности по уплате налога всегда сопровождается налоговым контролем, ненадлежащее – принудительным взысканием налога и обеспечительными мерами, что свидетельствует о задействовании в налоговой процедуре не одного, а сразу нескольких юридических фактов. И такое взаимодействие юридических фактов между собой наиболее ярко раскрывает их динамическая классификация.

Налоговое законодательство включает в себя как материальные, так и процессуальные нормы. Актуальность проблемы процессуальных норм отмечала Н.И. Химичева. По ее словам, «повышение роли финансов, усложнение их задач требует всесторонней разработки процессуальных вопросов финансового права»[195].

Вопрос существования процессуальных норм в «непроцессуальных» отраслях уже обсуждался в юридической литературе[196]. В последнее время появилось

---

[193] Характеристика взаимозависимости в налоговом праве была изучена А.А. Копиной. См.: *Копина, А.А.* Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: монография / А.А. Копина; под. ред. И.И. Кучерова. М.: Юрлитинформ, 2013. 186 с.

[194] Сложные общественные отношения способны порождать комплексное регулирование, средством которого можно считать налоговое законодательство. См.: *Рыбакова, С.В.* Комплексные отношения как основания возникновения комплексных образований в праве (на примере финансового права) / С.В. Рыбакова // Ленинградский юридический журнал. 2013. № 3 (33). С. 182.

[195] *Химичева, Н.И.* Проблемы развития финансового права на основе новой Конституции СССР / Н.И. Химичева // Советское государство и право. 1980. № 2. С. 27.

[196] См.: *Рязановский, В.А*. Единство процесса: учебное пособие / В.А. Рязановский. М.: ОАО «Издательский дом “Городец”», 2005. 80 с.; *Краснов, Н.И., Иконицкая, И.А.* Процессуальные вопросы советского земельного права / Н.И. Краснов, И.А. Иконицкая. М.: Издательство «Наука», 1975. 150 с.; Юридическая процессуальная форма: теория и практика. М.: Юрид. лит., 1976. 280 с.; *Гукасян, Р.Е.* Соотношение материального и процессуального права – важная проблема юридической науки на современном этапе / Р.Е. Гукасян // Вопросы развития и защиты права граждан. Межвузовский тематический сборник. Калинин: [б. и.], 1977. С. 5-14; Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных» отраслях) / науч. ред. И.А. Галаган Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1985. 207 с.; Теория юридического процесса / под общ. ред. В.М. Горшенева. Харьков: Изд-во при Харьков. гос. ун-те издательского объединения «Вища школа», 1985. 191 с.

множество работ, касающихся исследования процессуальной составляющей налогового права[197]. Очевидна также общая тенденция усиления процессуального регулирования, главная цель которого – обеспечение и защита прав и законных интересов участников правоотношений (прежде всего, налогоплательщиков)[198].

Можно констатировать значительное увеличение количества процессуальных налоговых норм в налоговом законодательстве, с одной стороны, преследующих цель обеспечения гарантий защиты прав и свобод налогоплательщиков, а с другой – предоставление дополнительных процессуальных возможностей налоговым органам РФ. Так, к примеру, ФЗ от 17 февраля 2021 г. № 6-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ»[199] единомоментно обязал банки выдавать налоговым органам имеющиеся в их распоряжении копии паспортов лиц, обладающих правом на получение (распоряжение) денежных средств, находящихся на счете клиента, доверенностей на получение (распоряжение) денежных средств, находящихся на счете клиента, документов, определяющих отношения по открытию, ведению и закрытию счета клиента, и т.д. В другой норме этого же Закона расширено содержание ст. 140 НК РФ: лицу, подавшему жалобу (апелля-

---

[197] См.: *Староверова, О.В., Эриашвили, Н.Д.* Налоговый процесс: учебное пособие для вузов / О.В. Староверова, Н.Д. Эриашвили; под ред. Н.М. Коршунова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2004. 192 с.; *Кузнеченкова, В.Е.* Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения: монография / В.Е. Кузнеченкова. М., 2004. 415 с.; *Кучеров, И.И., Кикин, А.Ю.* Меры налогово-процессуального принуждения / И.И. Кучеров, А.Ю. Кикин. М.: ИД «Юриспруденция», 2006. 128 с.; Налоговый процесс / под ред. А.Н. Козырина. М.: ЦППИ, 2007. 155 с.; Налоговые процедуры: учебное пособие / под ред. А.Н. Козырина. М.: НОРМА, 2008. 256 с. *Сапрыкина, И.А.* Процессуальные нормы налогового права: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / И.А. Сапрыкина. Воронеж, 2009. 23 с.

[198] В отраслевых науках в настоящее время активно проводятся исследования процессуальных и процедурных вопросов правового регулирования. См.: *Курочкин, С.А.* Частные и публичные начала в цивилистическом процессе / С.А. Курочкин; науч. ред. В.В. Ярков. М.: Инфотропик Медиа, 2012. 560 с.; Административные процедуры: монография / от вред. Л.Л. Попов, С.М. Зубарев. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2018. 240 с.; *Мишко, Р.С.* Юридический процесс: монография / Р.С. Мишко. М.: КНОРУС, 2017. 196 с.; *Шагиева, Р.В*. Нормы процессуального права: теория и практика их реализации: монография / Р.В. Шагиева. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2019. 176 с.; *Нинциева, Т.М.* Процессуально-правовое регулирование: научно-методологические и концептуальные аспекты: монография / Т.М. Нинциева; под общ. ред. В.П. Беляева. М.: Проспект, 2022. 192 с.; *Потапенко, Е.Г.* Диалектика цивилистического процесса: специализация и унификация цивилистического процессуального права: монография / Е.Г. Потапенко. М.: Проспект, 2022. 360 с.

[199] См.: Федеральный закон от 17.02.2021 № 6-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

ционную жалобу), до принятия по ней решения предоставляется право обратиться с ходатайством о приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части в целях представления дополнительных документов (информации), но не более чем на шесть месяцев. ФЗ от 31 июля 2023 г. № 389-ФЗ[200] ввел в НК РФ процедуру рассмотрения жалобы в упрощенном порядке.

В НК РФ нет какого-либо специального процессуального раздела – имеет место сопряженность материальных и процессуальных норм. Последние в большинстве своем касаются индивидуальных ненормативных налоговых актов, принимаемых налоговыми (в редких случаях таможенными) органами, процессуальных сроков, порядка деятельности субъектов налогового правоприменения (налоговых органов). Именно в гипотезах таких норм и содержатся процессуальные налоговые юридические факты. Причем, в зависимости от субъектного состава, предмета и оснований иска, классификация процессуальных налоговых правовых фактов будет осуществляться по порядку и подведомственности рассмотрения спора: экономического правосудия арбитражных судов[201], гражданского процесса[202] (например, ответственность налогового органа перед налогоплательщиком) и административного судопроизводства[203] (споры налоговых органов с гражданами)[204].

Можно отметить возрастающее значение процессуальных фактов в правовом регулировании. *Процессуальный* юридический факт (согласие на особый по-

---

[200] См.: Федеральный закон от 31.07.2023 № 389-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

[201] См.: Арбитражный процессуальный кодекс РФ.

[202] См.: Гражданской процессуальный кодекс РФ.

[203] См.: Кодекс административного судопроизводства РФ.

[204] В некоторых странах налоговые споры разрешаются в специализированных юрисдикционных учреждениях. Например, в США таким органом может быть Налоговый суд США. В соответствии с гл. 76 Кодекса внутренних доходов США, к компетенции Налогового суда США относятся, в том числе, иски налогоплательщиков по выставленным им недоимкам. См.: Internal Revenue Code, IRC. URL: https://constitution.org/1-Law/uslaw/sal/068A_itax.pdf. Интересна позиция Л.В. Головко о судебном прецеденте как источнике права. По его мнению, судебный прецедент предполагает поиск в чужом судебном решении требующейся конструкции. См.: *Головко, Л.В.* Судебный прецедент как ненормативный способ легитимации судебных решений / Л.В. Головко // Вестник гражданского права. 2010. № 6. Т. 10. С. 6-34.

рядок) вытесняет реальный юридический факт, который является основанием для привлечения к уголовной ответственности в общем порядке[205]. И.Д. Назаров, наоборот, считает введение в научный оборот понятия «процессуальный юридический факт» излишним, поскольку к процессуальным фактам в полной мере применимы все признаки юридического факта и каких-либо их кардинальных особенностей не отмечено[206].

Заслуживает внимания позиция Е.Г. Лукьяновой, которая применительно к характеристике процессуальных юридических фактов развивает подход, используемый ранее В.Б. Исаковым, указывает на «потоковый» характер процессуальных юридических фактов и также предлагает рассматривать процессуальные факты в свете процессуальной фактической системы. Е.Г. Лукьянова утверждает, что процессуальные юридические факты передают энергию материальных юридических фактов в динамику процессуального правоотношения. В ряде случаев роль юридического факта в процессуальном правоотношении играет само материальное правоотношение. Особенность процессуально-правового механизма заключается в том, что «юридические факты и правоотношения могут “меняться местами”, правоотношения способны выступать в роли юридических фактов»[207].

Существуют также так называемые юридические факты «других отраслей права», которые в силу своей специфики не могут быть свойственны налоговому праву. И это подчеркивает важность отраслевого изучения юридических фактов. В гражданском праве, к примеру, есть так называемые легитимирующие факты, отражающие условную «трехстороннюю» связь участников гражданских правоотношений. К примеру, в число последних могут быть включены материально уполномоченное лицо, внесенное в реестр в качестве собственника, реальный владелец вещи и покупатель или контрагент. На легитимирующие факты «третьи лица могут полагаться как на основания возникновения своих субъективных

---

[205] См.: *Панченко, В.Ю.* Юридический факт: современное понимание и дидактика преподавания / В.Ю. Панченко // Российская юстиция. 2023. № 12. С. 46.
[206] См.: *Назаров, И.Д.* Значение юридического и процессуального факта для целей правосудия / И.Д. Назаров // Вестник ВГУ. Серия: Право. 2015. № 1. С. 113.
[207] *Лукьянова, Е.Г.* Теория процессуального права / Е.Г. Лукьянова. М.: Издательство НОРМА, 2003. С. 192.

прав», руководствуясь при этом совокупностью внешних факторов[208]. При возникновении спора ситуация разрешается в пользу добросовестного третьего лица, полагающегося именно на такие внешние факторы.

Появляются новые, ранее неизвестные виды юридических фактов. К числу таковых относятся технологии *блокчейн*, которые включают математические алгоритмы, позволяющие создать доверие между незнакомыми участниками отношений без помощи посредника. Связующим звеном в таких отношениях выступает именно доверие и взаимное согласие участников правоотношений на признание результатов, полученных с помощью блокчейна[209]. Сейчас указанные технологии наиболее распространены в сфере криптовалют.

В настоящее время осуществляется всестороннее исследование возможностей блокчейна, а также способов его нормативно-правового регулирования[210]. В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 26 октября 2023 г. № ФО5-25578/2023 по делу № А40-273884/2022[211] сформулирована позиция: под криптовалютой понимается разновидность цифровой валюты, основанная на применении криптографии для создания и контроля новых единиц валюты и осуществления транзакций. ФЗ от 29 ноября 2024 г. № 418-ФЗ установил налогообложение операций с криптовалютой (вступил в силу с 1 января 2025 г.)[212].

---

[208] См.: *Колотилов, О.В*. Государственная регистрация прав на недвижимое имущество как легитимирующий факт / О.В. Колотилов // Вестник гражданского права. 2009. № 1. Т. 9. С. 87.

[209] Мы задаемся вопросом, возникают ли правовые отношения в обозначенной сфере деятельности. Если отношения не отвечают признакам отношений правовых, то они и не являются таковыми. В частности, отсутствие правовых норм, рассчитанных на регулирование тех или иных отношений, указывает и на отсутствие юридических фактов, порождающих возникновение правоотношения. См.: *Волков, В.Э.* Публично-правовое регулирование цифровых технологий: блокчейн, искусственный интеллект, виртуальная реальность: учебное пособие / В.Э. Волков. Самара: Издательство Самарского университета, 2023. URL: http://repo.ssau.ru/handle/Uchebnye-izdaniya/Publichnopravovoe-regulirovanie-cifrovyh-tehnologii-blokchein-iskusstvennyi-intellekt-virtualnaya-realnost-103943

[210] См.: *Гараев, А.А.* Блокчейн как источник юридических фактов / А.А. Гараев // Административное и муниципальное право. 2018. № 8. С. 7-16.

[211] Содержится в СПС КонсультантПлюс.

[212] См.: Федеральный закон от 29.11.2024 № 418-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

Использование криптовалют в настоящее время имеет существенные ограничения в РФ[213]. Операции с криптовалютой не являются объектом налогообложения по НДС[214]. Криптовалюта, полученная в результате майнинга, считается доходом в натуральной форме и облагается НДФЛ. Также налогообложению подлежат доходы от продажи криптовалюты. Если же криптовалюта получена по наследству, то такой доход не подлежит налогообложению. Обложению налогом на прибыль организаций подлежат доходы от реализации криптовалюты.

В доктрине российского права среди юридических фактов (в числе актов) еще в двадцатые годы XX века было предложено выделять *судебные решения*. В социалистической системе эта идея подавалась под видом анализа роли иностранных судебных решений. В отечественной литературе судебное решение было отнесено к числу юридических фактов гражданского права, лежащих в основе возникновения материальных правоотношений.

Судебные решения выполняют две главные функции: правообразовательную и правоохранительную. Судебный акт имеет разностороннее проявление: он может сам порождать юридические последствия либо быть условием наступления юридического факта[215].

Анализ норм НК РФ показывает возможность пересмотра актов налоговых органов, обжалования действий и бездействия должностных лиц налогового органа за рамками процедуры, установленной НК РФ, и существование судебного контроля в сфере налогового правоприменения. Состоявшиеся судебные акты по налоговым спорам объективно получают возможность оказывать влияние на налоговые отношения. В данном случае речь идет о *налоговом прецеденте*.

В настоящее время прецедент в регулировании налоговых отношений выполняет следующие функции:

---

[213] См.: Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

[214] Такая позиция содержалась в судебных решениях. См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.10.2023 № ФО5-25578/2023 по делу № А40-273884/2022 // СПС КонсультантПлюс.

[215] См.: *Павлова, Ю.В.* Судебные акты в системе юридических фактов: монография / Ю.В. Павлова; под ред. И.П. Кожокаря. М.: Проспект, 2023. С. 31.

1) выступает «поставщиком» новых норм налогового права. Данное суждение может быть подтверждено примером. Постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды»[216] было дано определение понятия «налоговая выгода». Налоговая выгода[217] – уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Позднее в НК РФ была введена ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страхового взноса». Сложившаяся ранее судебная доктрина добросовестности налогоплательщика получила дальнейшее развитие и воплощение в конкретной норме НК РФ. КС РФ также высказался о равных возможностях защиты прав налогоплательщиков, основанных на положениях судебной практики и положениях НК РФ. КС РФ указал, что «правоприменитель, отказывая в применении нормы ст. 54.1 НК РФ как улучшающей положение налогоплательщика, при разрешении дел, относящихся к прошлым налоговым периодам, не лишен возможности учесть правовые позиции высших судов по вопросам оценки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды, в случае если для этого есть основания и это улучшает положение налогоплательщиков» (Определение КС РФ от 29 мая 2018 г. № 1152-О)[218];

2) развивает нормы налогового права, когда в НК РФ отсутствует такая возможность. Статья 31 НК РФ предоставляет налоговому органу право определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогопла-

---

[216] Вестник Высшего арбитражного суда РФ. 2006. № 12.

[217] Налоговая выгода – сложный юридический факт, включающий в себя различные субъективные элементы.

[218] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 № 1152-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Куркина Николая Николаевича на нарушение его конституционных прав частью 2 статьи 2 Федерального закона “О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации”» // СПС КонсультантПлюс.

тельщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Представляется, что современное состояние законодательства о налогах и сборах не позволяет ввести в него понятие «аналогичный налогоплательщик», зависящее от конкретной ситуации, в которой может возникнуть налоговый спор. Судебная практика исходит из того, что при применении расчетного метода должно использоваться максимальное количество критериев, на основе которых происходит сопоставление налогоплательщиков[219];

3) определяет порядок работы налогового органа. Например, ФНС России в Письме от 21 марта 2007 г. № ММ-6-03/220@[220] указала, что Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 января 2007 г. № 10963/06[221]. Налоговый прецедент должен учитываться налоговыми органами при вынесении ими решений и совершении действий;

4) устраняет неясности налоговых норм. По мнению КС РФ, неясности, выявляемые в процессе применения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными органами, в том числе арбитражными судами, причем именно судебная власть, действующая на основе принципов самостоятельности, справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия, в наибольшей мере предназначена для решения названной задачи (Определение КС РФ от 9 декабря 2002 г. № 346-О)[222];

5) оказывает влияние на развитие процедуры досудебного обжалования налоговых споров. НК РФ устанавливает обязательный досудебный порядок обжалования актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных

---

[219] См.: *Юзвак, М.В.* Аналогия в налоговом праве: монография / М.В. Юзвак; под ред. Д.М. Щекина. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2016. С. 22.

[220] Содержится в СПС КонсультантПлюс.

[221] Содержится в СПС КонсультантПлюс.

[222] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 09.12.2002 № 346-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о соответствии Конституции Российской Федерации отдельных положений пунктов 11 и 12 статьи 1 Федерального закона “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации”» // СПС КонсультантПлюс.

лиц. Налоговый процесс становится более детальным, так как на налоговый орган по аналогии с судебным разбирательством возлагается обязанность разрешения возникшего налогового спора уже на стадии досудебного урегулирования конфликта.

Таким образом, налоговые юридические факты в настоящее время могут содержаться не только в НК РФ, но и в актах судебных органов, что вызвано объективными потребностями юридической практики.

В литературе обосновывается целесообразность обособления так называемых *норм-расчетов*[223] и *расчетных юридических фактов*. Так, изначально применяя для классификации юридических фактов один из многочисленных критериев – *содержание юридических фактов и их взаимодействие между собой*, В.Б. Исаков разделяет юридические факты на *первичные* и *производные*. Производные факты, по его мнению, «надстраиваются над первичными юридическими фактами, представляют их обобщенное, систематизированное выражение»[224]. К производным юридическим фактам среди прочих можно отнести и *расчетные юридические факты*. «Это фактические показатели, коэффициенты, индексы, рассчитываемые на основе некоторых первичных фактических обстоятельств и служащие для возникновения права на вознаграждение, премию, надбавку или скидку и т.п.»[225]. Производные юридические факты не должны терять взаимосвязи с порождающими их первичными юридическими фактами, а расчетные юридические факты, в свою очередь, должны коррелироваться с результатами деятельности и быть ориентированными на них.

---

[223] См.: *Комиссарова, Е.С.* Нормы-расчеты в российском праве: к постановке проблемы научного исследования / Е.С. Комиссарова // Вестник Нижегородской академии МВД России. 2015. № 4 (32). С. 235-240; *Федотова, А.А*. Бюджетные процессуальные нормы-расчеты в условия использования программно-целевого метода ведения хозяйства: понятие и особенности реализации / А.А. Федотова // Теория и практика общественного развития. 2021. № 7. С. 91-95. Отмечается, что нормы-расчеты не являются нормами прямого регулирования.

[224] *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 42.

[225] Там же. С. 42.

Можно привести примеры расчетных юридических фактов, закрепленных в *гипотезах норм налогового права*[226]. Статья 346.12 НК РФ устанавливает ряд оснований возникновения налогового правоотношения по применению налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения (далее – УСН). Так, среди прочих юридических фактов (факт постановки на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика; представление в налоговый орган уведомления о переходе на УСН и др.), возникновение такого правоотношения влечет и расчетный юридический факт, касающийся суммы всех доходов налогоплательщика по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на УСН. Такая сумма не может превышать 337,5 млн рублей. Расчетный юридический факт также лежит в основе прекращения правоотношения по применению УСН. Статья 346.13 НК РФ указывает, что если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 450 млн рублей, он считается утратившим право на применение УСН. Приведенный пример показывает, что если не будет расчетного юридического факта, подтверждающего необходимый результат деятельности налогоплательщика, то и не может возникнуть налогового правоотношения. Или, наоборот, если расчетные юридические факты отражают сумму, превышающую законодательно установленную, то правоотношение прекращается[227].

За расчетными юридическими фактами сохраняются перспективы их дальнейшего исследования и осмысления.

Юридические факты относятся к числу необходимых предпосылок любого правоотношения и опосредуют все этапы его становления. Кроме того, их связь с правоотношением может иметь негативный характер[228], который проявляется то-

---

[226] Гипотеза правовой нормы определяется как «часть нормы, указывающая на жизненные обстоятельства, наступление которых повлечет “включение” действия той или иной правовой нормы». См.: *Радько, Т.Н.* Теория государства и права: учебник / Т.Н. Радько. 2-е изд. М.: Проспект, 2025. С. 344.

[227] См.: *Сапрыкина, И.А.* Нормы-расчеты в налоговом праве: постановка научной проблемы / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. 2025. № 6.

[228] Наступления одних юридических фактов лица желают, а других, напротив, – желают избежать. В зависимости от указанной предпосылки все юридические факты можно разграничить также на ожидаемые и неожидаемые, или же на желательные или нежелательные.

гда, когда они препятствуют возникновению или приостанавливают движение правоотношений[229]. Данное суждение отражает динамический характер правоотношения, атрибутом которого являются юридические факты. В.О. Миронов и Н.В. Зин отмечают, что основная функция юридических фактов в правовом регулировании связана с динамикой правоотношения и «заключается в возникновении, изменении и прекращении отношений, в связи с чем юридический факт порождает правообразующие, правоизменяющие и правопрекращающие последствия»[230]. По роли в динамике налогового правоотношения[231] все юридические факты, таким образом, делятся на три вида: *правообразующие, правоизменяющие и правопрекращающие*.

Классификация налоговых юридических фактов по «динамическому» признаку важна в силу того, что для государства предпочтительно абсолютное исполнение налоговых обязательств и, в конечном итоге, поступление установленных налогов и сборов в бюджетную систему. Налоговая обязанность в ряде случаев рассматривается в широком значении – «как правоотношение между частными и публичными субъектами налогового права, а не только как обязанность (обязанности) некоторых частных субъектов»[232].

Предположение о возможности существования классификаций, ранее не проводившихся применительно к налоговым юридическим фактам, может быть подтверждено путем проведения дихотомической классификации юридических фактов. Дихотомия (греч. dichotomia – разделение) – разделение надвое. Впервые идею о существовании дихотомической классификации юридических фактов выдвинул В.Б. Исаков, указывая при этом отрицательное отношение к ней в силу ее

---

[229] См.: *Куранов, В.Г.* Юридические факты в гражданском праве Российской Федерации и зарубежных стран / В.Г. Куранов // Пермский юридический альманах. 2023. № 6. С. 224.

[230] См.: *Миронов, В.О., Зин, Н.В.* Юридические факты: понятие, признаки, классификация / В.О. Миронов, Н.В. Зин // Аграрное и земельное право. 2020. № 3 (183). С. 56.

[231] Для данного вида классификации иногда выбирают другой критерий – характер правовых последствий. См.: *Дмитрук, В.Н.* Теория государства и права: учебное пособие / В.Н. Дмитрук. 3-е изд., стер. М.: Новое знание, 2006. С. 111.

[232] *Лютова, О.И.* Налоговая обязанность как институт налогового права / О.И. Лютова. М.: Инфотропик Медиа, 2023. С. 50.

неопределенности[233]. Однако дихотомические классификации применяются как в юридической[234], так и в других науках[235]. Суть дихотомической классификации сводится к обособлению признака, который отсутствует у одного понятия, но свойственен при этом другому понятию. Таковыми в налоговом праве являются: *юридические факты-презумпции* и *фикции и пробелы* как юридические факты в налоговом праве. Презумпции признаются истинным фактом, а фикции представляют собой несуществующий в реальной действительности факт, но признаваемый существующим. Презумпции и фикции выступают средствами процессуальной экономии и не требуют устранения пробела в праве. Пробел как юридический факт, наоборот, влечет преодоление либо устранение пробела в праве.

Подводя итог проведенной классификации юридических фактов в налоговом праве, можно сделать следующие выводы.

Классификация налоговых юридических фактов способствует их систематизации, с одной стороны, и детекции потребностей налогово-правового регулирования, с другой стороны. Ключевым критерием классификации налогово-правовых фактов является их разграничение по волевому признаку на события и действия; по роли в динамике правоотношения – на правоустанавливающие, правоизменяющие и правопрекращающие юридические факты; по дихотомическому критерию – на юридические факты-презумпции и фикции и противоположные последним пробелы в налоговом праве как юридические факты.

Действия как определяющий вид налогово-правовых юридических фактов составляют основу реализации конституционной обязанности по уплате налога и представляют собой акты волевого поведения участников налоговых правоотно-

---

[233] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 31.

[234] См.: *Мельник, К.П.* Дихотомия права: понятие и особенности / К.П. Мельник // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Сер.: Юридические науки. 2014. Т. 27 (66). № 2. С. 24-29; *Дерюгина, Т.В.* О дихотомии конструкции смешанного договора / Т.В. Дерюгина // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2023. Вып. 3 (61). С. 467-478.

[235] См.: *Кушнаренко, Я.В.* Ценности и субъект-объектная дихотомия / Я.В. Кушнаренко // Вестник Томского государственного университета. 2010. № 341. С. 43-47; *Ермишина, Н.Д.* Дихотомия западного и восточного типов культуры / Н.Д. Ермишина // Вестник университета. 2015. № 6. С. 302-305.

шений, преследующие цель создания предусмотренных налогово-правовыми нормами правовых последствий.

Налоговые юридические факты-действия по критерию их соответствия (несоответствия) предписаниям норм права разграничиваются на правомерные и неправомерные. Правомерному действию налогоплательщика по уплате налога как непротиворечащему предписаниям налогово-правовых норм должно корреспондировать правомерное действие налогового органа как законное, реализуемое в пределах своей компетенции, обоснованное и исключающее злоупотребление правом действие. Неправомерные действия как противоречащие предписаниям налогово-правовых норм деформируют динамику налогового правоотношения и являются предпосылкой применения мер налогово-правового принуждения.

В ряде случаев динамика налогового правоотношения обеспечивается юридическими фактами-событиями, которые в налогово-правовом регулировании имеют особенности проявления. Для государства приоритетно исполнение обязанности по уплате налога «*в любом случае*», в связи с чем события чаще всего лишь корректируют налоговые правоотношения, но не прекращают их. К налоговым фактам-событиям относятся: смерть, обстоятельства непреодолимой силы, налогово-правовые сроки и фактическая ошибка.

Правоустанавливающие, правоизменяющие, правопрекращающие юридические факты налогового права последовательны во времени в указанной очередности в силу детальной и строгой регламентации процедуры исполнения обязанности по уплате налога.

Юридические факты-презумпции и фикции и противопоставляемые им юридические факты-пробелы отличимы по признаку их правовых последствий – только установление юридического факта-пробела влечет его восполнение и устранение. Презумпции и фикции выступают средствами процессуальной экономии и не требуют устранения пробела в праве.

1.3. Налоговые фактические составы

В налогово-правовом регулировании в большинстве своем юридически значимые последствия не могут быть вызваны только одним юридическим фактом, а требуется два или более юридических факта. И здесь речь идет не о простом наборе юридических фактов – они должны обладать определенным взаимодействием, быть скоординированы между собой. Такая совокупность юридических фактов в теории права получила название юридического (фактического) состава[236].

С.Б. Поляков обращает внимание на то, что стоящими на повестке дня задачами правовой науки, ориентированной на юридическую практику, является углубление оснований юридической деятельности и разработка эффективных механизмов их реализации[237]. Являющиеся распространенными в практике правоприменения налоговые споры имеют сложную фактологическую основу. Составляющие ее налоговые юридические факты не единичны, а образуют достаточно сложную совокупность, что обусловливается синхронизацией развития налоговых правоотношений с трансформацией и усложнением общественных отношений в целом. Законодательство о налогах и сборах не всегда отвечает тем тенденциям, которые формируются как во внесудебных, так и в судебных спорах налогоплательщиков с налоговыми органами[238]. Рассмотрение налогового спора предполагает, с одной стороны, тщательный анализ налогово-правовых норм и установление того, какие обстоятельства предусматриваются нормой права в качестве юридических фактов; с другой стороны, – это детальный анализ фактических обстоятельств дела на предмет их идентификации с теми налоговыми юридическими фактами, которые предусмотрены в гипотезе налоговой правовой нормы. Налого-

---

[236] Мы не будем обращаться к выявлению различий в понятиях «фактический налоговый состав» и «юридический налоговый состав» и будем исходить из их синонимичности.

[237] См.: *Поляков, С.Б.* Основания реализации права / С.Б. Поляков // Научный вестник Омской академии МВД России. 2025. Т. 31, № 3 (98). С. 316.

[238] См.: *Антипова, Е.П.* Налоговые споры и роль судов в их разрешении / Е.П. Антипова // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2025. № 3-2 (102). С. 286.

вые фактические составы, таким образом, наиболее явно демонстрируют свое регуляторное значение именно в процессе разрешения налогового спора.

Исследование фактических составов крайне полезно в налоговом праве: большинство налоговых правоотношений в силу своей специфики и комплексного характера не могут возникнуть на основе единичного юридического факта, а здесь требуется юридический состав как упорядоченный набор налоговых юридических фактов. Это обусловлено рядом объективных причин. Налоги «вплетены» в сложную экономическую систему государства. Они также подвержены значительному политическому воздействию. Налог имеет важное общественно-социальное значение, поскольку он отражает принципы социальной справедливости при налогообложении и защиты прав собственности. Приведенное разнообразие внешних факторов фискального взимания объективно оказывает влияние на волю законодателя при принятии закона о налоге. Вместе с тем сложностью обладает внутреннее содержание налогового закона: налог должен иметь оптимальную величину налоговой ставки (доли имущества налогоплательщика, подлежащую отчуждению в казну), с одной стороны, и у налогоплательщика в то же время не должно быть возможности уклонения от налогообложения, с другой стороны. Будучи формой трансформации частной собственности в публичную, взимание налога должно контролироваться наиболее эффективными способами и должно быть снабжено действенным механизмом налогово-правового принуждения. Безошибочное моделирование налоговых фактических составов позволит обеспечить достижение указанных выше целей.

Приведенные причины еще раз подтверждают, что налоговые фактические составы включают достаточно сложный перечень юридических фактов. Одновременно комплексный характер налогового правоотношения подразумевает такие основания его динамики, которые базируются не на хаотичном множестве отдельных юридических фактов, а на фактическом составе, главной чертой которого является системность. Элементы налогового фактического состава должны, вместе с тем, обладать свойствами взаимосвязи и взаимодействия. Главное уточнение здесь состоит в том, что юридический эффект (динамику налогового правоотно-

шения) обеспечивает не каждый юридический факт в отдельности, а налоговый фактический состав в целом. Те юридические факты, которые, как правило, самостоятельно не дают кинетики правоотношению (факты-события, факты-состояние, факты-сроки), в рамках фактического состава в совокупности с другими юридическими фактами приобретают свойство порождать правовые последствия. Как отдельный элемент единого механизма не обеспечивает нужной движущей силы, так и единичный юридический факт не обеспечивает надлежащего динамического эффекта в налоговом правоотношении.

Стоит также отметить, что интенсификация экономических отношений и, как следствие, активное развитие и расширение налогово-правового регулирования служит источником появления новых, ранее не известных видов налоговых правоотношений более сложного порядка. Применительно к ним должна быть разработана система оснований правовых последствий, сообразная их комплексному содержанию. Так, в частности, не всегда в реальной действительности разрабатывается отвечающая современным условиям и потребностям налогового правоприменения система налоговых фактических составов. В качестве примера можно привести существующую в налоговой практике процедуру предпроверочного анализа, правовая регламентация которого в настоящее время обладает фрагментарностью и осуществляется внутриведомственными актами ФНС России. Основной задачей предпроверочного анализа является «побуждение» налогоплательщика к уплате налога. Почвой для широкого применения таких мер «побуждения» послужило развитие цифровых аналитических систем налоговых органов, «подсвечивающих» данные о заданных параметрах налогового риска. Однако для налогоплательщика данные таких систем, а также заданные в них параметры оценки рисков, скрыты режимом *налоговой тайны* и режимом «*для специального пользования*» налоговых органов. Открытыми для налогоплательщиков факторами риска и, соответственно, предпосылками к возможному «побуждению» к уплате налога, являются предпосылки, сформулированные в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. Как следует из содержания Приказа, регламентирующего их планирование, критерии утверждены, в том чис-

ле, в целях повышения *налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков*[239]. В данном случае фактологическая основа дана лишь налоговому органу, но не известна доподлинно налогоплательщику и, в некотором роде, представляет для него «западню», «ловушку». Отметим, что в данном случае имеет место нормативное закрепление лишь части налогового фактического состава, другая же его часть моделируется налоговым органом и составляет предмет усмотрения, которое в преобладающем числе случаев для налогоплательщика является негативным и влечет доначисление налога. Данный вопрос активно обсуждается учеными[240]. В частности, Н.Г. Андрианова предлагает включить предпроверочный анализ в главу 14 НК РФ «Налоговый контроль», а налогоплательщику, в свою очередь, предоставить дополнительное право подачи в налоговый орган контраргументов с пояснением позиции налогоплательщика[241]. Мы целиком и полностью поддерживаем точку зрения Н.Г. Андриановой в данном вопросе с тем лишь дополнением, что отношения предпроверочного налогового анализа в настоящее время обладают всеми свойствами фактического отношения, «отношения с секретом», несущего высокие налоговые риски для налоговообязанного лица.

Властное начало налогово-правового регулирования и исходная конфликтность интересов в данной сфере требуют подробной детализации предпосылок правоотношений. Обязательность и принудительность налоговых платежей подчеркивает, насколько важную на современном этапе роль играют налоги для государства. На первое место выходят цели финансирования возрастающих государственных расходов. Совершенствование институтов налогового моделирования, планирования, а также эффективного контроля за соблюдением налогового законодательства и уплатой налогов является первостепенной задачей налоговой по-

---

[239] Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // СПС КонсультантПлюс.

[240] См.: *Бочарова, Н.Н.* Правовое регулирование налогового контроля в современных условиях / Н.Н. Бочарова // Право и практика. 2025. № 2. С. 221-225; *Сулейманов, Р.М.* Внепроверочные мероприятия налогового контроля: проблемы и практика правоприменения / Р.М. Сулейманов // Актуальные проблемы российского права. 2025. Т. 20, № 3. С. 87-94; *Мустафаев, С.М.* Место и роль предпроверочного анализа в планировании налоговых проверок / С.М. Мустафаев // Российский научный вестник. 2025. № 1. С. 100-103.

[241] См.: *Андрианова, Н.Г.* Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков: проблемы правового регулирования / Н.Г. Андрианова // Юридические исследования. 2025. № 6. С. 21.

литики государства. Налоговая система ввиду наличия разнородных экономических отношений, требующих правовой регламентации, не может быть узконаправленной и нуждается в действенных формах и методах взимания налогов[242]. В рамках финансовой науки и теории права налоговая система рассматривается как совокупность налогов, взимаемых государством, форм и методов взимания, методов исчисления налогов и налогового контроля. Основное внимание в финансовой науке обращается на эффективность налоговой системы[243]. Указанные выше предпосылки объективно усложняют фактологическую основу налоговых правоотношений. Следует еще раз уточнить, что сами налоговые правоотношения не должны существовать как фактические отношения. Так, Д.В. Винницкий, например, отмечает, что «уникальность налоговых отношений состоит в их способности существовать лишь в правовой форме, в качестве нормативной модели, закрепленной в налогово-правовом законе»[244]. А.В. Демин указывает также, что «в сфере налогообложения законодатель не оформляет уже фактически сложившиеся общественные отношения, а всякий раз моделирует их заново»[245]. Характеризуя финансовые отношения в целом, Е.А. Ровинский приводит следующую особенность отношений данного вида: «Их возникновение, изменение и прекращение всегда связаны непосредственно с законом (или иным нормативным актом); субъекты финансового правоотношения сами не вправе устанавливать, изменять либо прекращать правоотношения, так как это устанавливает само государство, не связывая данные правоотношения с волеизъявлением их участников»[246].

Следует согласиться со следующим утверждением В.Б. Исакова: «теория юридических фактов – раздел специально-юридической теории, предметом которой является широкий круг проблем правовой формы, которые необходимо ре-

---

[242] См.: *Казьмин, А.Г.* Генезис налоговой системы в условиях циклического развития экономики / А.Г. Казьмин. М.: ЛЕНАНД, 2021. С. 57.
[243] См.: *Панов, Е.Г.* История налоговых систем: опыт социально-философского анализа: монография / Е.Г. Панов. М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2006. С. 17.
[244] *Винницкий, Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. С. 128.
[245] *Демин, А.В.* Налоговое право России: учеб. пособие / А.В. Демин. М.: РИОР, 2008. С. 22.
[246] *Ровинский, Е.А.* Основные вопросы теории советского финансового права: монография / Е.А. Ровинский. 2-е изд., стер. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 124.

шать с учетом данных философии, логики, социологии, социальной психологии, теории управления, общей теории систем, теории информации и других наук»[247]. Налоговое правоотношение и налоговые юридические факты, выступающие предпосылкой такого правоотношения, в силу сложности и многоаспектности экономических отношений, составляющих их основу, должны регламентироваться в соответствии со строгим соблюдением правил юридической техники.

Приемы и способы юридической техники своеобразно проявляют себя в налоговых фактических составах. При их конструировании должен, прежде всего, учитываться принцип законности. Так, конституционным основанием налоговой обязанности является законно установленный налог. Налоговые фактические составы должны моделироваться применительно к отдельным видам налоговых платежей с учетом принципа определенности налогообложения[248]. Связь принципа законности и определенности налогообложения с налоговым фактическим составом не должна сводиться только к формальной связи. Требование законности и определенности налогообложения применимо и к их содержанию – фактической составляющей налогово-правового регулирования[249]. Устойчивой считается правовая позиция КС РФ, согласно которой установить налог можно только законом и только путем прямого перечисления всех существенных элементов налогового обязательства (Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П)[250].

Не могут не учитываться при формулировании налоговых фактических составов и моральные нормы[251]. Не являются самостоятельными юридическими

---

[247] *Исаков, В.Б.* Фактический состав в механизме правового регулирования: монография / В.Б. Исаков; под ред. С.С. Алексеева. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 4-5.

[248] См.: *Сапрыкина, И.А.* Юридические факты и принцип определенности в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Финансовое право. 2013. № 6. С. 34-38.

[249] В Эстонии введен налог на взятки. В налоговой декларации содержится графа, в которой указывается сумма полученных чиновником прочих вознаграждений. Причем для чиновников полученная взятка – доход, а для налогоплательщика, осуществившего дачу взятки, – расход. Вместе с тем в этом государстве предусматривается уголовная ответственность за взятки. Установлен, таким образом, налог с неотвечающим принципу законности фактическим составом. См.: газета «Коммерсантъ», 13 марта 2004 г.

[250] См.: *Сасов, К.А.* Конституционные основы налогообложения тематический справочник правовых позиций Конституционного Суда РФ и ЕСПЧ с комментариями составителя / К.А. Сасов. М.: Проспект, 2023. С. 45-46.

[251] Мораль – индивидуально-ответственное поведение лица, цели деятельности человека.

фактами, но вводятся в налоговые фактические составы, к примеру, обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения (ст. 112 НК РФ)[252]. Смягчающие (а также и отягчающие) обстоятельства субсидиарны по отношению к юридическим фактам – элементам состава налогового правонарушения. НК РФ не содержит указаний относительно порядка назначения наказания при наличии смягчающих (равно как и отягчающих) обстоятельств. Только суд (налоговый орган) признает обстоятельства смягчающими (отягчающими). Отметим, что мораль, в отличие от права, оценивает не только действия и поступки субъектов, но и личность индивида[253]. Установление в налоговом законодательстве юридических фактов-смягчающих обстоятельств – это один из немногочисленных примеров «солидаризации» публичного и частного субъекта в налоговых отношениях. Обозначение в качестве смягчающих обстоятельств стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств, совершения правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости, тяжелого материального положения физического лица позволяют в некоторой степени «улучшить» положение налогового правонарушителя и, в конечном итоге, снизить меру налоговой ответственности. Так, в соответствии с п. 3 ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего налоговую ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит снижению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным НК РФ. Предполагается, что при отсутствии таких негативных для налогоплательщика обстоятельств, обозначенных в НК РФ в качестве смягчающих, он не совершил бы налогового правонарушения. И такой вывод, прежде всего, основывается на правилах морали. При обычных обстоятельствах с наибольшей степенью вероятности налоговое правонарушение не было бы совершено[254]. Представляется, что они постро-

---

[252] Состав налогового правонарушения – сложный юридический факт, в свою очередь, являющийся элементом налогового фактического состава по привлечению налогоплательщика, иного лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

[253] См.: *Лейст, О.Э.* Сущность права. Проблемы теории и философии права: учеб. пособие / О.Э. Лейст. М.: Зерцало-М, 2011. С. 207.

[254] Смягчающие обстоятельства только «смягчают» ответственность, но не исключают ее. Влиянию смягчающих обстоятельств подвержена личность налогового правонарушителя, но не объект налогового правоотношения. Смягчающие обстоятельства – это элементы налогового

ены, прежде всего, с учетом правил морали – поведения людей, определяющих их обязанности и отношения друг к другу и обществу[255].

Интересен пример интерпретации смягчающих обстоятельств судебными инстанциями. Арбитражный суд г. Санкт-Петербург и Ленинградской области при вынесении решения от 30 марта 2025 г. по делу № А56-105821/2024[256] опирался на налоговый фактический состав и принял во внимание: незначительное нарушение срока предоставления сведений, ошибочное предоставление сведений в отношении прекращения контрактов, несоразмерность деяния тяжести наказания, значимость характера деятельности заинтересованного лица и его имущественного положения, бюджетного финансирования таможенного органа, вследствие чего имело место снижение штрафа за совершенное правонарушение. Отметим, что, к примеру, имущественное положение таможенного органа как самостоятельный юридический факт, вне рамок налогового фактического состава, не могло бы повлечь снижения предусмотренного НК РФ штрафа.

Отправной точкой в подходе к определению моральных основ налогообложения является сформировавшаяся позиция налогоплательщика относительно уклонения от уплаты налога как аморального факта. С точки зрения социологии, уклонение от налогов чаще всего обусловлено стремлением налогоплательщиков к экономической выгоде, а не их моральными убеждениями. Так, налогоплательщики рассматривают уклонение от уплаты налогов как рискованное действие, связанное с вероятностью налоговой проверки. Если потенциальная выгода от уклонения оказывается больше, чем возможные санкции, то выбор в пользу риска становится более вероятным[257].

фактического состава дополнительного свойства. Для сравнения: юридические факты-события, также «субсидиарный» элемент налогового фактического состава, порождают иные, более значимые правовые последствия – исключают вину лица в совершении налогового правонарушения (ст. 111 НК РФ). Они наиболее очевидны, например, могут уничтожить объект налогообложения (стихийные бедствия) или даже причинить вред здоровью налогоплательщика. Устанавливаются такие обстоятельства особым образом – наличием общеизвестных фактов, публикаций в СМИ и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания.

[255] См.: Краткий философский словарь / под ред. М. Розенталя и П. Юдина. 4-е изд., доп. и испр. [Москва]: Госполитиздат, 1954. С. 366.

[256] СПС КонсультантПлюс.

[257] См.: *Леруа, М.* Социология налога: пер. с фр. / М. Леруа. М.: Дело и Сервис, 2006. С. 46.

Можно, таким образом, заключить, что строгое соблюдение правил юридической техники при построении налоговых фактических составов позволит поддержать баланс публичных и частных интересов, оптимизировать процедуру налогового правоприменения, способно обеспечить всестороннюю реализацию и защиту прав налогоплательщиков[258].

Каждый налоговый фактический состав должен составлять минимальный и достаточный перечень налоговых юридических фактов. Методологию установления границ фактического состава представил В.Б. Исаков. Для того чтобы в каждом конкретном случае определить границы фактического состава, необходимо пользоваться двумя критериями: 1) фактический состав обычно закрепляется в одном нормативном акте, в одной или нескольких взаимосвязанных нормах; 2) конкретный фактический состав – это компактный, «узкоспециализированный» комплекс фактов[259]. Необходимо учитывать также, что фактический состав как основание возникновения правовых последствий отличается от единичного юридического факта тем, что представляет собой систему фактических обстоятельств, которые производят юридический эффект только в совокупности[260]. Приведенные выше суждения в полной мере оправданны к налогово-правовому закреплению налоговых юридических составов.

В настоящее время правоотношений, для возникновения, изменения и прекращения которых требуется только один юридический факт, становится все меньше. Как справедливо замечает Е.А. Цыпленков, одна из важнейших особенностей эволюции понятия «юридический факт» – это расширение данного понятия[261]. Чаще всего динамику правоотношения обусловливает не единичный юридический факт, а целая их совокупность, именуемая *фактическим составом.* Фактический состав – это система юридических фактов, необходимая для наступ-

---

[258] См.: *Сапрыкина, И.А.* Налоговые фактические составы: понятие и особенности конструкции / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. 2022. № 170. С. 28.

[259] См.: *Исаков, В.Б.* Фактический состав в механизме правового регулирования: монография / В.Б. Исаков; под ред. С.С. Алексеева. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 13.

[260] См.: *Цуканова, Е.Ю.* Классификация фактических составов как общностей взаимосвязанных юридических фактов / Е.Ю. Цуканова // Социально-политические науки. 2021. Т. 11, № 2. С. 98.

[261] См.: *Цыпленков, Е.А.* Актуальные вопросы, связанные с понятием юридических фактов / Е.А. Цыпленков // Вестник КГУ. 2017. № 1. С. 264.

ления юридических последствий (возникновения, изменения, прекращения правоотношения). Фактический состав представляет собой комплекс разнородных, самостоятельных жизненных обстоятельств, каждое из которых может иметь значение особого юридического факта[262]. Иными словами, в рамках фактического состава допустимо дублирование некоторых видов фактов и использование их в качестве компонента различных составов.

Налоговые составы обладают также определенной спецификой, связанной с особой ролью в динамике налогового правоотношения[263]. Как отмечает В.А. Яговкина, для возникновения некоторых налоговых обязательств необходимо наличие материальных условий, установленных законом, и специального акта налогового органа. Так, например, если у физического лица есть объект налогообложения, такой как недвижимость, налоговая обязанность возникает лишь после получения уведомления от налогового органа[264].

Специфика и особенности конструкции налоговых фактических составов порождают особенности налоговых правоотношений, задают вектор их движения и развития.

Специфику налоговых фактических составов позволяет раскрыть выявление их признаков. Рассмотрим такие признаки.

1. *Для налогового фактического состава характерно подразделение на элементы.* Юридический факт является самостоятельным элементом, а не просто составной частью юридического состава. Его функциональная самостоятельность проявляется в том, что один и тот же юридический факт может использоваться в различных составах. Так, к примеру, акт налоговой проверки участвует в образовании налогового фактического состава камеральной налоговой проверки и выездной налоговой проверки. Стоит, однако, обратить внимание на функциональную самостоятельность в указанных фактических составах одноименных юриди-

---

[262] См.: *Алексеев, С.С.* Общая теория права: учеб. / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 415.

[263] Своеобразие налогового правоотношения проецируется и на специфику налогового фактического состава.

[264] См.: *Яговкина, В.А.* Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект) / В.А. Яговкина. М.: Граница, 2004. С. 52-53.

ческих фактов-документов. При проведении камеральной налоговой проверки акт преследует цель фиксации факта совершения налогового правонарушения (п. 5 ст. 88 НК РФ). В выездной налоговой проверке акт представляет собой итог, оформление ее результата. Он составляется вне зависимости от наличия либо отсутствия в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения (ст. 100 НК РФ). В том случае если доказательственному материалу, полученному налоговым органом в ходе налоговой проверки, свойственны дефекты, то недостатки будут характерны и для акта налоговой проверки как виду доказательств, содержащих сведения о фактах в обобщенном виде[265].

2. *Для налогового фактического состава характерен особый способ связи между его отдельными элементами.* Прежде всего, налоговый фактический состав представляет собой структуру в ее широком понимании, объединяющую не только элементы такой структуры, но и возникающие между этими элементами отношения (совокупность элементов – юридических фактов и отношений между такими элементами). В структуре налоговых фактических составов преимущественно складываются два вида структурных отношений: отношения независимости и отношения последовательного накопления. В первом случае требуется простое накопление необходимых юридических фактов, во втором – факты следуют один за другим в заданной очередности. Такая разница в структуре налоговых фактических составов может быть обусловлена как нормой налогового права, так и самой материальной природой налогового юридического факта[266].

В качестве налогового фактического состава с заданной очередностью юридических фактов можно привести фактический состав исчисления земельного налога и авансовых платежей по нему. В п. 15 ст. 396 НК РФ установлено, что в том случае, если земельных участок приобретен налогоплательщиком (физическим или юридическим лицом) в собственность для осуществления на нем жилищного строительства, то исчисление суммы налога производится с учетом ко-

---

[265] См.: *Смолина, О.С.* Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография / О.С. Смолина. М.: Норма, 2015. С. 21.
[266] См.: *Исаков, В.Б.* Фактический состав в механизме правового регулирования: монография / В.Б. Исаков; под ред. С.С. Алексеева. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 47-48.

эффициента 2 в течение трех лет начиная с даты государственной регистрации прав на данный земельный участок вплоть до государственной регистрации прав на построенный жилой дом. В случае регистрации права на построенный жилой дом до истечения трехлетнего срока сумма налога, исчисленного за период применения коэффициента 2, подлежит перерасчету с учетом коэффициента 1. В период, превышающий три года, налогообложение производится с учетом повышающего коэффициента 4. В приведенном в качестве примера налоговом фактическом составе важна очередность возникновения юридических фактов, развитие их во времени, истечение предусмотренных в данной части сроков. Так, юридическим фактом, влекущим прекращение применения повышающего коэффициента 4, является факт государственной регистрации права на построенный жилой дом. Приведенное требование НК РФ безусловно, что нашло свое подтверждение в судебной правовой позиции[267].

Отношения независимости внутри налогового фактического состава, как мы отметили выше, предполагают лишь только простое одновременное существование фактов. В качестве примера можно привести налоговый фактический состав с отношениями независимости внутри него, который конструируется только при помощи простого наличия юридических фактов. Так, «транзитной» организацией признается организация, в отношении которой установлены следующие факты: отсутствие земельных участков, имущества, транспортных средств и иных активов, необходимых для реального осуществления финансово-хозяйственной деятельности; факт неявки генерального директора в налоговый орган по вызову; представление минимального пакета документов, подтверждающих финансово-хозяйственную деятельность; низкая налоговая нагрузка, минимальные суммы исчисленных налогов; отрицательный факт, подтверждающий, что не установлено поступление денежных средств от налогоплательщика; факт несоответствия движения денежных потоков данным книг покупок и продаж; отсутствие подтверждения перечисления денежных средств третьим лицам за сырье и транс-

[267] См.: Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 07.05.2025 по делу № А43-25693/2024 // СПС КонсультантПлюс.

портные услуги; факт того, что расчеты с поставщиками, отраженные в декларации по НДС, не осуществлялись[268].

3. *Способ связи элементов налогового фактического состава определяет его функционирование как сложной системы*. В частности, в границах налогового фактического состава проявляются специальные функции юридических фактов. Единичный факт может и не порождать юридических последствий, но, в рамках фактического состава, этот же юридический факт играет правопорождающую роль. В ряде же случаев, наоборот, функция налогового юридического факта может быть правопрепятствующей. Так, в соответствии со ст. 138 НК РФ акты налоговых органов в судебном порядке могут быть обжалованы только после обращения с жалобой в вышестоящий налоговый орган. Отсутствие подтверждения соблюдения предварительного досудебного обжалования, таким образом, является законодательным ограничением права налогоплательщика на судебную защиту, с одной стороны, и правопрепятствующим юридическим фактом, с другой стороны[269]. С основу обжалования решения налогового органа положен фактический состав, объединяющий юридические факты: факт вынесения решения налоговым органом; сроки обжалования; наличие обстоятельств, указывающих на нарушение налоговым органом положений законодательства о налогах и сборах; факт подачи жалобы (апелляционной жалобы) и др. И все приведенные юридические факты должны быть «накоплены» до обращения налогоплательщиком в суд за защитой своего нарушенного права. В противном случае его право на судебную защиту не может быть реализовано.

4. *В качестве системы фактический состав обладает новым качеством – качеством правового последствия.* Элементы фактического состава только в совокупности влекут правовые последствия. Налоговые фактические составы обладают взаимодействием, синхронизируются не только с результатом каждого конкретного налогового правоотношения, но и с общей целью налогово-правового

---

[268] См.: Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.04.025 по делу № А41-91506/2023 // СПС КонсультантПлюс.

[269] См.: *Щекин, Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007. С. 78.

регулирования. Отметим, что главным желаемым и обобщенным результатом налогово-правовой регламентации является своевременное и полное поступление налоговых платежей в казну. Законодатель, таким образом, должен использовать такие подходы к моделированию налоговых фактических составов, которые исключают возможность уклонения от уплаты налога и неправомерное снижение налоговых платежей. В налоговом законодательстве для достижения обозначенных целей сформированы «знаковые» фактические составы, не свойственные другим отраслям (подотраслям) права: бесспорное взыскание средств налогоплательщика со счета; инвестиционный налоговый кредит; налоговая отчетность и др.

Подытоживая отметим, что одной из главных функций налоговых фактических составов является осуществление индивидуального налогово-правового регулирования. Фактические составы обозначают границы индивидуального налогово-правового регулирования, ввиду чего они имеют характерные, свойственные только им, черты, как имеют специфику и налоговые правоотношения, динамику которых обеспечивают налоговые фактические составы.

По характеру взаимосвязанности юридических фактов в фактическом составе разграничиваются *простые, сложные* и *смешанные* фактические составы. Юридические факты, между которыми существует свободная связь, называются простыми, т.е. они возникают в любой последовательности, без четко регламентированного порядка. Главным является то, что в какой-то определенный момент времени все юридические факты такого фактического состава должны наличествовать все вместе. Комплекс юридических фактов, между которыми существует строгая последовательная взаимосвязь, называют сложным фактическим составом. Комплекс юридических фактов, между которыми связь частично жесткая и частично свободная, именуются смешанными[270].

[270] См.: *Белоусов, В.А.* Фактические составы в процессуальном праве / В.А. Белоусов // Пробелы в российском законодательстве. 2020. Т. XIII. № 4. С. 396.

Фактический состав, в свою очередь, включен в более масштабную систему юридических фактов – института и отрасли права, всего права в целом[271]. В зависимости от критерия отраслевой принадлежности все составы могут быть подразделены на отраслевые и межотраслевые. К отраслевым составам относятся такие, которые имеют «прописку» только в одной отрасли права. К межотраслевым в этом отношении относят состоящие из фактов различной отраслевой принадлежности. Данная классификация имеет существенное значение при анализе более широких общностей юридических фактов, например, фактических систем[272].

Анализ процесса накопления юридических фактов как элементов фактического состава позволяет вести речь о составах двух типов. Во-первых, составы, элементы которых могут проявляться в реальной действительности в любом порядке. Последовательность их накопления не имеет квалифицирующего значения. Во-вторых, фактические обстоятельства иных составов должны иметь четкую временную последовательность. Можно говорить о наличии в этом процессе заранее определенного алгоритма[273].

Выделение фактических составов по признакам структурной сложности и степени завершенности предопределяет оценку завершенности фактического состава, а значит полное установление обстоятельств предмета доказывания. Все фактические составы по степени завершенности подразделяются на завершенные и незавершенные. В первом виде составов процесс накопления юридических фактов окончен, что свидетельствует о наступлении юридических последствий. Второй вид состава характеризуется отсутствием одного или нескольких элементов

---

[271] См.: *Исаков, В.Б.* Фактический состав в механизме правового регулирования: монография / В.Б. Исаков; под ред. С.С. Алексеева. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 26-27.
[272] См.: *Цуканова, Е.Ю.* Классификация фактических составов как общностей взаимосвязанных юридических фактов / Е.Ю. Цуканова // Социально-политические науки. 2021. Т. 11, № 2.С. 97.
[273] См.: *Цуканова, Е.Ю.* Классификация фактических составов в зависимости от порядка накопления элементов / Е.Ю. Цуканова // Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. Юридические науки. 2021. Т. 7 (73). С. 349-350.

фактического состава. Однако в некоторых случаях юридические последствия могут возникать из незавершенной части фактического состава[274].

По мнению В.Б. Исакова *фактические составы* вместе с единичными *юридическими фактами* являются *фактическими предпосылками* правовых последствий. В ряде случаев юридические факты не входят в тот или иной фактический состав в силу специфики его конструкции, однако оказывают на него значительное влияние. Рассматриваемую группу фактов называют «нормативными» или «юридическими» условиями[275]. Например, фактический состав камеральной налоговой проверки следует из ст. 88 НК РФ. Для ее проведения требуется совокупность факта предоставления налогоплательщиком налоговой декларации и факта предоставления иных необходимых для проверки документов. За рамками данного фактического состава остаются, но, вместе с тем, имеют важное значение, следующие юридические факты: факт постановки организации на учет в налоговом органе, факт государственной регистрации имущества, являющегося объектом налогообложения и др. Указанные обстоятельства выступают *юридическими условиями* для фактического состава камеральной налоговой проверки.

Конструирование налоговых фактических составов подвержено не только внутригосударственной правовой регламентации. На него влияние оказывают также нормы международного права. В международных налоговых отношениях юридический факт может иметь место не только на территории Российской Федерации, но и в иных налоговых юрисдикциях. В данном случае квалификация налогового факта будет осуществляться по закону страны его появления. Особенности юридических фактов в международных налоговых отношениях могут определяться национальным законодательством или международным договором, например, соглашением об избежании двойного налогообложения. Таким образом, юридический факт, значимый для исполнения налоговой обязанности, определяется не только на основании коллизионной привязки lexlociactus, т.е. по зако-

---

[274] См.: *Нахова, Е.А.* Оценка завершенности фактического состава правоотношения как предмета доказывания в гражданском судопроизводстве / Е.А. Нахова // Ленинградский юридический журнал. 2021. № 1 (63). С. 161.

[275] См.: *Исаков, В.Б.* Фактический состав в механизме правового регулирования: монография / В.Б. Исаков; под ред. С.С. Алексеева. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 11.

ну государства, на территории которого имел место юридический факт, послуживший основанием для приобретения прав, но и в соответствии с условиями международного соглашения по вопросам налогообложения[276].

Кроме того, не всякое обстоятельство будет признано налоговым правом в качестве юридического факта, тем более в межотраслевом регулировании. Юридические факты должны нести в себе сведения о юридически значимых для дела обстоятельствах. Этот юридизм определяется в гипотезе налогово-правовой нормы. Например, заключение эксперта по вопросам иностранного права также содержат информацию, но она касается не обстоятельства дела, а только толкования содержания определенных налоговых норм. Будучи отраженной в судебном акте, подобная информация играет роль правового довода[277], а не средства установления юридического факта.

Сложные юридические факты, возникшие в системе материальных правоотношений, и совокупность их фактических составов нередко выступают в качестве предпосылки возникновения процессуальных правовых отношений. В большинстве случаев процедурное право применяется к последствиям, произошедшим в материальном мире[278]. Приведенное утверждение в полной мере характеризует взаимосвязь материальных и процессуальных налоговых правоотношений. Материальное налоговое правоотношение всегда предшествует процессуальному и, следовательно, материальный фактический состав будет положен в основу процессуального фактического состава. Жалоба (апелляционная жалоба) может быть подана при наличии индивидуального ненормативного акта налогового органа или, к примеру, в том случае, когда бездействие налогового органа нарушает пра-

---

[276] Комитет ООН по международному сотрудничеству в налоговых вопросах рекомендовал новую, опциональную статью 12B в Модельную налоговую конвенцию ООН об избежании двойного налогообложения, в которой рекомендовано к применению облагать налогом доход от автоматизированных цифровых услуг там, где находится клиент, вне зависимости от присутствия в данной стране самой компании-налогоплательщика. Таким образом, сам факт получения дохода презюмируется в утвержденной Модели, а не там, где он реально возник.

[277] Оценка экспертом исследуемых фактов должна быть объективной, его убеждение должно основываться исключительно на документальных данных. См.: *Голикова, В.В*. Судебная налоговая экспертиза: учебник / В.В. Голикова. М.: Проспект, 2021. С. 129.

[278] См.: *Белоусов, В.А.* Фактические составы в процессуальном праве / В.А. Белоусов // Пробелы в российском законодательстве. 2020. Т. XIII. № 4. С. 396.

ва и законные интересы налогоплательщика. Здесь имеет место также и обратная связь – процессуальные фактические составы являются гарантиями обеспечения прав и законных интересов налогоплательщиков в материальных налоговых отношениях.

Добавим, что проводя исследование материальных фактов, следует отметить, что злоупотребление процессуальным правом прежде всего предполагает наличие самого субъективного права. И для того, чтобы представить факт злоупотребления в доказательственном аспекте, целесообразно изучить указанное право в качестве части процессуального правоотношения, которое может рассматриваться как два юридических факта: факт возникновения и непрекращения правоотношения[279].

Суды в своей практике отмечают[280], что как общие положения налогового законодательства, так и специальные нормы по отдельным налогам презюмируют, что важным свойством фактов и фактических обстоятельств является их известность как налоговому органу, так и налогоплательщику. Налогоплательщик по итогам налогового периода рассчитывает налог и подает налоговую декларацию, т.е. обладает всей полнотой информации о налоговозначимых фактах, влияющих на исполнение налоговой обязанности. Исходя из правовой позиции, изложенной в ряде актов высших судебных органов[281], юридические основания возврата переплаты по итогам финансово-хозяйственной деятельности наступает с даты представления налоговой декларации (расчета) за соответствующий налоговый (расчетный) период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган.

От фактических составов следует отличать *сложные* юридические факты. Главное отличие фактического состава от сложного юридического факта состоит

---

[279] См.: *Иоффе, О.С.* Правоотношение по советскому гражданскому праву / О.С. Иоффе. М.: Изд-во ЛГУ, 1949. С. 124.

[280] См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.03.2022 № Ф05-2794/22 по делу А40-37646/2021 // СПС КонсультантПлюс.

[281] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 № 17750/10; Определения Верховного Суда РФ от 03.09.2015 № 306-КГ15-6527, от 11.10.2017 № 305-КГ17-6968, от 12.05.2021 № 309-ЭС20-22198 // СПС КонсультантПлюс.

в том, что состав – это система юридических фактов, а сложный юридический факт – система признаков факта[282]. С.А. Зинченко к признакам сложного юридического факта относит следующие: они должны формироваться не менее чем двумя элементами; каждый из элементов в отдельности или какая-либо их часть не должны сами порождать правоотношение (завершенное, незавершенное); для сложных юридических фактов характерны как «свободный» порядок накопления элементов, так и последовательный порядок; сложным юридическим фактам не предшествуют конкретные юридические условия, так как они здесь приобретают статус элементов правообразующего основания[283]. К числу сложных юридических фактов относятся составы правонарушений. Ответственность за совершение налоговых правонарушений в соответствии с положениями НК РФ несут организации и физические лица. Налоговым правонарушением, в свою очередь, признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность. Состав налогового правонарушения представляет собой теоретическую конструкцию, которая выводится логическим путем из налогово-правовых норм, характеризующих деяние как правонарушение с четырех сторон, а именно: объекта, объективной стороны, субъекта, субъективной стороны – и которая выполняет по отношению к налоговому правонарушению факультативную роль, необходимую для процесса правоприменения[284]. Состав налогового правонарушения можно определить также как законодательно построенную юридическую модель признаков виновного противоправного деяния, за которое законодательством о налогах и сборах установлены меры ответственности[285].

---

[282] См.: *Исаков, В.Б.* Фактический Фактический состав в механизме правового регулирования: монография / В.Б. Исаков; под ред. С.С. Алексеева. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 27.

[283] См.: *Зинченко, С.А.* Юридические факты в механизме правового регулирования / С.А. Зинченко. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 37-38.

[284] См.: *Ключикова, С.И.* Правовая природа налогового правонарушения / С.И. Ключикова // E-Scio. 2020. № 7 (46). С. 482-487.

[285] См.: Налоговое право: учебник для бакалавров / отв. ред. Е.Ю. Грачева, О.В. Болтинова. М.: Проспект, 2015. С. 150.

Процедура принудительного исполнения обязанности по уплате налога в качестве основания своего возникновения также имеет сложный юридический факт. Как было отмечено судебными инстанциями, взыскание налога – длящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется налогоплательщику требование об уплате с предложением в установленный срок уплатить начисленную сумму. На втором этапе налоговым органом применяются принудительные меры взыскания, предусмотренные ст. 46 и 47 НК РФ. Именно с направления требования об уплате налога начинается этап принудительного исполнения обязанности по уплате налога для организации. Предусмотренные ст. 46 и 47 НК РФ меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества налогоплательщика-организации представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности, а не самостоятельные, независимые друг от друга процедуры[286]. Можно, таким образом, сформулировать следующий вывод. Конечной целью процедуры принудительного исполнения обязанности по уплате налога является поступление соответствующей суммы налога в бюджетную систему РФ, в связи с чем нельзя, к примеру, считать самостоятельным юридическим фактом направление требования об уплате налога налогоплательщику-организации. Направление такого требования будет считаться только одним из элементов сложного юридического факта, опосредующего динамику процедуры принудительного исполнения обязанности по уплате налога.

Как гласит ст. 44 НК РФ, обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется или прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах. Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора. Судебные инстанции развивают указанные положения НК РФ. Так, была сформулирована следующая судебная правовая позиция: обязанность исчисления и уплаты

[286] Постановление Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04 // СПС КонсультантПлюс.

налога возникает у налогоплательщика при наличии у него объекта налогообложения и налоговой базы. Объект налогообложения как совокупность налоговозначимых операций является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода. Это означает, что возникновение обязанности по уплате налога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы. Датой возникновения обязанности по уплате налога является дата окончания налогового периода[287]. Иными словами, приведенная правовая позиция указывает на значимость всех элементов юридической конструкции налога для общего определения налогового фактического состава. А.Н. Козырин также указывает на следующие условия возникновения налоговой обязанности:

– наличие нормативных правовых актов, устанавливающих все обязательные элементы налога (в противном случае налог не считается установленным и, следовательно, обязательным к уплате);

– наличие субъекта налогообложения – лица, на которое законодательство о налогах и сборах возлагает обязанность уплатить налог;

– наличие налоговой базы (стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения), наличие объекта налогообложения само по себе не является основанием для возникновения налоговой обязанности, поскольку они выступают основаниями для возникновения обязанности по исчислению налога, но не по его уплате[288].

Следует добавить еще одно важное условие, которое касается характеристики объективности существования налогового юридического факта. Налоговый юридический факт не просто должен существовать в реальной действительности, но и быть известным налоговообязанным лицам и налоговым органам, а также быть проверяемым средствами объективного контроля. НК РФ содержит обязательное правило доведения до сведения налогоплательщика информации, содержащийся в индивидуальных (ненормативных) актах налоговых органов. Пункт 5

---

[287] См.: Постановление Арбитражного суда Приморского края от 05.04.2022 по делу № А51-15695/2019 // СПС КонсультантПлюс.

[288] См.: Налоговое право России / под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова. М.: Норма, 2010. С. 78.

ст. 100 НК РФ устанавливает, что акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты такого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка. Пункт 13 ст. 101 НК РФ предусматривает, что копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об отмене обеспечительных мер в течение пяти дней после его вынесения вручается лицу, в отношении которого вынесено указанное решение.

Налоговые фактические составы и сложные юридические факты, таким образом, в ряде случаев играют более важную роль в динамике налогового правоотношения, нежели единичные юридические факты. Это обусловлено как спецификой самих налоговых правоотношений, с одной стороны, так и пристальным вниманием к правовой регламентации процедуры налогообложения со стороны законодателя, с другой стороны.

Таким образом, налоговый фактический состав – это система единичных налоговых юридических фактов, особым образом сконструированная законодательством о налогах и сборах, обеспечивающая динамику налогового правоотношения (их возникновение, изменение и прекращение) и порождающая юридические последствия, главным из которых является своевременное и полное поступление налоговых платежей в казну.

Для налоговых фактических составов характерно: подразделение на элементы – отдельные юридические факты, причем, одни и те же налоговые юридические факты могут «участвовать» в различных налоговых составах; особый способ связи между элементами, который представляет собой не только связь элементов – юридических фактов как таковых, но и связь отношений, формирующихся между этими налоговыми фактами; единичные юридические факты, не имеющие самостоятельного динамического эффекта применительно к налоговому правоотношению, в составе налогового фактического состава проявляют свои кинетические свойства и вызывают правовой эффект; образуя систему, именно в такой форме налоговый фактический состав характеризуется свойством порождать определенные правовые последствия.

Одной из главных функций налоговых фактических составов является осуществление индивидуального налогово-правового регулирования. Фактические составы обозначают границы индивидуального налогово-правового регулирования, ввиду чего они имеют характерные, свойственные только им, черты, как имеют специфику и налоговые правоотношения, динамику которых обеспечивают налоговые фактические составы.

1.4. Юридические факты в механизме налогово-правового регулирования

Ключевой *целью* правового регулирования является *позитивное поступательное развитие общественных отношений*. Такая цель должна быть четко определена по причине того, что на ее достижение ориентировано содержание любой действующей, а также будущей нормы права[289]. Юридические факты как «наполнение» гипотезы правовой нормы, таким образом, должны моделироваться с учетом целей правового регулирования.

В налоговой сфере, в частности, реализуются национальные цели развития во всех сферах общественной жизни – повышение качества жизни и благосостояния граждан, снижение бедности и неравенства, повышение качества и доступности здравоохранения и образования, создание современной инфраструктуры[290].

Нормы налогового права как единичные правовые регуляторы не способны самостоятельно достичь указанных выше целей, требуется определенная нормативно-правовая система их реализации. Юридический факт – это соответствующая реальному жизненному явлению система специальных признаков, выделенных на основе нормы права и служащая юридическим условием наступления пра-

[289] См.: *Гаврюшкин, К.А.* Правовые цели в механизме правового регулирования, их характеристики и свойства / К.А. Гаврюшкин // Научный вестник Омской академии МВД России. 2025. Т. 31. № 1 (96). С. 58.

[290] Такие обобщенные цели развития определены в Основных направлениях бюджетной, налоговой, таможенно-тарифной политики на 2025 год и плановый период 2026–2027 годов // СПС КонсультантПлюс.

вовых последствий[291]. Правовое регулирование как форма воздействия на общественные отношения с целью их правовой организации, а также связанные с ним понятия имеют методологическое значение для моделирования юридических фактов[292]. Будучи внутренне скоординированным и высокоорганизованным механизмом, право не может обладать произвольностью, поскольку изначально оно детерминировано общественными отношениями, регулируемой сферой жизни[293]. Регуляторная роль налоговых юридических фактов может проявляться лишь в том случае, если они анализируются в соотношении с другими основными элементами механизма правового регулирования. Обратим еще раз внимание, что юридические факты выступают в качестве *предпосылки* правоотношения наряду с *нормой права* и *правосубъектностью*. Такая трехсторонняя «связка» наиболее явно обнаруживается в механизме правового регулирования. Так, по мнению Ю.К. Толстого, всякое правоотношение может возникнуть лишь при наличии определенных предпосылок. К ним относятся: 1) норма права, которая, регулируя общественное отношение, придает ему характер (форму) правоотношения; 2) правосубъектность, носители которой могут быть субъектами правоотношения; 3) юридический факт, с наличием или отсутствием которого норма права связывает возникновение, изменение или прекращение правоотношения. Норма права и правосубъектность называются абстрактными или общими предпосылками правоотношения, юридический факт – конкретной или частной его предпосылкой[294].

Юридический факт как предпосылка применения налогового регулирования всегда находится в логической парадигме «если то, тогда…». Налоговая норма устанавливает правило, в соответствии с которым каждый должен платить законно установленные налоги и сборы. Налоговое обязательство формируется приме-

---

[291] См.: Юридические факты и их влияние на отраслевые институты права: проблемы и направления развития: монография / под. общ. ред. В.Н. Синюкова, М.А. Егоровой; Московский государственный университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА). М.: Проспект, 2021. С. 24.

[292] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 45.

[293] См.: *Абызова, Е.Р.* Трансформация права как регулятора общественных отношений / Е.Р. Абызова // Научный вестник Омской академии МВД России. 2025. Т. 31. № 1 (96). С. 46.

[294] См.: *Толстой, Ю.К.* К теории правоотношения / Ю.К. Толстой. Л.: Изд-во Ленинград. ун-та, 1959. С. 3.

нительно к отдельно взятому виду налогов. Излишне уплаченные налоги (средства, формирующие положительное сальдо на едином налоговом счете налогоплательщика) выходят за пределы вышеуказанной нормы и не относятся на будущие периоды, так как следующий налоговый период еще не наступил. Здесь требуется дополнительное распоряжение налогоплательщика. Так, в соответствии с п. 4 ст. 78 НК РФ заявление о распоряжении средствами путем зачета представляется в налоговый орган; в нем указываются: принадлежность денежных средств к источнику доходов бюджетов бюджетной системы РФ, срок уплаты и иные реквизиты, необходимые для определения соответствующей обязанности. Обратим также внимание, что если имеет место установление факта излишнего взыскания денежных средств, возврат таких средств осуществляется налоговым органом самостоятельно в пределах сумм, формирующих положительное сальдо единого налогового счета налогоплательщика[295]. Установление факта излишнего взыскания, таким образом, порождает обязанность налогового органа вернуть налогоплательщику излишне взысканную сумму. Иными словами, факт переплаты порождает определенные правовые последствия и может быть легитимирован как юридический факт.

Механизм правового регулирования – концепт, относящийся к общей теории права. Причем механизм правового регулирования занимает одно из центральных мест в категориальном аппарате правовой науки. Он может быть определен как единая система правовых средств, при помощи которой обеспечивается результативное правовое воздействие на общественные отношения[296]. Механизм правового регулирования – это система юридических средств, организованных

---

[295] По ранее действовавшим, но утратившим силу положениям НК РФ, налоговый орган должен был направлять сообщение налогоплательщику о факте и размере излишней уплаты налога в соответствии с Приложением № 2 к Приказу ФНС России от 14 февраля 2017 г. № ММВ-7-8/182@ (документ утратил силу). В свою очередь, в судебной позиции по данному вопросу было отмечено, что предметом спора являлось установление факта излишне уплаченного налога за соответствующий период. Было указано также, что такая переплата порождала обязанность налогового органа сообщить о факте и размере излишней уплаты налога. См.: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.08.2021 № 09АП-45174/21 по делу А40-37371/2021 // СПС КонсультантПлюс.

[296] См.: *Алексеев, С.С.* Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 267.

наиболее последовательным образом в целях упорядочения общественных отношений, содействия удовлетворению интересов субъектов права[297]. Механизм правового регулирования с момента его глубокого осмысления С.С. Алексеевым остается важной методологической конструкцией теории права, существенно повлиявшей на дальнейшие теоретические разработки[298] в сфере правового регулирования[299].

Механизм правового регулирования относится к традиционным, классическим и устоявшимся категориям правовой науки. Среди прочих юридических понятий он обладает следующими особенностями: характеризуется как государственный, поскольку претворяется в жизнь при помощи общеобязательных норм, исходящих от государства; обеспечен системой мер государственного принуждения, исходящих от государства; обладает определенными границами воздействия на общественные отношения; направлен на упорядочение и закрепление сложившихся общественных отношений; способствует содействию развития и утверждения новых общественных отношений, в которых заинтересованы общество и государство; реализуется с помощью системы правовых средств и методов правового регулирования, в том числе таких, как дозволения, запреты, обязывания, императивные и диспозитивные методы регулирования и т.д.[300].

Цель механизма правового регулирования – обеспечить беспрепятственное движение интересов субъектов к ценностям (содержательный признак). Механизм правового регулирования – система различных по своей природе и функциям

---

[297] См.: *Пиголкин, А.С., Головистикова А.Н., Дмитриев, А.Ю.* Теория государства и права: учебник / А.С. Пиголкин, А.Н. Головистикова, А.Ю. Дмитриев; под ред. А.С. Пиголкина, Ю.А. Дмитриева. М.: Высшее образование, 2008. С. 457.

[298] В настоящее время появляются новые научные исследования, посвященные механизму правового регулирования в отдельных отраслях права. См.: *Родионова, О.М.* Механизм гражданско-правового регулирования: деятельностно-догматический подход / О.М. Родионова. М.: Статут, 2020. 436 с.

[299] См.: *Владимирова, Д.С.* Правоположения в механизме правового регулирования / Д.С. Владимирова // Вестник Академии права и управления. 2021. № 4 (65). С. 13.

[300] См.: Там же. С. 457-458.

юридических средств, позволяющих достигать его целей (формальный признак)[301].

Как утверждают некоторые исследователи, в настоящее время достигнут научный консенсус относительно правовой обоснованности существования механизма правового регулирования как в общей теории права, так и в отраслевых науках, однако отсутствует единая логически непротиворечивая теоретическая конструкция механизма правового регулирования[302]. Иными словами, нет единства мнений ученых относительно внутреннего «наполнения» элементами механизма правового регулирования. Например, некоторые ученые, рассматривая структуру механизма правового регулирования, выделяют при этом только два ее элемента:

– нормативную основу, или нормы права, выражающие главные способы воздействия права, – дозволения, запреты, обязывания;

– способы реализации, которые проявляются в фактическом поведении людей, совершении действий или в воздержании от действий (бездействии), т.е. результативную сторону механизма[303].

Анализ различных трактовок механизма правового регулирования позволяет говорить о том, что ключевыми элементами механизма правового регулирования выступают его цель и средства, и представляется логичным, что именно данные звенья должны быть положены в основу формирования отраслевых и специальных регулятивных механизмов в праве[304]. Структуру механизма правового ре-

---

[301] См.: *Малько, А.В.* Теория государства и права в вопросах и ответах: учебно-методическое пособие / А.В. Малько. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. С. 221.

[302] См.: *Лановая, Г.М., Правкина, И.Н.* Механизм правового регулирования: понятие и содержание / Г.М. Лановая, И.Н. Правкина // Аграрное и земельное право. 2019. № 3 (171). С. 17.

[303] См.: *Лановая, Г.М., Правкина, И.Н.* Механизм правового регулирования: понятие и содержание / Г.М. Лановая, И.Н. Правкина // Аграрное и земельное право. 2019. № 3 (171); *Пиголкин, А.С., Головистикова, А.Н., Дмитриев, Ю.А.* Теория государства и права: учебник / А.С. Пиголкин, А.Н. Головистикова, А.Ю. Дмитриев; под ред. А.С. Пиголкина, Ю.А. Дмитриева. М.: Высшее образование, 2008. С. 458.

[304] См.: *Лановая, Г.М., Правкина, И.Н.* Механизм правового регулирования: понятие и содержание / Г.М. Лановая, И.Н. Правкина // Аграрное и земельное право. 2019. № 3 (171); *Суханова, А.А.* Механизм правового регулирования как основа формирования отраслевых и специальных регулятивных механизмов в праве / А.А. Суханова // Правопорядок: история, теория, практика. 2021. № 4 (31). С. 19-20.

гулирования, по мнению Е.М. Хохловой и Д.В. Белдаева, образуют следующие элементы: юридические нормы; юридические факты; правоотношения; акты реализации субъективных прав и юридических обязанностей. Данная система является подвижной, динамичной, поскольку направлена на постоянное изменение и совершенствование правовых средств[305].

Нормы права определяют поведение участников правоотношения. *Юридические факты* устанавливают круг условий, «запускающих правоотношение в движение». *Правоотношения* представляют собой связь участников правоотношения, возникающую на основе норм права. *Акты реализации субъективных прав и юридических обязанностей* оформляют достигнутые цели правового регулирования.

Для эффективного действия механизма правового регулирования требуется установление необходимых оснований. Юридические факты как раз выступают связующим звеном между нормой объективного права и конкретным правоотношением (юридические факты закреплены в гипотезе нормы права в качестве оснований возникновения, изменения и прекращения правоотношения). Именно с юридического факта начинается жизнь правовой нормы, которая реализуется в правоотношении, проверяется его реальность, действенность[306]. Не все ученые согласны с самостоятельной ролью юридических фактов в механизме правового регулирования. Однако, как справедливо отмечает С.И. Реутов, понимание юридического факта только как предпосылки движения правоотношения умаляет его истинное значение в виде важнейшей составной части механизма правового регулирования[307].

---

[305] См.: *Лановая, Г.М., Правкина, И.Н.* Механизм правового регулирования: понятие и содержание / Г.М. Лановая, И.Н. Правкина // Аграрное и земельное право. 2019. № 3 (171); *Хохлова, Е.М., Белдаев, Д.В.* Значение юридических фактов в механизме правового регулирования / Е.М. Хохлова, Д.В. Белдаев // Вестник экономики, права и социологии. 2017. № 2. С. 123.

[306] См.: *Хохлова, Е.М., Белдаев, Д.В.* Значение юридических фактов в механизме правового регулирования / Е.М. Хохлова, Д.В. Белдаев // Вестник экономики, права и социологии. 2017. № 2. С. 125.

[307] См.: *Реутов, С.И.* Юридические факты в семейном праве: автореф. дис. … канд. юрид. наук / С.И. Реутов. М., 1976. С. 5.

Общими чертами всех элементов механизма правового регулирования является то, что, находясь в последовательной, закономерной связи, они оказывают прямое правовое воздействие на общественные отношения, выступая в качестве согласованной системы[308]. При помощи механизма правового регулирования удается консолидировать различные правовые явления (нормы права, юридические факты, правоотношения, акты реализации права).

Отмечается также, что понятие механизма правового регулирования производно от понятия правового регулирования. Правовое регулирование (от лат. regula – правило) общественных отношений – это соответствующая требованиям формального равенства форма упорядочения этих отношений путем официально-властного установления различных общеобязательных правил (норм) поведения людей и их взаимоотношений[309]. Правовое регулирование – это осуществляемое посредством правовых норм и иных юридических средств воздействие на общественные отношения в целях их упорядочения, развития и защиты[310]. Более широким понятием в сравнении с категорией «правовое регулирование» является правовое воздействие. Правовое регулирование и правовое воздействие – это близкие по смыслу, но не совпадающие правовые феномены[311]. Если правовое воздействие представляет собой наиболее масштабное правовое явление, объединяющее арсенал всех возможных правовых средств и общесоциальных правовых явлений воздействия на общественные отношения, сознание и поведение людей, то правовое регулирование – это часть правового воздействия, выражающаяся в целенаправленном характере воздействия правовых регуляторов на общественные отноше-

---

[308] См.: *Владимирова, Д.С.* Правоположения в механизме правового регулирования / Д.С. Владимирова // Вестник Академии права и управления. 2021. № 4 (65). С. 14.

[309] См.: *Нерсесянц, В.С.* Общая теория права и государства: учебник для вузов / В.С. Нерсесянц. М.: Норма, 2004. С. 435.

[310] См.: *Дмитрук, В.Н.* Теория государства и права: учеб. пособие / В.Н. Дмитрук. 3-е изд., стер. М.: Новое знание, 2006. С. 124.

[311] См.: *Кашанина, Т.В.* Правовое регулирование и правовое воздействие как твердая и мягкая силы: к 100-летию со дня рождения Сергея Сергеевича Алексеева / Т.В. Кашанина // Вестник РУДН. Сер.: Юридические науки. 2025. Т. 29. № 2. С. 297-312. Т.В. Кашанина также отмечает, что «конструкция механизма правового регулирования стала общепризнанной и до сих пор никем не оспаривается» (с. 299).

ния, осуществляемая и обеспечиваемая со стороны специально уполномоченных субъектов[312].

Прикладное значение механизма правового регулирования проявляется в его действии в различных сферах правового регулирования (отраслях и подотраслях права).

Законодательство о налогах и сборах, будучи в настоящее время одним из самых динамичных и объемных, объективно требует серьезной теоретической регламентации. Механизм налогово-правового регулирования как комплексное явление, тем не менее, не исследуется учеными. Рассматриваются лишь отдельные его компоненты (нормы права, юридические факты, правоотношения, акты реализации права). Однако исследования особенностей механизма правового регулирования имеют место в других отраслях права, к примеру, в административном праве[313]. Так, механизм административно-правового регулирования, по своей сущности, выполняет роль регулятора общественных отношений, возникающих в сфере государственного управления, и придает им системность и организованный характер[314]. При этом исследователи, рассматривая частные вопросы административно-правового регулирования тех или иных социальных связей, в случае необходимости нередко ссылаются на соответствующие общетеоретические понятия и категории. Однако выработка их отраслевого понимания является не менее важной, поскольку показывает гибкость соответствующей терминологии, возможность ее дополнения, видоизменения и приспособления к сложившимся в отрасли административного права и практике применения его норм реалиям[315]. Л.Т. Бакулина, в свою очередь, характеризуя механизм договорного правового ре-

---

[312] См.: *Беляева, Г.С., Палеха, Р.Р., Ярычев, Н.У*. Правовое воздействие и правовое регулирование: диалектика взаимосвязи / Г.С. Беляева, Р.Р. Палеха, Н.У. Ярычев // Право и государство: теория и практика. 2020. № 4 (184). С. 57.

[313] См.: *Жеребцов, А.Н., Труфанов, М.Е.* Механизм административно-правового регулирования общественных отношений: вопросы дальнейшего развития доктрины / А.Н. Жеребцов, М.Е. Труфанов // Вестник Краснодарского университета МВД России. 2024. № 2 (64). С. 85-91.

[314] См.: *Крылова, Ю.А.* Механизм административно-правового регулирования / Ю.А. Крылова // Право и государство: теория и практика. 2019. № 1. С. 126.

[315] См.: *Рукавишников, С.М.* Структура механизма административно-правового регулирования / С.М. Рукавишников // Вестник Воронежского государственного университета. Сер.: Право. 2021. № 3 (46). С. 202.

гулирования, обращает внимание на то, что исследуемая категория входит в функциональный понятийный ряд правовой науки, являясь своеобразной видовой конкретизацией юридической абстракции «механизм правового регулирования»[316]. Приведенные выше суждения подтверждают актуальность отраслевого анализа механизма правового регулирования (в том числе механизма налогово-правового регулирования) общественных отношений.

Особенности правового регулирования проявляются в предмете правового регулирования и методе правового регулирования, а также способах правового регулирования (позитивном обязывании, дозволении, запрещении). Именно эти характеристики позволяют выявить особенности правового регулирования в рамках той или иной отрасли (подотрасли права) и, как следствие, определить особенности механизма правового регулирования[317]. Не является исключением в данном случае механизм налогово-правового регулирования, который подвержен влиянию предмета и метода налогово-правового регулирования, а также специфическому сочетанию способов налогово-правового регулирования (позитивному обязыванию, дозволению, запрещению).

Если классифицировать общественные отношения, входящие в предмет налогового права, то можно выделить такие группы: отношения по установлению налогов; отношения по введению налогов; отношения по взиманию налогов; отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля; отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц; отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Приведенный перечень является исчерпывающим[318]. Установление оконченного перечня в данном случае позволяет выявить собственные закономерности налогово-

---

[316] См.: *Бакулина, Л.Т.* Механизм договорного правового регулирования / Л.Т. Бакулина // Правовое государство: теория и практика. 2019. № 2 (56). С. 7.

[317] См.: *Алексеев, С.С.* Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 213-218.

[318] См.: Налоговое право: учебник для бакалавров / отв. ред. Е.Ю. Грачева, О.В. Болтинова. М.: Проспект, 2015. С. 43.

правового регулирования, а также установить степень их отражения в законодательстве о налогах и сборах.

Считается, что метод правового регулирования является наиболее удачным критерием определения самостоятельности отраслей права. Однако Д.И. Дедов, анализируя юридический метод, ставит под сомнение наличие у каждой отрасли права собственных методов регулирования[319]. Характер и особенности правоотношений вообще и финансовых правоотношений[320], в частности, обусловлены предметом и методом правового регулирования. Причем метод оказывает решающее воздействие не только на характер связи элементов непосредственно в правоотношении, но и на динамику правоотношения в целом. Получая развитие в рамках гипотезы правовой нормы, метод правового регулирования проявляется при возникновении, изменении и прекращении правоотношений[321]. Таким образом, метод правового регулирования имеет более широкий круг действия, чем только воздействие на общественные отношения, составляющие предмет той или иной отрасли (подотрасли права).

Метод налогового права характеризуется следующими особенностями: приоритет публичных интересов перед частными; преобладание обязывающих и запрещающих норм; императивность налогово-правового регулирования; атрибутивное участие уполномоченных представителей государства; сочетание разрешительного и общедозволительного типов правового регулирования; активное использование официальных рекомендаций и казуального толкования[322].

Специфика механизма налогово-правового регулирования обусловливается, таким образом, особенностями предмета и метода налогово-правового регулирования, а также приоритетными способами налогово-правового регулирования.

Смежным с механизмом правового регулирования явлением выступает правовой режим. Правовой режим – это особый порядок правового регулирования,

---

[319] См.: *Дедов, Д.И.* Юридический метод: [научное эссе] / Д.И. Дедов. М.: ВолтерсКлувер, 2008. С. 63.
[320] Налоговые правоотношения являются одним из видов финансовых правоотношений.
[321] См.: *Рукавишникова, И.В.* Метод финансового права / И.В. Рукавишникова; отв. ред. Н.И. Химичева. 2-изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2006. С. 110.
[322] См.: *Демин, А.В.* Налоговое право: учеб. пособие / А.В. Демин. М.: РИОР, 2008. С. 28.

выражающийся в определенном сочетании юридических средств. Он направлен на достижение определенного социального результата и создание условий, которые либо способствуют, либо препятствуют реализации прав и интересов различных сторон[323]. Правовой режим представляет собой порядок правового регулирования общественных отношений, выраженный в определенном сочетании правовых средств, обусловливающих особый порядок возникновения и формирования содержания прав и обязанностей субъектов права, их осуществление, специфику санкций, способов их реализации, направленных на достижение поставленных целей и задач[324].

Правовым режимам присущи следующие основные признаки: они устанавливаются и обеспечиваются государством; имеют цель специфическим образом регламентировать конкретные области общественных отношений, выделяя во временных и пространственных границах те или иные субъекты и объекты права; представляют собой особый порядок правового регулирования, состоящий из юридических средств и характеризующийся определенным их сочетанием; создают конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности при удовлетворении интересов отдельных субъектов права.

Правовые режимы известны множеству отраслей (подотраслей) права[325]. Важную роль они выполняют и в налогово-правовом регулировании. Подобная ситуация оправданна с точки зрения необходимости установления в отношении отдельных групп налоговообязанных лиц особых условий налогообложения (специальные налоговые режимы, региональные инвестиционные проекты и др.).

Функции юридических фактов – это обобщенная характеристика их роли и задач в механизме правового регулирования. Правовое регулирование – сложная, многоплановая система, соответственно, не одинаковы и функции, которые вы-

---

[323] См.: *Малько, А.В.* Теория государства и права в вопросах и ответах: учебно-методическое пособие / А.В. Малько. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. С. 224.

[324] См.: *Демина, М.А.* Категория «правовой режим»: теоретические подходы к понятию / М.А. Демина // Проблемы экономики и юридической практики. 2021. № 3. С. 81.

[325] Например, режим чрезвычайного положения, режим военного положения, режим контртеррористической операции в административном праве; в таможенном праве – выпуск для внутреннего потребления, экспорт, международный таможенный транзит и др.

полняют в ней юридические факты. В зависимости от связи с элементами правовой системы можно выделить основную и дополнительные функции юридических фактов.

Главная задача, выполняемая юридическими фактами в правовом регулировании, – обеспечение возникновения, изменения, прекращения правовых отношений. Каждый юридический факт вызывает либо правообразующие, либо правоизменяющие, либо правопрекращающие правовые последствия. Правильно понять и оценить значение указанной функции юридических фактов можно лишь в более широком контексте, в связи с функциями других элементов механизма правового регулирования.

Отправным, ведущим элементом механизма правового регулирования выступают юридические нормы. Именно норма права содержит общую (абстрактную) программу (модель) поведения субъектов, рассчитанную на неопределенный круг лиц и неопределенное число случаев реализации.

Значимым элементом механизма правового регулирования выступает правоотношение – конкретная модель поведения для конкретных субъектов, программа действий в определенной социально-юридической ситуации.

Юридические факты обеспечивают переход от общей модели прав и обязанностей к конкретной. В этом – основная задача, главная функция юридических фактов в механизме правового регулирования. Обеспечивая надежное возникновение, изменение, прекращение правовых отношений, юридические факты тем самым способствуют стабильному и надежному функционированию всей системы налогово-правового регулирования.

Помимо своей основной задачи, юридические факты могут быть «нагружены» рядом дополнительных функций. Так, в некоторых случаях юридические факты выполняют функцию гарантии законности. Существуют юридические факты, относящиеся к особо важным областям правового регулирования, где ответственность за законность особенно высока. Эти юридические факты – своего рода «ключевые точки» правового регулирования. Законное принятие искового заявления, возбуждения или прекращения уголовного дела предопределяет правомер-

ность всех последующих действий. Поэтому закрепление данных юридических фактов выступает как важная гарантия законности. Налогоплательщик обладает правом на обжалование действий и решений налогового органа. Он имеет право подать соответствующую жалобу. В ст. 139 НК РФ содержится норма, согласно которой налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностного лица которого обжалуются, обязан в течение трех дней со дня поступления такой жалобы направить ее со всеми материалами дела в вышестоящий налоговый орган. В данном случае юридический факт-действие налогового органа (передача жалобы в вышестоящий налоговый орган) выступает связующим звеном между нормой права, устанавливающей право налогоплательщика на обжалование, и налоговым правоотношением по восстановлению нарушенного права налогоплательщика.

Другая дополнительная функция юридических фактов связана с предварительным воздействием норм права на общественные отношения. В области права индивиды не только ориентируются на правовые последствия, но и учитывают юридические факты, которые эти последствия обусловливают. Факт неуплаты налога влечет не только его принудительное взыскание, но также сопровождается начислением пени, влекущим дополнительные расходы для налогоплательщика. Уплата налога в установленный законом срок ограждает исполнение обязанности по уплате налога от дополнительных начислений.

Появление одних юридических фактов соответствует интересам субъектов, и они делают необходимые шаги к тому, чтобы эти факты возникли (основания для премирования, поощрения, предоставления отсрочек и льгот), появления других юридических фактов стараются избежать (основания для применения мер ответственности, пропуск сроков исковой давности и т.д.).

В механизме правового регулирования присутствуют не только простые юридические факты. Закрепление сложных юридических фактов – положительное и прогрессивное явление в законодательстве. Сложные юридические факты (например, местожительство, безвестное отсутствие, недееспособность и др.) помогают охватить многосторонние социальные ситуации, способствуют повыше-

нию системности в правовом регулировании. В некоторых отраслях (трудовом, семейном, уголовном праве и др.) использование сложных юридических фактов объективно необходимо и неизбежно. Вместе с тем, можно привести немало примеров (в лесном, водном законодательстве), когда сложные юридические факты порождены недостаточной дифференцированностью правового регулирования. В налоговом праве превалирующими являются сложные юридические факты. Базируясь на достигнутом уровне интеграции и дифференциации правового регулирования, правотворческий орган должен в каждом конкретном случае выявить меру сложности юридических фактов, выбрать оптимальную форму их закрепления в законодательстве.

В механизме налогово-правового регулирования сложные юридические факты не следует смешивать с фактическими составами. От сложного юридического факта фактический состав в механизме налогово-правового регулирования отличается тем, что состоит из разнородных юридических фактов, дополняющих друг друга. В ряде случаев для юридической полноценности фактического состава необходимо не только наличие всех элементов – юридических фактов, но и строгое соблюдение порядка их «накопления» в фактическом составе. И наиболее явно такая характеристика налоговых фактических составов проявляется как раз в механизме налогово-правового регулирования.

В механизме правового регулирования функции юридических фактов тесно переплетаются с функциями актов индивидуального регулирования. В механизме правового регулирования индивидуальные правовые акты, как правило, выступают элементами фактических составов. Но взаимоотношение юридических фактов и актов индивидуального регулирования имеет и другую сторону. В юридической практике их нередко рассматривают как различные и противоположные части фактического состава, что нельзя считать оправданным.

Действие права и правоприменение, их соотношение между собой в современных условиях можно охарактеризовать, приведя следующую цитату В.Д. Зорькина. По его мнению, особого внимания заслуживает проблема взаимосвязи права и правоприменения. Нельзя оторвать нормотворчество от правопри-

менения, это две стороны одной медали. Нельзя рассматривать правоприменение только как юридическое прилагательное к нормативному существительному. Нормотворчество без правоприменения порождает мертвое право, а значит, дефектное, некачественное нормотворчество, потому что право, которое не действует, – это, строго говоря, не право. Что же касается эффективности правоприменения, то она, в свою очередь, в существенной степени определяется качеством нормотворчества[326].

Проблема действия права и эффективности правоприменения в полной мере актуальна для сферы налогово-правового регулирования. Налоговое законодательство при своем значительном объеме продолжает подвергаться частым изменениям и дополнениям. Оно стремится учитывать появление новых видов экономических отношений в нашем государстве и вводит новые налогово-правовые механизмы и конструкции[327]. Изменения актов налогового законодательства обусловлены двумя основными причинами. Во-первых, развитием ограничительных процессов в мировой экономике, что приводит к необходимости следовать новым реалиям. Во-вторых, принятие НК РФ изначально происходило в условиях зарождения рыночных отношений, что не позволило законодателю на тот момент предусмотреть все возможные модели их развития[328]. Е.Г. Лукьянова также отмечает условия, в которых наблюдается неизменная тенденция нарастания нормативного материала и одновременного снижения его правового качества, вызванная обстоятельствами объективного и субъективного характера и особенностями самого нормативно-правового акта[329]. Приведенные выше обстоятельства требу-

---

[326] См.: *Зорькин, В.Д.* Цивилизация права и развитие России: монография / В.Д. Зорькин. М.: Норма: ИНФРА-М, 2016. С. 32.

[327] В НК РФ были введены за последние годы ранее не известные налоговому законодательству институты взаимозависимых лиц, контролируемых иностранных компаний, налогового мониторинга и др., которые являются достаточно крупными; ими устанавливается значительное количество новых обязанностей лиц, а также в гипотезах норм обозначенных выше правовых институтов появилось много новых видов юридических фактов.

[328] См.: *Васянина, Е.Л.* Актуальные проблемы налогового права: учебник / Е.Л. Васянина; под общ. ред. С.В. Запольского. М.: ИНФРА-М, 2019. С. 14.

[329] См.: *Лукьянова, Е.Г.* Теория права и государства. Введение в естественно-правовой курс: учеб. пособие / Е.Г. Лукьянова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 103.

ют внимательного отношения как к нормотворчеству, так и к правоприменению в налогово-правовой сфере.

Обратимся к природе правоприменительных актов в налоговом праве, выполняющих функцию юридического факта, так как именно с ними юридические нормы в ряде случаев связывают определенные правовые последствия[330]. Такие акты обладают общими чертами правовых актов, а также имеют специфические особенности, присущие только им.

В системе правового регулирования можно выделить три части: нормативную регламентацию, локальное[331] и индивидуальное регулирование[332].

Нормативная регламентация предполагает установление правовых норм путем принятия нормативно-правовых актов. Нормативно-правовые акты являются источниками права и представляют собой результат правотворческой деятельности уполномоченных органов и должностных лиц. Для принятия нормативно-правовых актов устанавливается особая процедурно-процессуальная форма. Нормативно-правовые акты имеют установленное документальное оформление: наименование, форму, реквизиты и т.д. Нормативно-правовые акты обладают юридической силой, под которой понимается свойство реально действовать, порождать юридически обязательные последствия[333].

Индивидуальное регулирование направлено на разрешение конкретной правовой ситуации; оно осуществляется в отношении определенных (индивидуальных) субъектов и адресовано только им. Индивидуальные акты порождают, изменяют и прекращают права и обязанности указанных в них лиц. Индивидуальные акты принимаются с учетом требований нормативно-правовых актов, содержат ссылки на конкретные положения нормативно-правовых актов. В свою очередь

---

[330] См.: *Дементьев, И.В.* Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты: Монография / И.В. Дементьев; под ред. проф. М.В. Карасевой. М.: «Ось-89», 2006. С. 11.

[331] Локальное регулирование, по распространенному мнению, является промежуточным звеном между нормативным и индивидуальным регулированием и в силу специфики регулируемых отношений не свойственно налоговому праву.

[332] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017.С. 69.

[333] См.: *Лазарев, В.В. Липень, С.В.* Теория государства и права: учебник для вузов / В.В. Лазарев, С.В. Липень. М.: Издательство «Спарк», 1998. С. 236.

индивидуальные акты подразделяются на правореализационные и правоприменительные.

Правоприменительные акты отличает их властный, обязательный характер. Данный признак не свойственен *актам правореализационным*, для принятия которых не требуется опосредование деятельностью властного субъекта. Акты правоприменения являются результатом деятельности субъектов правоприменения как особой формы реализации права. Применение права – это государственно-властная деятельность компетентных органов государства по осуществлению норм права относительно конкретных жизненных случаев путем вынесения индивидуально-конкретных предписаний[334].

Нормативно-правовой акт и акт применения права имеют ряд общих черт: оба вида актов являются актами правовыми; они принимаются компетентными, прежде всего государственными, органами; носят властный характер; их предписания подлежат обязательному исполнению; такое исполнение обеспечивается принудительной силой государства.

Правоприменительные акты отличаются от нормативно-правовых актов по следующим признакам: они конкретизируют норму права в отношении индивидуального случая; выступают в качестве юридического факта для возникновения, изменения и прекращения правоотношения; рассчитаны на однократное применение; носят индивидуально-определенный характер. Таким образом, правоприменительные акты способны оказывать влияние на динамику правоотношения.

Всякий юридический факт представляет собой единство содержания и формы – внешнего выражения этого содержания[335]. Юридические факты в большинстве своем подлежат обязательной фиксации, для них требуется регистрация и законное процедурно-процессуальное оформление. Фактическая основа правоприменительного акта иногда включает не только факты, установленные в определенном порядке, но и некоторые другие обстоятельства. Речь идет о фактах, кото-

---

[334] См.: *Кашанина, Т.В.* Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2007. С. 396.

[335] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 102.

рые признаны судом общеизвестными, имеют преюдициальное значение; презумпциях и фикциях. Эти факты не нуждаются в доказывании, они входят в состав юридических (или доказательственных) фактов в «готовом» виде[336].

Фактическая основа (совокупность юридических фактов) акта налогового правоприменения составляет его содержание. Анализ законодательства о налогах и сборах позволяет дать характеристику фактической основы правоприменительных актов, принимаемых в сфере налогово-правового регулирования.

I. Правоприменительные акты в сфере налогово-правового регулирования в большинстве своем принимаются налоговыми органами в пределах их компетенции[337]. Статья 30 НК РФ устанавливает статус налоговых органов в РФ. Налоговые органы РФ составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов (Федеральная налоговая служба РФ – ФНС России), и его территориальные органы. *Таким образом, фактическая основа правоприменительных актов очерчивается кругом полномочий субъектов налогового правоприменения, например, это контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.*

II. В соответствии с п. 4 ст. 31 НК РФ формы и форматы документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок заполнения форм

---

[336] См.: *Исаков, В.Б.* Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. Репр. изд. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. С. 109.

[337] В установленных законом случаях налоговое правоприменение может осуществляться таможенными органами.

указанных документов и порядок направления и получения таких документов на бумажном носителе или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, либо через личный кабинет налогоплательщика, либо через информационные системы организации, к которым предоставлен доступ налоговому органу, утверждаются ФНС РФ, если полномочия по их утверждению не возложены НК РФ на иной федеральный орган исполнительной власти. Статья 4 НК РФ, напротив, указывает, что ФНС России не имеет права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов, страховых взносов. Здесь наблюдаются противоречащие друг другу нормы налогового права, существует коллизия действующего налогового законодательства. На практике формы актов налогового правоприменения утверждаются ФНС России. Таким образом, реализация налоговыми органами нормотворческих полномочий основана на противоречивых предписаниях налогового законодательства. Так, согласно п. 2 ст. НК РФ ФНС России не наделена нормотворческими полномочиями. Однако в соответствии с иными предписаниями НК РФ эти полномочия ФНС России предоставлены. Такой подход приводит к тому, что ФНС России одновременно закрепляет правила осуществления фискальной деятельности и исполняет их. Это ведет к нарушению принципа разделения властей, призванного исключить злоупотребления со стороны органов государственной власти, выступающих участниками правоотношений, возникающих как в гражданско-правовой, так и в фискальной сферах[338]. Например, форма акта налоговой проверки утверждается Приказом ФНС РФ от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных НК РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах, и оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к со-

[338] См.: *Васянина, Е.Л.* Актуальные проблемы налогового права: учебник / Е.Л. Васянина; под общ. ред. С.В. Запольского. М.: ИНФРА-М, 2019. С. 53-54.

ставлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 НК РФ)»[339]. ФНС России в соответствии с указанным выше Приказом сама определяет фактическую основу для акта налоговой проверки. *При установлении фактической основы применительно к отдельным видам актов налогового правоприменения ФНС России смещается «центр тяжести» в системе баланса частных и публичных интересов субъектов налоговых правоотношений. Существует риск составления форм правоприменительных актов таким образом, чтобы фактическая основа акта обеспечивала прежде всего реализацию фискального интереса, который поддерживается деятельностью системы налоговых органов РФ и, напротив, имеет место возможность нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков.*

III. Положения НК РФ показывают, что существуют ситуации, когда принятие правоприменительного акта основывается *на праве* налогового органа, и случаи, когда такое принятие является *обязанностью* налогового органа. Налоговым органам *предоставлено право* взыскивать недоимки; взыскание производится на основании соответствующего решения. В качестве обособленной *обязанности* налоговых органов устанавливается обязанность по принятию поручения о возврате налогоплательщику сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов. Указанный акт налогового органа ничем не отличается от всех остальных актов налогового правоприменения, однако он имеет акцент законодателя. Иными словами, в НК РФ отсутствует единый подход к системе и порядку принятия актов налогового правоприменения. Стоит отметить, что в актах налогового правоприменения реализуется компетенция налогового органа. Компетенция –

[339] Приказ ФНС РФ от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных НК РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах, и оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 НК РФ)» // СПС КонсультантПлюс.

это содержание и объем («круг») властных правомочий, которые имеет государственный орган, а также то или иное должностное лицо и которые фиксируются в соответствующем юридическом документе[340]. Совокупность прав и связанных с ними обязанностей составляет компетенцию органа. При этом с каждым субъективным правом госоргана соединяется и обязанность осуществлять это право в условиях, предусмотренных законом. Конкретное определение прав и обязанностей госорганов содействует точному разграничению их функций и облегчает контроль над законностью их деятельности[341]. Компетенция реализуется в актах – правомерных действиях государственного органа, должностного лица, устанавливающих, изменяющих, отменяющих в пределах компетенции юридические нормы или решающих юридическое дело, тот или иной конкретный вопрос, входящий в его компетенцию[342]. *В НК РФ подход к принятию актов налогового правоприменения является формальным, не отражающим компетенционных особенностей субъектов налогового правоприменения. Как следствие, существует опасность искажения фактической основы акта правоприменения: возможно включение в фактическую основу не предусмотренных законом фактов, что влечет дополнительные обязанности для налоговообязанных лиц, и, наоборот, могут быть упущены юридические факты, обеспечивающие права и законные интересы налогоплательщиков*[343].

IV. Развитие законодательства о налогах и сборах в последние годы проходило в том числе и по пути увеличения в его составе числа диспозитивных механизмов. Налогоплательщику предоставлено право выбора общей системы налогообложения или специального налогового режима; налогоплательщик может применить форму налогового контроля «налоговый мониторинг»; налогоплательщик

---

[340] См.: *Алексеев, С.С.* Государство и право: учеб. пособие / С.С. Алексеев. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. С. 15.

[341] См.: *Флейшиц, Е.А.* Соотношение правоспособности и субъективных прав / Е.А. Флейшиц // Вестник гражданского права. 2009. Т. 9. № 2. С. 230.

[342] См.: *Алексеев, С.С.* Государство и право: учеб. пособие / С.С. Алексеев. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. С. 16.

[343] См.: *Сапрыкина, И.А.* Фактическая основа правоприменительных актов в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Правовой акт: из архаики в XXI век. Материалы первой ежегодной международной научно-практической конференции. Сер.: «Юбилеи, конференции, форумы» / под ред. Ю.Н. Старилова, С.Н. Махиной. Воронеж, 2021. С. 271-277.

имеет право на инвестиционный налоговый кредит и др. Возникновение указанных выше налоговых правоотношений инициируется налогоплательщиком, но возможно только на основании соответствующего акта налогового правоприменения. Традиционно в налоговом праве как праве публичном существует множество императивных механизмов, направленных на реализацию главной цели обеспечения фискальных интересов публичных образований. Взыскание недоимки, привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности – это «властеотношения», предполагающие также вынесение правоприменительных актов (решение о взыскании, решение о привлечении к налоговой ответственности). *Таким образом, акты налогового правоприменения в настоящее время условно можно подразделить на акты, имеющие диспозитивную фактическую основу, и акты, имеющие императивную фактическую основу. Особого внимания требуют акты, имеющие диспозитивную основу, по причине заинтересованности в их принятии подвластных субъектов. Именно в отношении таких актов требуется четкое закрепление фактической основы.*

По итогам параграфа представляется возможным сформулировать следующие выводы. Механизм правового регулирования относится к числу устоявшихся и неоспариваемых общетеоретических категорий. Можно привести примеры не только общетеоретического, но и специального отраслевого и межотраслевого исследования механизма правового регулирования. Как целостная правовая категория механизм налогово-правового регулирования не подвергался самостоятельному научному исследованию. Вместе с тем широко представлены научные разработки, касающиеся отдельных элементов механизма налогово-правового регулирования: нормы налогового права, налогового правоотношения, юридических фактов в налоговом праве, актов реализации норм налогового права. Представляется, что налоговые юридические факты являются неотъемлемым элементом механизма налогово-правового регулирования ввиду их особой связующей роли между нормой налогового права и налоговым правоотношением. Только правовая норма, за исключением единичных случаев, порождает налоговое правоотношение при наступлении и появлении в реальной действительности закрепленных в гипотезе налогово-правовой

нормы юридических фактов. Правовое последствие налогово-правового регулирования объективируется в налоговом правоприменительном акте.

Главная задача, выполняемая налоговыми юридическими фактами в правовом регулировании, – обеспечение возникновения, изменения, прекращения налоговых правоотношений. Каждый юридический факт вызывает либо правообразующие, либо правоизменяющие, либо правопрекращающие правовые последствия. Правильно понять и оценить значение указанной функции юридических фактов можно лишь в более широком контексте, в связи с функциями других элементов механизма правового регулирования.

Налоговые юридические факты, таким образом, обеспечивают переход от общей модели прав и обязанностей к конкретной, индивидуализированной. В этом состоит главная функция юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования. Обеспечивая надежное возникновение, изменение, прекращение правовых отношений, юридические факты тем самым способствуют стабильному и надежному функционированию всей системы налогово-правового регулирования.

ГЛАВА 2. ЮРИДИЧЕСКИЕ ФАКТЫ И ИХ ЗНАЧЕНИЕ В ДИНАМИКЕ НАЛОГОВОГО ПРАВООТНОШЕНИЯ

2.1. Налоговое правоотношение: понятие, особенности, виды

Норма права генерируется в правоотношение при опосредовании юридического факта. Будучи связующим звеном между нормой права и правоотношением, налоговый юридический факт, в свою очередь, детерминирован как особенностями налогово-правовой нормы, в гипотезе которой он содержится, так и своеобразием налогового правоотношения, приводимого в движение при помощи такого юридического факта. Не каждый юридический факт способен привести в движение налоговое правоотношение. Налогообложение как сфера правового регулирования отличается тем, что «принуждение людей к отказу от своей собственности без их согласия противоречит основному закону собственности»[344]. Право на результаты труда – естественное право, а произвольная экспроприация собственности, приобретенная частным трудом, является анормальной. Наиболее весомыми аргументами в пользу введения налогового бремени для населения являются выгоды, получаемые взамен взимания части собственности в пользу государства[345]. Суть теории налоговых юридических фактов состоит в определении круга предпосылок перехода доли собственности частных лиц в распоряжение суверена.

Налоговые юридические факты и налоговые правоотношения, обладая прямыми и обратными связями, должны синхронизироваться между собой. Анализ понятия, общих и отраслевых признаков, структуры и элементов налогового правоотношения позволяет раскрыть сущность налогового юридического факта.

Общественные отношения в зависимости от степени их вовлеченности в правовое регулирование подразделяются на три группы: урегулированные правом общественные отношения или *правоотношения (в том числе налоговые пра-*

---

[344] *Epstein, R.A.* Taxation in a Lockean world / R.A. Epstein // Social Philosophy and Policy. 1986. No. 4. Pp. 49-74.

[345] См.: Food and Agriculture Organization of the United Nations // The state of food insecurity in the world. Retrieved: 2004. URL: http: // www.fao.org/docrep/007/y5650e/y5650e00.htm

воотношения); общественные отношения, которые не подвержены правовому регулированию; общественные отношения, которые урегулированы правом частично. Юридическая наука изучает только правоотношения. Остальные группы отношений относятся к предмету исследования других наук – социологии, политологии, философии и т.д.[346]

Категория «*правоотношение*» была предметом пристального научного внимания во все исторические периоды. Уже в Римском праве началось упорядочивание различных социальных связей между субъектами со стороны государства. Развивалась, к примеру, государственная защита прав при наличии разногласий между сторонами, и имело место «превращение борьбы сторон в рассмотрение споров органами государства. Устанавливались правовые основания спора между сторонами и указывались средства его разрешения»[347]. Суд был уполномочен реализовывать меры принуждения; через суд проводились «выгодные для господствующей верхушки юридические воззрения и нормы»[348].

Обращение к отраслевому исследованию правоотношения не ново: правоотношение стоит в ряду наиболее значимых понятий юридической науки. Его существование признано как теоретиками права[349], так и представителями отраслевых наук[350]. Ю.В. Сорокина справедливо заметила, что «проблема правоотношения является фаворитом в юридической науке, поскольку исследования в этой

---

[346] См.: Актуальные проблемы права: учебник для магистрантов / под ред. В.Л. Кулапова. Саратов: Изд-во Сарат. гос. юрид. акад., 2021. С. 380.

[347] См.: Римское частное право: учебник / под ред. проф. И.Б. Новицкого и проф. И.С. Перетерского. М.: Юристъ, 1996. С. 53.

[348] Там же.

[349] В теории права обосновывались различные аспекты исследования правоотношений: нормативно-логический и социологический; эмпирический и теоретический способы познания. См.: *Вершинин, А.П.* Аспекты анализа правовых отношений / А.П. Вершинин // Правоведение. 1986. № 5. С. 54-58.

[350] См.: *Дерюшева, О.И., Годовникова, А.М.* Особенности цифровизации права в гражданских правоотношениях / О.И. Дерюшева, А.М. Годовникова // Аграрное и земельное право. 2025. № 4. С. 256-258; *Григорьева, М.А.* О разграничении гражданских правоотношений на регулятивные и охранительные по функциональному критерию / М.А. Григорьева // Закон и право. 2010. № 2. С. 48-50. Можно отметить различия в предпочтениях исследователей. В настоящее время ученых в большей степени интересуют информационные и цифровые аспекты исследования правоотношений, тогда как в более ранние периоды рассматривались концептуальные вопросы правоотношений, например, в качестве критерия разграничения гражданских правоотношений на регулятивные и охранительные был использован критерий оснований возникновения таких отношений, а также их структурные особенности.

сфере, с одной стороны, выходят на уровень правопонимания, а с другой – имеют практическое значение»[351]. Теория правоотношения сложилась в цельное специфическое направление исследований в рамках общей теории права, результатом и подтверждением чего можно считать сравнительно большое количество посвященных ей работ[352]. Очевидна связь правоотношения с другими общетеоретическими понятиями. Важно прежде всего отметить, что правоотношение интегрировано в более крупное явление – *право в целом* (право, в свою очередь, может быть *объективным* и *субъективным*). Правоотношение является одной из важнейших форм действия права.

Нормы налогового права нацелены, в первую очередь, на регулирование общественных отношений, возникающих между различными субъектами, непосредственно указанными в НК РФ, а также в многочисленных международных соглашениях, регулирующих налоговые отношения. Нормы закрепляют возможность выбора определенного поведения и требование должного поведения от участников соответствующих видов социального общения в тех сферах, которые являются жизненно важными для данного общества. К таким важным сферам общественных отношений, обеспечивающих фискальный интерес государства, безусловно, принадлежат налоговые отношения[353]. Нормы налогового права содействуют изменению существующих и становлению новых отношений при наличии соответствующих объективных предпосылок. Этим определяется важная роль

---

[351] *Сорокина, Ю.В.* Актуальные проблемы теории и философии права: курс лекций / Ю.В. Сорокина. М.: Норма: ИНФРА-М, 2013. С. 221.

[352] См.: *Бурлай, Е.В.* Нормы права и правоотношения в социалистическом обществе / Е.В. Бурлай. Киев: Наук. думка, 1987. С. 35. Стоит обратить внимание на тот факт, что в настоящее время научные исследования проблем правоотношения не ограничиваются научными статьями. Заслуживают внимания фундаментальные работы, посвященные правоотношению. См.: *Серков, П.П.* Правоотношение (Теория и практика современной правовой политики): монография: в двух частях / П.П. Серков. М.: Норма, 2023. 872 с.; *Андреев Ю.Н.* Правовые отношения в современном российском праве: общетеоретические и отраслевые аспекты: монография / Ю.Н. Андреев. М.: Проспект, 2024. 544 с.

[353] Исключительные полномочия по образованию государственной казны и установлению источников ее пополнения являются фискальным суверенитетом государства. См.: Финансовый суверенитет государства: теория и правовая реальность: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Норма: ИНФРА-М, 2024. С. 231.

правоотношения, поскольку в нем установлены субъективные права и юридические обязанности, реализуемые в поведении участников правоотношения[354].

Правовые нормы формируют внешнюю среду субъекта, вследствие чего комплексу таких норм свойственен объективный характер. Если право рассматривать как совокупность норм и фактор, воздействующий на индивидов извне, право считается *объективным*. Вместе с тем нормы права не могут обособляться от существующей системы социальных связей. Они конструируются и принимаются с целью регулирования отношений, сторонами которых выступают разнообразные субъекты. Через право формализуется правовая возможность субъекта. Право конкретного участника правоотношения, действующего в пределах предоставленных полномочий и субъективных прав, установленное объективным правом, именуется правом *субъективным*. В этом и состоит внешняя структура правового отношения как юридического явления[355]. Налогоплательщик, обладая субъективным правом, свободен в выборе формы налогообложения, применения налоговых льгот, порядка декларирования и пр.

Ввиду приведенных выше суждений нельзя отрицать связь и взаимное влияние права и общественных отношений. Общественные отношения возникают между социальными общностями, группами, коллективами людей и внутри них в процессе совместной деятельности. Общественные отношения выступают и как результат, и как социальная форма человеческой деятельности[356]. Общественные отношения делятся на материальные и идеологические. Экономико-финансовые отношения требуют создания механизма формирования фискального фундамента страны, участия в финансировании публично-значимых целей для организаций и физических лиц. Производство материальных благ составляет основу существования и развития человеческого общества. Поэтому из всех общественных отно-

---

[354] См.: Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А.Я. Сухарев; редкол.: М.М. Богуславский и др. 2-е изд., доп. М.: Сов. энциклопедия, 1987. С. 357-358.
[355] См.: Теория государства и права. Курс лекций / под ред. М.Н. Марченко. М.: Издательство «Зерцало», 1998. С. 385-386.
[356] См.: Краткий словарь по философии / под общ. ред. И.В. Блауберга, И.К. Пантина. 4-е изд. М.: Политиздат, 1982. С. 226.

шений важнейшими являются производственные, экономические отношения[357]. Производственные отношения определяют характер всех других общественных отношений – политических, правовых и т.д.[358] С другой стороны, государство формирует модель поведения налогоплательщика, устанавливает его обязанности, компетенцию соответствующих государственных органов. Сформированная и закрепленная в налоговом законе модель, как и отдельная норма налогового права, воздействует на соответствующее общественное правоотношение. Доминирующим же фактором, обстоятельством, «запускающим» налоговое правоотношение, является юридический факт, признанный и предусмотренный налоговым правом.

В определенные исторические периоды важная роль отводилась именно производственным отношениям, составляющим экономический базис общества. Правоотношения трактовались как правовая надстройка над таким экономическим базисом. Так, К. Маркс писал, что в общественном производстве люди вступают в определенные, необходимые, от их воли не зависящие отношения – производственные отношения, которые соответствуют определенной ступени развития их материальных производственных сил. Совокупность этих производственных отношений составляет экономическую структуру общества, реальный базис, на котором возвышается юридическая и политическая надстройка и которому соответствуют определенные формы общественного сознания[359]. Здесь речь идет о скоординированности и взаимообусловленности отношений производственных и отношений правовых.

Р.О. Халфина признала целесообразной «попытку исследования правоотношения как урегулированного нормой права реального конкретного общественного отношения в единстве его формы и содержания»[360]. В основу формы налого-

---

[357] См.: В современных условиях появляются новые формы экономических отношений, например, на финансовом рынке возникают так называемые финансово-экономические отношения. См.: *Бакасов, Р.Р.* Финансово-экономические правоотношения в структуре финансового рынка / Р.Р. Бакасов // Проблемы права. 2025. Т. 2 (98). С. 18.

[358] См.: Краткий философский словарь / под ред. М. Розенталя, П. Юдина. 4-е изд., доп. и испр. М.: Государственное издательство политической литературы, 1954. С. 412.

[359] См.: История политических и правовых учений. Часть 1: Зарубежная политико-правовая мысль: хрестоматия / сост. В.В. Ячевский. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2000. С. 711.

[360] *Халфина, Р.О.* Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. М.: Юрид. лит., 1974. С. 7.

вого правоотношения положен конституционный принцип всеобщности налогообложения, его законодательного установления и экономической обусловленности.

По утверждению Ю.И. Гревцова, «надстроечные отношения обладают непосредственным содержанием, которое, определяясь, в конечном счете, материальными предпосылками существования общества, к последним полностью не сводимо. Содержание надстроечных отношений – это всегда конкретно-историческое, понятое, переработанное действиями людей – материальное»[361].

В основе налогового правоотношения лежит экономическая сущность налога. КС РФ в своем постановлении указал, что налог, имеющий экономическое предназначение, является необходимой экономической основой существования и деятельности государства (Постановление КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П[362]).

Существуют также и противоположные точки зрения. М. Вебер утверждал, что «идеальный порядок правовой теории не имеет прямого отношения к космосу фактического хозяйственного действия, поскольку они пребывают в различных плоскостях: один – в плоскости идеально долженствующего, другой – в плоскости реально происходящего»[363]. Здесь речь идет как раз о «разлаженности» и несогласованности между собой правопорядка и хозяйственных связей. В современном сложившемся порядке правоприменения очевиден отход от формального употребления правовой нормы и оценки юридического факта как в конкуренции частного и публичного, так и в оценке субъективных намерений действующего в налоговых отношениях субъекта.

В некоторых случаях имеют место суждения о влиянии того или иного вида системы права (правовой семьи) на динамику экономических отношений. По

---

[361] *Гревцов, Ю.И.* Проблемы теории правового отношения / Ю.И. Гревцов. Л.: ЛГУ, 1981. С. 29.

[362] Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

[363] *Вебер, М.* Хозяйство и общество: очерки понимающей социологии: в 4 т. / М. Вебер; [пер. с нем.]; сост., общ. ред. и предисл. Л.Г. Ионина. М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2018. – Перевод изд.: Weber Max. Wirtschaft und Gesellschaft. Grundriss der verstehender Soziologie. 5. Revidierte Aufl. Besorgt von Johannes Winckelmann. Tubingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1972. Т. III: Право. С. 20.

мнению Д. Лейцеля, например, «вполне убедительно доказанное эмпирическое открытие состоит в том, что традиция общего права создает более благоприятные условия для экономического роста, чем континентальное право; в частности, общее право, по-видимому, способно лучше защищать частную собственность от посягательств со стороны государства, тем самым поощряя инвестиции, которые играют центральную роль в экономическом развитии»[364]. А.М. Лушников, в свою очередь, замечает, что «корни экономической науки связаны с традиционной и неизменной проблематикой юриспруденции, такой, как справедливое устройство общества, формальное равенство, свобода (причем не только экономическая), гуманизм»[365]. На наш взгляд, современное правоприменение демонстрирует сближение систем континентального и англо-саксонского права. С одной стороны, возрастает роль позитивных источников, формируются наднациональные акты, делегируется компетенция в сфере фискального суверенитета наднациональным объединениям, а, с другой стороны, наблюдаются процессы конвергенции в праве, сочетание в правовом регулировании прецедента и закона, учет при выработке законопроектов опыта зарубежных стран.

Исследование и описание надстроечных и базисных отношений в современных условиях преследует одну-единственную цель – понимание того, что надстройка и базис образуют определенное единство формы и содержания правоотношения. В современных условиях стремительное развитие экономических отношений не может не оказывать влияние на правовое регулирование. Особенно это касается налоговых отношений, предметом которых являются обязательные платежи. Стоит в качестве примера привести следующую правовую позицию, сформулированную КС РФ. Российская Федерация как демократическое федеративное правовое и социальное государство (ст. 1, ч. 1; ст. 7, ч. 1 Конституции РФ), действуя в интересах всего общества, соблюдая и защищая права и свободы человека и гражданина как высшую ценность (ст. 2 Конституции РФ), осуществляет

---

[364] *Лейцель Д.* Принципы права и экономики. Руководство для любознательных / Д. Лейцель; пер. с англ. И. Кушнаревой под науч. ред. М. Одинцовой. М.: Изд-во Института Гайдара, 2017. С. 53.

[365] *Лушников, А.М.* Право и экономика: монография / А.М. Лушников. М.: Проспект, 2019. С. 23.

социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции, которые материально обеспечиваются взимаемыми с граждан и юридических лиц налогами. Налоги, имеющие публичное предназначение, являются необходимой *экономической основой* существования и деятельности государства, условием реализации им указанных публичных функций (Определение КС РФ от 8 ноября 2005 г. № 438-О[366]).

Воздействие права на общественные отношения, вместе с тем, имеет разную направленность. Можно пресекать возникновение и развитие каких-либо отношений (самовольное завладение имуществом, самосуд, самоуправство, торговля запрещенными предметами и т.д.), можно охранять существующие отношения либо воздействовать на какие-то их стороны (регулирование имущественных отношений членов семьи), можно, наконец, искусственно создавать отношения (налоговые, процессуальные и другие публично-правовые отношения)[367].

Можно сформулировать общие признаки, которые характеризуют отношение в целом: 1) в отношении не может появиться то, чего не было у его сторон: в отношении лишь обнаруживаются определенные свойства; 2) это взаимосвязь двух сторон (иногда отношения могут быть сложными и в их составе наблюдается большее количество субъектов); 3) отношение безразлично к промежуточным звеньям и процессам, его предваряющим[368].

Таким образом, общественные отношения – это одна из важнейших форм осуществления человеческого опыта, поэтому в обществе, особенно современном, материальное производство, правовая, политическая, моральная и даже духовная деятельность осуществляются в реальности только посредством тех или иных

---

[366] Определение Конституционного Суда РФ от 08.11.2005 № 438-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб открытого акционерного общества “Уфимский нефтеперерабатывающий завод”, открытого акционерного общества “Ново-Уфимский перерабатывающий завод”, открытого акционерного общества “Уфанефтехим”, открытого акционерного общества “Акционерная нефтяная компания «Башнефть»” и открытого акционерного общества “Уфаоргсинтез” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим пункта 1 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

[367] См.: *Лейст, О.Э.* Сущность права. Проблемы теории и философии права: учеб. пособие / О.Э. Лейст. М.: Зерцало-М, 2011. С. 27.

[368] См.: *Гревцов, Ю.И.* Проблемы теории правового отношения / Ю.И. Гревцов. Л.: ЛГУ, 1981. С. 8-9.

форм общения людей, и прежде всего через систему общественных отношений[369]. *Правоотношение, таким образом, является формой общественного отношения, которая создается при помощи правовой нормы*.

Как мы уже отмечали выше, налоговое правоотношение отвечает всем общетеоретическим признакам правоотношений. Причем, как подчеркивала Р.О. Халфина, «исследование правоотношений, формирование теории правоотношения имеет два аспекта. В гносеологическом аспекте исследование реализации нормы в правоотношении способствует глубокому раскрытию природы права, его места в жизни общества, механизма его воздействия, отношений между общественным бытием и сознанием, в том числе специфической формой – правовым осознанием действительности. Не меньшее значение имеет и онтологический аспект теории правоотношения. Изучение правоотношения как объективной реальности, как формы конкретных материальных и идеологических отношений – необходимое направление правовой науки»[370].

Впервые термин «правовое отношение» был употреблен выдающимся немецким ученым К. фон Савиньи в труде «Система римского права»[371]. Следуя естественной логике эволюции правового дискурса о правоотношении в России, следует выделить *три этапа*: 1) теоретико-правовая мысль дореволюционной России, которая развивалась в русле немецкой цивилистической мысли[372]; 2) советская теоретико-правовая мысль; 3) постсоветская мысль[373], которая развивается и в настоящее время в русле постклассического правоведения[374].

---

[369] См.: Там же. С. 30.

[370] *Халфина, Р.О.* Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. М.: Юрид. лит., 1974. С. 25.

[371] См.: *Сорокина, Ю.В.* Актуальные проблемы теории и философии права: курс лекций / Ю.В. Сорокина. М.: Норма: ИНФРА-М, 2013. С. 221.

[372] См.: История проблемы правоотношения подробно освещена Ю.В. Сорокиной в работе «Актуальные проблемы теории и философии права» (с. 221-227).

[373] В настоящее время авторы развивают теорию правоотношения, выдвигают новые правовые концепции. Обстоятельными и интересными современными научными исследованиями являются следующие работы: *Берг, Л.Н.* Теория правового воздействия: монография / Л.Н. Берг. М.: Статут, 2021. 309 с.; *Ершов, В.В.* Регулирование правоотношений: монография / В.В. Ершов. М.: РГУП, 2020. 564 с.; *Серков, П.П.* Правоотношение (Теория и практика современной правовой политики): монография: в двух частях / П.П. Серков. М.: Норма, 2023. Ч. I. 872 с.; ч. II. 672 с.

[374] См.: *Сорокина, Ю.В.* Актуальные проблемы теории и философии права: курс лекций / Ю.В. Сорокина. М.: Норма: ИНФРА-М, 2013. С. 222.

К настоящему времени в теории права сформулированы различные определения понятия «правоотношение». По мнению А.Н. Чашина, «под правоотношением следует понимать урегулированное правом многостороннее волевое общественное отношение правосубъектных лиц, обеспечиваемое государством»[375]. Правовое отношение – это требуемая реализуемой нормой права форма взаимоотношений субъектов права в процессе приобретения и использования ими конкретно-определенного субъективного права либо создания или исполнения конкретно-определенной юридической обязанности[376]. Правоотношение – это социальное взаимодействие (общественное отношение), субъекты которого связаны взаимными субъективными правами и обязанностями[377]. С точки зрения В.С. Бялт и С.Ю. Чимарова, «под правоотношением необходимо понимать социальное отношение, урегулированное правовыми актами, исходящими от государства либо санкционированными им, возникающее между субъектами права в целях осуществления взаимных прав и обязанностей»[378].

Анализ разноплановых понятий правоотношений показывает, что такие понятия в большинстве своем сформулированы путем включения основных признаков правоотношения в его определение и что все-таки основные направления, в которых и в настоящее время осуществляется исследование правоотношений, сложились еще в советский период.

Формулирование понятия «правоотношение» развивалось в четырех направлениях.

1. *Правоотношение как форма общественного отношения*. О.С. Иоффе, придерживаясь такой позиции, высказал следующую точку зрения. Анализ правовых отношений в связи с отношениями общественного производства показывает,

---

[375] *Чашин, А.Н.* Теория государства и права: учебник / А.Н. Чашин. М.: Издательство «Дело и сервис», 2008. С. 305.

[376] См.: *Нерсесянц, В.С.* Общая теория права и государства: учебник для вузов / В.С. Нерсесянц. М.: Норма, 2004. С. 503.

[377] См.: *Лукьянова, Е.Г.* Проблемы теории государства и права: учебник для магистратуры / Е.Г. Лукьянова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2021. С. 149.

[378] *Бялт, В.С, Чимаров, С.Ю.* К вопросу о понятии и признаках правоотношений / В.С. Бялт, С.Ю. Чимаров // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2022. № 3-1 (66). С. 111.

что последние постоянно создают новые правовые отношения и изменяют их. Эти вновь возникшие правовые отношения, в свою очередь, необходимы для функционирования и развития самих общественно-производственных отношений. Правовые отношения, возникающие и развивающиеся в рамках общественных взаимодействий, требуют юридического регулирования на всех этапах своего существования[379].

2. *Правоотношение тождественно общественному отношению*. Ю.И. Гревцов именовал само правоотношение правовым общественным отношением. С его точки зрения, «подход к правоотношениям только со стороны юридических прав и обязанностей, вытекающих из нормы объективного права, лишает законодателя многих возможностей, поскольку оставляет “плоть” правового отношения – реальное взаимодействие – скрытой за абстрактной моделью такого взаимодействия»[380]. С позиции Ю.И. Гревцова, правоотношения подчиняются общим принципам и правилам взаимодействия в рамках социального отношения.

3. *Правоотношение – симбиоз нормы права как модели поведения и общественного отношения*. Р.О. Халфина придерживалась формулы, в соответствии с которой «общественное отношение, урегулированное нормой права, представляет собой правоотношение». Поскольку правоотношение есть результат действия нормы, можно с полным правом сказать, что специфика реализации нормы в правоотношении заключается в том, что именно здесь норма получает свое реальное бытие, воплощается в реальном акте поведения. Абстрактное, общее предписание нормы конкретизируется и приобретает жизненную силу[381].

4. *Правоотношение как связь субъектов права*. Концепция «*правоотношение как связь между лицами*» была разработана С.С. Алексеевым. По его мнению, правоотношение – это «возникающая на основе норм права индивидуализированная общественная связь между лицами, характеризуемая наличием субъек-

---

[379] См.: *Иоффе, О.С.* Советское гражданское право / О.С. Иоффе. М.: Юрид. лит., 1967. 494 с.
[380] *Гревцов, Ю.И.* Проблемы теории правового отношения / Ю.И. Гревцов. Л.: ЛГУ, 1981. С. 78.
[381] См.: *Халфина, Р.О.* Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. М.: Юрид. лит., 1974. С. 55-56.

тивных юридических прав и обязанностей и поддерживаемая (гарантируемая) принудительной силой государства»[382].

Осмысление сущности налогового правоотношения позволяет сделать предварительный вывод о том, что налоговое правоотношение представляет собой связь субъектов права и отвечает основам той концепции, которая была заложена С.С. Алексеевым.

Как правило, никакая дефиниция не может охватить все признаки исследуемого явления. Выделение *специфических признаков*, напротив, позволит добиться более детальной характеристики исследуемого феномена.

Для правоотношения характерны *следующие черты*.

1. Правоотношение образует определенную общественную *связь* между субъектами. Субъекты права вступают в правоотношение с целью реализации интересов и удовлетворения своих потребностей. Наиболее распространенными примерами социальных связей являются те, в которых участвуют два субъекта. Правоотношение также может иметь сложный субъектный состав, т.е. включать несколько лиц. Указанные правовые связи имеют общий характер: в них четко определяется только одна сторона, которая может быть наделена как правом, так и обязанностью. Изначально правовые связи такого субъекта потенциальны, а не реальны. Второй стороной в правоотношении может быть любое, заранее не определенное лицо. Существование абсолютных или общерегулятивных правоотношений некоторыми авторами ставится под сомнение[383]. Другие же авторы, наоборот, отводят им важную роль в правовом регулировании. Так, например, А.А. Кочнева утверждает, что «абсолютные правоотношения выполняют функцию по контролю и влиянию на государственную политику, формируют ее современную направленность и отражают основные проблемные аспекты, подле-

---

[382] *Алексеев, С.С.* Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 328.

[383] См.: *Гревцов, Ю.И.* Проблемы теории правового отношения / Ю.И. Гревцов. Л.: ЛГУ, 1981. С. 43.

жащие немедленной корректировке»[384]. С.А. Ядрихинский как общерегулятивное характеризует правоотношение по установлению налога, в котором, по его мнению, участвуют публично-правовое образование и налогоплательщик, так как именно ему адресовано наибольшее количество налогоустанавливающих норм[385]. Налоговая норма в этом случае устанавливает только потенциальный круг участников правоотношений и обстоятельства, при которых норма права будет действовать.

2. В правоотношении стороны наделены *правами* и *обязанностями*, которые носят *взаимный* характер и составляют содержание правоотношения. Такое соответствие выражается также в том, что права и обязанности обладают обратной связью – свойством взаимовлияния, вызывающим обоюдные изменения положения носителей прав и обязанностей. Более того, по утверждению С.С. Алексеева, право и обязанность едины[386]. Суть этого единства состоит в том, что право одного участника правоотношения не может быть реализовано без исполнения своей обязанности другим участником правоотношения. Если исполнения обязанности не происходит, то наделенный правом субъект может претендовать на применение установленных действующим законодательством мер принуждения. В некоторых случаях можно наблюдать слияние прав и обязанностей стороны правоотношения, например в компетенционных нормах. Реализация компетенционных норм в правоотношении имеет особую правовую природу, в которой права и обязанности сливаются в правообязанность[387].

3. Правоотношение возникает на основе *норм права*. Особое значение влиянию норм права на правоотношения придавала Р.О. Халфина. В работе «Общее учение о правоотношении» она отмечает: «Реальное жизненное отношение осу-

---

[384] *Кочнева, А.А.* Дефиниционные признаки и функциональное значение правовой категории «абсолютные правоотношения» / А.А. Кочнева // Вестник Нижегородской академии МВД России. 2020. № 2 (50). С. 151.

[385] См.: *Ядрихинский, С.А.* Отношения по установлению налогов как общерегулятивные налоговые отношения / С.А. Ядрихинский // Lex Russica. 2019. № 5 (150). С. 60-71.

[386] См.: *Алексеев, С.С.* Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 329.

[387] См.: *Трапезникова, Е.В.* Правовая природа диспозиции компетенционных норм / Е.В. Трапезникова // Пермский юридический альманах. 2021. № 4. С. 119.

ществляется в соответствии с предписаниями правовой нормы, и именно в этом выражается реализация нормы, превращение долженствования в акт конкретного поведения»[388]. Иными словами, в правоотношении общее правовое предписание, модель возможного поведения воплощается в действительность фактической ситуации. Более того, особенности нормы права оказывают влияние на возникающие на ее основе правоотношения. Стоит отметить, что, к примеру, на правоотношение проецируется качество формальной определенности правовой нормы. Норма права содержится в нормативном правовом акте, из которого также следуют и элементы регулируемого данной нормой правоотношения.

4. *Сознательный и волевой характер правоотношения*. Воля – явление психики, сознания, выступающее как активное, действенное субъективное условие для осуществления той или иной цели, для преодоления внешних или внутренних препятствий (боязни, малодушия, нерешительности, сомнения) на пути к достижению цели[389]. Одним из видов правовых конструкций, в которых наиболее ярко проявляются *воля* и *волеизъявление*, являются сделки[390]. Е.А. Суханов пишет о том, что формирование воли сторон сделки осуществляется под воздействием ряда социально-экономических факторов. Лица, участвующие в сделке, в большинстве своем преследуют цель получения прибыли. Другие, наоборот, в результате совершения сделки удовлетворяют различные виды своих потребностей (материальных, духовных и др.). Волеизъявление представляет собой акт выражения воли субъекта вовне, благодаря которому воля конкретного субъекта доводится до сведения других лиц. Только волеизъявление как результат проявления воли может быть подвергнуто правовой оценке[391]. Более того, воля, которая ошибочно изъявляется вовне, приводит к изменению правоотношения (сделка превращается

---

[388] *Халфина, Р.О.* Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. М.: Юрид. лит., 1974. С. 55.

[389] См.: Краткий словарь по философии / под общ.ред. И.В. Блауберга, И.К. Пантина. 4-е изд. М.: Политиздат, 1982. С. 46.

[390] Сделки являются наиболее распространенным основанием возникновения гражданских правоотношений.

[391] См.: Гражданское право: в 2 т.: учебник / отв. ред. проф. Е.А. Суханов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство БЕК, 1998. Т. I.

в недействительную сделку)[392]. В дополнение к сказанному выше о признаке воли в правоотношении приведем суждение В.Н. Протасова, который отмечает, что правоотношения «связаны, во-первых, с государственной волей, выраженной в праве, во-вторых, с индивидуальной волей, поскольку правоотношения реализуются посредством сознания и воли его участников»[393].

5. Возникающая на основе нормы права *связь* субъектов в правоотношении *гарантируется принудительной силой государства*. В самом общем смысле принуждение представляет собой различного рода воздействие (психическое, материальное, физическое и пр.) на субъекта с целью достижения должного поведения этого субъекта. По мнению М.А. Ткачевой, «связь принуждения с такими социальными регуляторами, как мораль и право, выражается в том, что последние не могут существовать без принуждения»[394]. В.В. Серегина сформулировала следующее определение понятия «принуждение»: «…это физическое, психическое или иное воздействие уполномоченных на то органов государства, должностных лиц, представителей общественности на сознание и поведение субъектов путем применения к ним в установленном процессуальном порядке принудительных мер, указанных в санкциях (диспозициях) правовых норм и связанных с наступлением для них отрицательных последствий личного, имущественного или организационного порядка в целях борьбы с правонарушениями, охраны общественной безопасности и правопорядка»[395]. Существование механизма принуждения сводится к тому, что «если одна сторона не выполняет обязанностей, другая сторона может обратиться в государственные органы за защитой своего права»[396].

---

[392] См.: *Родина, Т.Ю., Козин, Д.А.* Феномен воли и волеизъявления в недействительной сделке / Т.Ю. Родина, Д.А. Козин // Экономика. Социология. Право. 2023. № 1 (29). С. 95.

[393] *Протасов, В.Н.* Теория права и государства: краткий курс лекций / В.Н. Протасов. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2014. С. 107.

[394] *Ткачева, М.А.* Принуждение в российском гражданском праве: монография / М.А. Ткачева; под ред. И.П. Кожокаря. М.: Проспект, 2019. С. 7.

[395] *Серегина, В.В.* Государственное принуждение по советскому праву / В.В. Серегина. Воронеж: Изд-во Воронежск. ун-та, 1991. С. 47.

[396] *Рассолов, М.М., Малахов, В.П., Иванов, А.А.* Актуальные проблемы теории государства и права: учеб. пособие / М.М. Рассолов, В.П. Малахов, А.А. Иванов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2010. С. 246.

6. Условием возникновения правоотношения является *наличие юридических фактов*. Не все ученые выделяют данный признак правоотношения. Однако правоотношение не статично, его суть состоит в развитии и движении (исключения, пожалуй, составляют только состояния – нахождение в браке, родство и др.). Динамики правоотношения не может быть без ее опосредования юридическими фактами. В случае выведения наличия юридических фактов за рамки перечня признаков правоотношения возникает ситуация, когда каждому субъективному праву одного субъекта автоматически должна противопоставляться юридическая обязанность другого субъекта. Основанием возникновения правоотношения в этом случае являются не юридические факты, а права и обязанности независимо от причин своего возникновения[397].

При характеристике правоотношения в литературе указываются и другие его черты[398]. Однако, на наш взгляд, приведенные выше признаки ярко иллюстрируют правоотношение в общетеоретическом смысле и не требуют дополнений. Таким образом, общетеоретическое понятие правоотношения может быть сформулировано с учетом этих признаков. *Признаки правоотношения в его общетеоретическом смысле в полной мере присущи и налоговому правоотношению*.

Выше мы уже говорили, что правоотношение способно «раскрыться» в праве. С.С. Алексеев отмечает, что «если нормы права образуют основу правового регулирования, то правоотношения выступают в качестве главного средства, при помощи которого требования юридических норм претворяются в жизнь, воплощаются в поведение людей»[399]. Р.О. Халфина конструирует связь права и правоотношения иначе и утверждает, что «правоотношение как единство формы и содержания не может быть предметом правового регулирования; право регулирует об-

---

[397] См.: *Бекбаев, Е.З.* О системном исследовании правоотношения / Е.З. Бекбаев // Вестник Института законодательства Республики Казахстан. 2009. № 2 (14). С. 29.

[398] В качестве признака правоотношения указывается, к примеру, то, что оно возникает по поводу реального блага, ценности, в связи с чем субъекты осуществляют принадлежащие им субъективные права и обязанности См.: *Малько, А.В.* Теория государства и права в вопросах и ответах: учебно-методическое пособие / А.В. Малько. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. С. 174.

[399] *Алексеев, С.С.* Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009.С. 337-338.

щественные отношения, придавая определенным их видам форму правоотношения»[400]. Сущностным свойством правоотношения в конечном итоге является то, что оно «завязывает» на себе ряд других правовых категорий, будучи *структурным элементом механизма правового регулирования*. Без правоотношения невозможно функционирование самого механизма правового регулирования.

В первой главе работы мы останавливались на характеристике механизма налогово-правового регулирования и пришли к выводу о существенной роли в нем юридических фактов. Стоит только добавить следующее. Важным, в первую очередь, является то, что в научных кругах практически отсутствуют сомнения относительно рассмотрения правоотношения в качестве элемента механизма правового регулирования, а юридический факт обладает взаимосвязью с правоотношением, что еще раз доказывает значение юридических фактов и в механизме правового регулирования. В настоящее время исследования механизма самого правоотношения получают новые направления. Учеными активно продолжается осмысление, казалось бы, устоявшегося правового явления – правоотношения[401], что говорит о его научной актуальности.

Особенности налогового правоотношения. Традиционно имело место «отраслевое» изучение правоотношений, выявление их специфических черт и особенностей[402]. Р.О. Халфина приводит следующее суждение. Исследование правоотношений в различных отраслях регулирования[403] дает возможность глубже

---

[400] *Халфина, Р.О.* Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. М.: Юрид. лит., 1974. С. 113.

[401] См., например: *Алейников, Б.Н., Алейникова, А.Б.* Правоотношение и нравственность: современное осмысление и новые подходы / Б.Н. Алейников, А.Б. Алейникова // Правоприменение. 2022. Т. 6. № 1. С. 18-20; *Старилов, Ю.Н.* Нравственность – база и высшая ценность для правового регулирования и формирования механизма правоотношений (Рец. на кн.: Серков П.П. Правоотношение (Нравственность современного правового регулирования): монография / П.П. Серков. – М.: Норма, 2020. – 688 с.) / Ю.Н. Старилов // Вестник ВГУ. Сер.: Право. 2020. № 3. С. 323-335.

[402] *Лазарев, В.В., Липень, С.В.* Теория государства и права: учебник для вузов / В.В. Лазарев, С.В. Липень. М.: Издательство «Спарк», 1998. С. 293.

[403] В качестве примеров можно привести лишь некоторые из многочисленных работ, посвященные исследованию отраслевых особенностей правоотношения: *Лучин, В.О.* Особенности конституционно-правовых отношений / В.О. Лучин // Правоведение. 1987. № 1. С. 11-19; *Огурцов, Н.А.* Правоотношения и ответственность в советском уголовном праве: учеб. пособие / Н.А. Огурцов. Рязань: Рязан. высш. школа, 1976. 178 с.; *Божьев, В.П.* Уголовно-процессуальные

раскрыть связи предмета и метода, объективные закономерности соотношения отдельных видов общественных отношений и их правовой формы. Исследование особенностей различных видов правоотношений обогащает общую теорию правоотношения, помогая раскрыть сущность и содержание правоотношений во всех их опосредствованиях[404]. Налоговому правоотношению присущи особенности правоотношения публичного и правоотношения финансового.

Налоговое правоотношение – публичное правоотношение. Финансовое право (налоговое право – его подотрасль, составная часть) является отраслью публичного права[405]. Налоговым правоотношениям (как и финансовым правоотношениям) присущи особенности публичных правоотношений, а также общие черты и принципы публичного права в целом. В ст. 2 НК РФ закреплено, что налоговое законодательство регулирует *властные отношения.* Под формулировкой «*властные отношения*» законодатель дает перечень правоотношений, которые являются властными. Можно, таким образом, заключить, что все виды отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются властными.

Власть – право и возможность распоряжаться, повелевать, подчинять своей воле[406]. В Юридическом энциклопедическом словаре 1987 г. объясняется сущность государственной власти: «Власть определяется как политическая, публичная суверенная власть, осуществляемая государством; политическое руководство

правоотношения / В.П. Божьев. М.: Юрид. лит., 1975. 176 с.; *Ретюнских И.С.* Уголовно-правовые отношения и их реализация: учеб. пособие / И.С. Ретюнских. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997. 160 с.; Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных» отраслях) / под ред. И.А. Галагана, А.П. Глебова, В.С. Основина. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1985. 208 с.; *Бутусова, Н.В.* Государственно-правовые отношения между советским государством и личностью / Н.В. Бутусова. Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1986. 172 с.; *Мильков, А.В.* К теории охранительных гражданских правоотношений: учеб. пособие / А.В.Мильков. М.: Проспект, 2018. 224 с.; *Онуфриева, О.А, Кашаров, З.А.* Имущественные корпоративные отношения / О.А. Онуфриева, З.А. Кашаров // Международный научно-исследовательский журнал. 2020. № 12 (102). С. 96-100; *Артений, Л.С.* Виртуальные правоотношения / Л.С. Артений // Вестник науки и образования. 2018. № 3 (39). С. 57-60; *Павлова, Д.А.* Цифровые правоотношения / Д.А. Павлова // Ленинградский юридический журнал. 2023. № 1 (71). С. 159-173. Изучение указанных работ доказывает научную «востребованность» отраслевых правоотношений.

[404] См.: *Халфина, Р.О.* Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. М.: Юрид. лит., 1974. С. 9-10.

[405] Финансовое право и налоговое право соотносятся как общее и частное понятия.

[406] См.: Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб.: Норинт, 2002. С. 135.

обществом, государством»[407]. Однако современные реалии таковы, что налогоплательщики не всегда подчиняются абсолютной воле властного субъекта.

В налоговом праве часты дискуссии о существовании налоговых споров, особенность которых заключается в том, что «они возникают в процессе применения конкретной нормы закона к отношениям в сфере налогообложения и выявляют эффективность формирования властными методами публичной собственности (налоговых доходов, бюджетов разного уровня), отражая характер административно-правового (финансово-правового) государственного управления в сфере бюджетной обеспеченности»[408]. Налоговые споры могут доходить до рассмотрения в высших судах (Верховном Суде РФ и Конституционном Суде РФ). Это, главным образом, объясняется тем, что налогоплательщик защищает свое имущество от принудительного изъятия, минимизирует налоговые расходы, стремится избежать ответственности за нарушение налогового законодательства и при этом использует все возможные способы защиты своих прав. Для сравнения: в советский период сложно было себе представить возникновение налогового спора. Отметим, что и тогда, и сейчас финансовое право (налоговое право) относилось к праву публичному.

Для иллюстрации картины современных реалий в полной мере подходит высказывание Ю. Феофанова: «Нынешний век не так пуглив, как век минувший»[409]. С уверенностью можно отметить, что изменились подходы к формулированию публичного права. Думается, что обоснование публичного права в настоящее время актуализируется и приобретает новую «окраску». Возникает вопрос границ «публичного» в налоговых правоотношениях и возможностей его воздействия на систему налогообложения, главным признаком которого в общем смысле является *власть*. КС РФ применительно к властной природе налоговых отношений сформулировал следующую правовую позицию. С публично-правовым ха-

---

[407] Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А.Я. Сухарев; редкол.: М.М. Богуславский и др. 2-е изд., доп. М.: Сов. энциклопедия, 1987. С. 50.

[408] *Петрова, Г.В.* Налоговые споры: практика рассмотрения / Г.В. Петрова. М.: ИД «Юриспруденция», 2005. С. 3.

[409] *Феофанов, Ю.* О власти и праве: публицистические этюды / Ю. Феофанов. М.: Юрид. лит., 1989. С. 4.

рактером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связана законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств (Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П[410]).

Многими исследователями признается деление права на частное и публичное[411]. Т.В. Кашанина отмечает, что «граница между этими двумя частями права нечеткая и в настоящее время еще больше «размывается»[412]. В работе «Принципы публичного права» содержится символическое и графическое представление сущности публичного права при помощи даосского символа Инь-Ян. Черная и белая половинки круга разделены и отличаются друг от друга, но вместе с тем каждая из них содержит сущность другой[413]. Частное право проникает в публичное с целью предоставления возможностей. Публичное право проникает в частное с целью установления изъятий.

По причине того, что общественные связи становятся более многообразными, увеличивается массив публичного права и, следовательно, доля публичного права в дальнейшем будет увеличиваться[414]. В частности, обратим внимание, что современные ученые отмечают сближение публичного и частного права (конвергенция). Конвергенция права представляет собой процесс, который: выражается в увеличении степени согласованности права, внутренних и внешних связей правовой системы общества; происходит в относительно длительный исторический период; охватывает системно-нормативный и ненормативно-стихийный уровни

---

[410] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральной полиции» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.

[411] В.В. Сорокин отмечает, что публичный интерес в отраслях публичного права ставится на первое место. В частном праве возводится в приоритет частный интерес индивида. См.: *Сорокин, В.В.* Теория права и государства: учебник / В.В. Сорокин. М.: Проспект, 2023. С. 273-274.

[412] См.: *Кашанина, Т.В.* Частное право: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2009. С. 35.

[413] См.: Принципы публичного права: монография / под ред. Е.В. Титовой, Т.П. Подшивалова. М.: Проспект, 2019. С. 103-104.

[414] См.: *Кашанина, Т.В.* Частное право: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2009. С. 36.

национального права отдельных государств; проявляется в степени согласованности норм, институтов и отраслей права[415].

В настоящее время наиболее точным представляется следующее понятие: публичное право – «это право, которое путем создания институтов и путем корпоративной персонификации политической организации упорядочивает область публичных отношений в целях свободы и справедливости»[416]. Отметим, что публичное право не должно предоставлять абсолютного приоритета государству. Оно должно служить обеспечению публичного правопорядка, основу которого составляют публичные правоотношения.

Для публичного правоотношения характерны следующие особенности[417].

1. В публичных правоотношениях возведен во главу угла и первичен *публичный интерес*. Легального определения понятия «публичный интерес» в законодательстве не содержится. Предлагается следующее доктринальное определение публичного интереса: «…это интерес, закрепленный законодательно, обеспечиваемый и охраняемый правом, выступающий сущностным проявлением и официальным выражением потребностей общества, РФ, субъектов Федерации и органов местного самоуправления»[418].

В налоговом праве публичный интерес подробно рассматривался Д.М. Щекиным, который ввел в налогово-правовой оборот понятие коренных публичных интересов и охарактеризовал их в качестве базовых и одобренных государством, без удовлетворения которых невозможно само существование общества[419]. Публичный интерес как бы «выносится за скобки» содержания право-

---

[415] См.: *Коршунов, Н.М.* Конвергенция частного и публичного права: проблемы теории и практики: монография / Н.М. Коршунов. М.: Норма: ИНФРА-М, 2024. С. 21.

[416] *Ориу, М.* Основы публичного права: монография / М. Ориу. М.: ИНФРА-М, 2021. С. 21.

[417] Такие особенности будут проецироваться, предопределять сущность и налогового правоотношения в том числе.

[418] *Милосердов, Н.А.* Публичные интересы в праве: понятие и содержание / Н.А. Милосердов // Актуальные проблемы российского права. 2021. Т. 16. № 10 (131). С. 210.

[419] Основу коренных публичных интересов составляет демография, общественная безопасность, экономика и экология и в дополнение к ним фискальный суверенитет определяют конфигурацию современного налогового права. См.: *Щекин, Д.М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве [монография] / Д.М. Щекин; отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Статут, 2023. С. 123.

отношения, хотя законные интересы чаще всего в литературе рассматриваются в связке с категорией «субъективное право».

Отмечаются следующие отличия субъективного права и законного интереса: а) законный интерес нормой права, в отличие от субъективного права, конкретно не закрепляется; б) если субъективное право носит индивидуально-определенный характер, то законный интерес, не будучи в основном отраженным в законодательстве, не предусмотрен конкретными правовыми предписаниями; в) если субъективное право – более гарантированный способ удовлетворения потребностей и стремлений личности, то законные интересы – более распространенный: если первому корреспондирует юридически обеспеченная возможность, то на стороне второго – лишь незапрещенность и совокупность определенных факторов и обстоятельств, способствующих вероятной защите последних[420].

В налоговом праве к исследованию законных интересов налогоплательщиков обращался С.А. Ядрихинский, который справедливо заметил, что интерес объективируется при помощи органа публичной власти и только в этом случае приобретает качество законного интереса[421]. Нормы налогового права и оформленные в их гипотезах налоговые юридические факты должны выстраивать публичный и частный интересы подобно двум параллельным линиям, исключающим их пересечение, что с практической точки зрения является сложной задачей. Государство наряду с другими субъектами права также обладает интересами[422]. Оно играет роль арбитра в целесообразном удовлетворени интересов всех, в том числе и самого себя, так как ограничивает себя правом, имеющим истоки в общей воле и индивидуальном интересе[423].

---

[420] См.: *Малько, А.В., Субочев, В.В., Шериев, А.М.* Субъективные права, свободы и законные интересы как самостоятельные объекты охраны и защиты / А.В. Малько, В.В. Субочев, А.М. Шериев // Правовая политика и правовая жизнь. 2008. № 1. С. 76.

[421] См.: *Ядрихинский, С.А.* Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обепечение, защита: монография / С.А. Ядрихинский; отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2022. С. 39.

[422] На наш взгляд, публичный интерес и интерес государства не тождественные понятия и не совпадают между собой.

[423] См.: *Субочев, В.В.* Законные интересы / В.В. Субочев; под ред. А.В. Малько. М.: Норма, 2008. С. 12.

Отмечаются различные правовые формы выражения интереса: а) нормативные дефиниции интересов; б) непосредственное закрепление приоритетов интересов; в) опосредованное установление соотношения интересов в виде разной юридической силы правовых актов и различных значений компетенций субъектов права; г) закрепление определенной последовательности юридических действий, использование временных факторов юридических действий – сроков и т.п.; д) использование способов учета общественного мнения и позиций разных субъектов права; е) применение разных средств отражения публичных и частных интересов в отраслях законодательства[424]. Публичный интерес призван, с одной стороны, обеспечивать устои общества и государства как условие их существования, с другой – гарантировать удовлетворение частных интересов в их единичном и концентрированном («усредненном») выражении[425]. Для подвластного субъекта значим не только его частный интерес, но и публичный интерес. Например, индивидуальный предприниматель желает получать прибыль, осуществляя предпринимательскую деятельность. Но он также заинтересован в качественном здравоохранении, хороших дорогах и достойной пенсии. Указанные цели могут быть обеспечены только путем надлежащего финансового обеспечения деятельности публичных субъектов. Публичный интерес, таким образом, преломляется через достижение общих целей. Понятие публичного интереса получает определенное «наполнение» в зависимости от особенностей отрасли (подотрасли) права: предмета и метода правового регулирования, субъектного состава правоотношения и др.

В налоговом праве яркой иллюстрацией приведенных выше суждений является налоговая правовая позиция, сформулированная Конституционным Судом РФ. В Постановлении от 31 мая 2023 г. № 28-П Суд указал: обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет публично-правовой характер, что обусловлено самой природой государства и государственной власти, пониманием налогов как элемента финансовой основы государства. Налоговые правоотноше-

---

[424] См.: *Тихомиров, Ю.А.* Современное публичное право: монографический учебник / Ю.А. Тихомиров. М.: Эксмо, 2008. С. 137.
[425] См.: Там же. С. 140.

ния основаны на властном подчинении и характеризуются субординацией сторон: налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, а органы публичной власти правомочны в односторонне-властном порядке взыскивать причитающиеся с лица налоговые суммы[426]. В налоговых правоотношениях, таким образом, публичный интерес состоит в обеспечении финансовой основы деятельности государства и поддерживается существованием правового механизма взимания обязательных платежей. Публичный интерес в налоговых правоотношениях отчетливо прослеживается в ряде статей НК РФ. В ст. 1 НК РФ, например, определено, что только НК РФ могут устанавливаться виды налогов и сборов, взимаемых в РФ, основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Очевидно, что никакому другому субъекту права, кроме государства, уполномоченного на законодательном уровне решать отмеченные выше вопросы налогообложения, указанные полномочия принадлежать не могут. Напротив, за рамки НК РФ выведено решение вопроса о налоговых экспериментах, которые могут регламентироваться отдельными федеральными законами (п. 8 ст. 1 НК РФ).

2. Наличие в публичном правоотношении *властного субъекта*. Д. Ллойд отмечает, что «понятие власти включает в себя наделение правом какого-нибудь лица требовать повиновения от остальных граждан, независимо от того, готовы ли они рассматривать данное конкретное предписание или норму в качестве приемлемых или желательных для себя или нет»[427]. Авторы монографии «Общая теория публичных правоотношений» указывают, что «значимый критерий публично-правовых отношений – это субъектный критерий, включающий в себя характери-

---

[426] Постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2023 № 28-П «По делу о проверке конституционности статей 248 и 249, пункта 1 статьи 251 и статьи 271 Налогового кодекса РФ, а также пунктов 1 и 3 статьи 5 и пункта 2 статьи 134 Федерального закона “О несостоятельности (банкротстве)” в связи с запросом Верховного Суда РФ и жалобой общества с ограниченной ответственностью “Предприятие строительных работ энергетики”» // СПС Консультант-Плюс.

[427] *Ллойд, Д.* Идея права / Д. Ллойд; пер. с англ. М.А. Юмашева; науч. ред. Ю.М. Юмашев. Изд. 2-е. М.: «КНИГОДЕЛ», 2004. С. 30.

стику обязательного субъекта правовых предписаний, дозволений и запретов. Обязательным субъектом является организация или лицо, наделенное определенным типом властных полномочий»[428]. Публично-правовые отношения императивны по своему содержанию и возникают либо в силу применения норм закона, иного правового акта, либо вследствие реализации компетенции уполномоченным органом, должностным лицом и служащим, либо по обращениям граждан и юридических лиц[429]. Характеристическая особенность публичных прав состоит в том, что часто охраняющая власть является одновременно и субъектом права[430]. Специфика налогового правоотношения в том, что его обязательным участником является субъект, наделенный властными полномочиями. Властным субъектом выступает государство, налоговые органы РФ (в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, – таможенные органы РФ). *Государство* является стороной правоотношений по *установлению, введению и взиманию налогов*; в *отношениях, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения* участвуют *налоговые (и, в редких случаях, таможенные) органы РФ*.

3. Особенности *содержания* публичного правоотношения (*прав и обязанностей участников* публичного правоотношения). В литературе имеет место точка зрения, в соответствии с которой в публичном правоотношении «одна сторона обладает исключительно юридическими обязанностями, а другая исключительно субъективными правами, т.е. наблюдается “чистая форма” связи обязанной и управомоченной сторон»[431]. Также существует теория «правообязанности» властного субъекта, в соответствии с которой право властного субъекта – это его обязанность как перед иными властными субъектами, так и перед подчиненными

---

[428] *Лупарев, Е.Б., Добробаба, М.Б., Мокина, Т.В.* Общая теория публичных правоотношений: монография / Е.Б. Лупарев, М.Б. Добробаба, Т.В. Мокина. М.: Юрлитинформ, 2011. С. 15.

[429] См.: *Тихомиров, Ю.А.* Современное публичное право: монографический учебник / Ю.А. Тихомиров. М.: Эксмо, 2008. С. 39-40.

[430] См.: Там же. С. 22.

[431] *Шиндяпин, С.Э.* Субъекты публичных правоотношений: проблемы понимания и классификация / С.Э. Шиндяпин // Вестник Тамбовского университета. Сер.: Гуманитарные науки. 2014. № 6 (134). С. 177-182.

субъектами[432]. А.В. Демин указывает на условность разграничения в налоговых правоотношениях прав и обязанностей властных субъектов. Налоговый орган не может отказаться от реализации предоставленного ему права. А.В. Демин заключает в итоге, что права и обязанности властного субъекта в налоговых правоотношениях сливаются воедино, образуют некий «сплав» правообязанностей, именуемый государственно-властными полномочиями[433]. Концепция «правообязанности» властного субъекта в налоговых правоотношениях имеет и законодательное подтверждение. Статья 33 НК РФ регламентирует обязанности должностных лиц налоговых органов. Так, к числу таких обязанностей относится обязанность *реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов*.

4. *Специфика объекта правоотношения* в публичных правоотношениях. По поводу объекта правоотношения в теории права сложились две концепции: монистическая и плюралистическая. Монистическая концепция исходит из того, что объектом любого правоотношения является поведение его участников. Плюралистическая концепция основана на том, что само поведение направлено на определенные материальные объекты (вещи, результаты работ и услуг, результаты интеллектуальной деятельности, нематериальные блага)[434]. Говоря об объекте правоотношения, Н.Г. Александров, в частности, указывает, что «конкретное правоотношение регламентирует фактическое поведение конкретных субъектов». Поведение субъектов правоотношения и составляет всегда в этом смысле его объект[435]. Объект публичного правоотношения детерминирован содержанием публичного интереса. Объект в публичных правоотношениях неделим, является общим благом и, следовательно, принадлежит всем. Направленность воли и действий субъектов обусловлена их ценностями и интересами. Интерес является непосред-

---

[432] См.: *Лупарев, Е.Б., Добробаба, М.Б., Мокина, Т.В.* Общая теория публичных правоотношений: монография / Е.Б. Лупарев, М.Б. Добробаба, Т.В. Мокина. М.: Юрлитинформ, 2011. С. 211.
[433] См.: *Демин, А.В.* Налоговое право России: учеб. пособие / А.В. Демин. М.: РИОР, 2008. С. 149.
[434] См.: *Матанцев, Д.А.* Актуальные проблемы права: учеб.-практ. пособие / Д.А. Матанцев; отв. ред. В.И. Долинко. М.: Проспект, 2020. С. 69.
[435] См.: *Александров, Н.Г.* Правовые отношения в социалистическом обществе / Н.Г. Александров. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1959. С. 38.

ственной причиной социальных действий, он характеризует объективно значимое, нужное для субъекта (индивида, коллектива, социальной группы)[436]. Объект в публичном правоотношении не только един для его субъектов, но и связывает их между собой. В налогово-правовом регулировании стимулирование налогоплательщиков сочетается с усилением их ответственности, главной причиной чему выступает приоритет налоговых доходов для бюджетов бюджетной системы РФ. Так, приоритетной государственной задачей остается повышение справедливости распределения налоговой нагрузки: налоговое стимулирование в виде применения налоговых вычетов для семей с детьми, имеющих низкий доход, и увеличение налогового бремени для налогоплательщиков со сверхвысокими доходами, а также увеличение уровня налогообложения рентных доходов, увеличение ставки по налогу на прибыль организаций с расширением действующих преференциальных механизмов[437]. ФНС России также официально ввела методические рекомендации по выявлению «дробления бизнеса» с вытекающими последствиями обнаружения налоговым органом юридического факта «дробления бизнеса» и потенциальной возможности доначисления налоговых сумм и применения налоговых санкций[438].

5. *Основу* публичного права составляют *императивные нормы*. Они обособляются в зависимости от формы выражения в них правил поведения. Е.А. Ровинский, характеризуя финансовые правоотношения, указывает на их связь с финансовой деятельностью государства, что придает финансово-правовой норме императивный характер, который выражается в категорической форме, не допускающей изменения условий и содержащихся в норме права предписаний самими участниками финансового правоотношения[439]. Суть императивной нормы состоит в том, что в ней точно определяются права и обязанности субъектов пра-

---

[436] См.: *Шувалов, И.И.* Правотворчество в механизме управления обществом: необходимость комплексного исследования / И.И. Шувалов. М.: Норма, 2005. С. 81.

[437] См. подробнее: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2025 год и на плановый период 2026 и 2027 годов.

[438] См.: Письмо ФНС России от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@ // СПС КонсультантПлюс; Письмо ФНС России от 09.08.2024 № СД-4-7/9113 «О доказывании признаков “дробления бизнеса”» // СПС КонсультантПлюс.

[439] См.: *Ровинский, Е.А.* Основные вопросы теории советского финансового права: монография / Е.А. Ровинский. 2-изд., стер. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 104.

ва. К.Е. Точилин предложил исчерпывающий перечень признаков императивной нормы: а) необходимая, существенная и устойчивая диалектическая взаимосвязь с императивным методом правового регулирования; б) строгая обязательность правил поведения, закрепленных в императивной норме; в) невозможность замены, изменения или отмены предписания императивной нормы по воле субъекта регулируемого или охраняемого данной нормой правоотношения, а также по соглашению сторон; г) абсолютная степень формальной определенности содержащегося в императивной норме юридического предписания; д) обеспечение соблюдения императивной нормы наиболее строгими мерами государственного принуждения[440]. Может показаться, что императивные нормы изначально адресованы только обязанным субъектам. Отметим, что проявление императивности в конечном итоге сводится к тому, что как раз властный субъект наделен такой компетенцией, которая не допускает как необоснованного неисполнения, так и превышения предписанных императивными нормами правомочий[441].

И.В. Рукавишникова справедливо отмечает, что финансовые правоотношения носят самостоятельный характер и выделяются из всей совокупности отношений публичного права[442]. М.В. Карасева определяет «волевой характер финансового правоотношения, который вытекает из взаимосвязи правоотношения как социального явления с государством; это правоотношение в своей сущности обусловлено государственной волей, интересами государства»[443].

Выводами данного параграфа работы являются следующие. Оправданна общая трактовка налогового правоотношения как общественного правоотношения, урегулированного налогово-правовыми нормами. В нормах права закреплена воля государства. В правоотношении имеет место сочетание, единство государ-

---

[440] См.: *Точилин, К.Е.* Императивные нормы в механизме правового регулирования (вопросы теории и практики): автореф. дисс. … канд. юрид. наук / К.Е. Точилин. Саратов, 2019. С. 9-10.
[441] См.: *Точилин, К.Е.* Структурные особенности правоотношений, возникающих на основе императивных норм права / К.Е. Точилин // Вестник Московского университета МВД России. 2018. № 6.
[442] См.: *Рукавишникова, И.В.* Метод финансового права / И.В. Рукавишникова; отв. ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2006. С. 111.
[443] *Карасева, М.В.* Финансовое правоотношение / М.В. Карасева. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997. С. 77.

ственной (публичной) и индивидуальной воли. Налоговое правоотношение является результатом воздействия норм налогового права на общественное правоотношение. Правоотношение выступает одной из ступеней реализации права.

Для правоотношения в целом и налогового правоотношения в частности характерны, таким образом, следующие признаки: представляют собой социальную (общественную) связь между субъектами; субъекты наделены взаимными правами и обязанностями; они возникают на основе норм права; носят сознательный и волевой характер; связь субъектов в правоотношении гарантируется принудительной силой государства; условие возникновения правоотношения – наличие юридических фактов.

Налоговое правоотношение – отношение публичного права, основу которого составляет властное отношение, возникающее между властным и обязанным субъектом, реализующее в первоочередном порядке публичный интерес, обязательным участником которого выступает субъект, наделенный властными полномочиями, которые реализуются в пределах предоставленных им прав и возложенных на них обязанностей.

Основу публичного правоотношения (в частности, налогового правоотношения) составляют императивные нормы.

Налоговые юридические факты, обладая прямыми и обратными связями с налоговыми правоотношениями, получают их «заряд», сами приобретая при этом публичную и властную природу.

2.2. Налоговое правоотношение: структурные и содержательные особенности

В обществе непрерывно действует, пульсирует сложившаяся сеть горизонтальных и вертикальных правоотношений[444]. Правоотношения разнообразны по своей природе, но все они имеют схожее строение. В теории права общепризнанным является научное исследование правоотношения с точки зрения его структу-

[444] См.: Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М.: Юрист, 1999. С. 478.

ры. Исследуются также и особенности отдельных структурных элементов отраслевых видов правоотношений.

Слово «структура» (лат. structura – строение) имеет два значения: 1) взаиморасположение и связь составных частей чего-либо, строение; 2) устройство, организация[445]. С философской точки зрения структура характеризуется как относительно устойчивый способ организации элементов системы. Понятие «структура» предполагает прежде всего такой момент, как устойчивость, стабильность этого объекта, благодаря чему он сохраняет свое качество при изменении внешних или внутренних условий. Главной составной частью структурной организации объекта являются его внутренние и внешние связи[446].

Исследование каждого структурного элемента налогового правоотношения в отдельности и определение его прямых и обратных связей с налоговыми юридическими фактами позволяет выявить существующие пробелы налогово-правового регулирования, с одной стороны, и сформулировать некоторые практические рекомендации субъектам налогового правоприменения, с другой стороны. Налоговые юридические факты, обеспечивающие динамику налогового правоотношения, таким образом, обладают правовой связью с каждым из элементов его структуры[447], ввиду чего научное исследование последней представляется полезной.

Изменение экономических отношений и их правового оформления также влияет на систему налоговых юридических фактов и структуру налогового право-

---

[445] См.: Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб.: Норинт, 2002. С. 1282.

[446] См.: Краткий словарь по философии / под общ. ред. И.В. Блауберга, И.К. Пантина. 4-е изд. М.: Политиздат, 1982. С. 328-329.

[447] В ряде случаев наличие (отсутствие) юридического факта влияет на возникновение налогового правоотношения. Например, при замене фактических трудовых отношений гражданско-правовым договором последний служит правопрепятствующим юридическим фактом налогового правоотношения по уплате НДФЛ. В частности, отсутствие работника как стороны трудового договора и как субъекта трудового правоотношения, соответственно, не порождает и налогового правоотношения ввиду недостатка одного из структурных элементов его конструкции – субъекта правоотношения. См.: *Любчик, А.А., Минкова, О.Г., Щербакова, Н.В.* Трудовой договор и трудовые отношения: особенности правового закрепления и проблемы правоприменения / А.А. Любчик, О.Г. Минкова, Н.В. Щербакова // Lex Russica. 2026. Т. 79. № 1. С. 39. С. 37-52.

отношения. К примеру, введение в экономический оборот цифрового рубля[448] повлекло внесение соответствующих дополнений в НК РФ. Так, согласно ст. 46 НК РФ взыскание налоговой задолженности возможно в настоящее время в том числе и за счет цифровых рублей. Отметим, что перспективы использования цифрового рубля в финансовых правоотношениях могут быть расширены[449]. Представляется, что исполнение налоговой обязанности в цифровых рублях относится к правовой форме объекта налогового правоотношения.

Структура правоотношения – это совокупность составляющих ее таких обязательных элементов, как субъект, объект, субъективные права и обязанности – реальное поведение субъектов[450]. Отметим, что в теории права имеет место постоянство научного исследования правоотношения через призму структуры и определенное единодушие относительно элементов структуры правоотношения (субъект правоотношения, объект правоотношения и содержание правоотношения, выражающееся в субъективных правах и юридических обязанностях участников правоотношения)[451]. Некоторые теоретики права внутреннее «наполнение» правоотношения характеризуют через категорию «состав правоотношения», также включающий субъект и объект правоотношения, и вместе с тем его содержание, представленное субъективными правами и юридическими обязанностями[452].

---

[448] В целях интеграции цифрового рубля в систему налогово-правого регулирования в НК РФ было закреплено понятие счета цифрового рубля как счета, открытого оператором платформы цифрового рубля на основании договора счета цифрового рубля, а также установлена возможность взыскания задолженности с налогоплательщика (налогового агента) за счет его цифровых рублей при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика, и вместе с тем закрепляется право налогового органа приостанавливать операции по счетам цифрового рубля. См.: Федеральный закон от 19.12.2023 № 610-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты о налогах и сборах» // СПС КонсультантПлюс.

[449] Отмечается, что, к примеру, парафискальные платежи могут быть переведены на платежную платформу цифрового рубля. См.: *Артюхин, Р.Е.* Бюджетно-правовое регулирование совершения операций с цифровым рублем / Р.Е. Артюхин // Актуальные проблемы российского права. 2026. Т. 21. № 1 (182). С. 66.

[450] См.: *Дмитрук, В.Н.* Теория государства и права: учеб. пособие / В.Н. Дмитрук. 3-е изд., стер. М.: Новое знание, 2006. С. 102.

[451] См.: *Сорокин, В.В.* Теория права и государства: учебник / В.В. Сорокин. М.: Проспект, 2023. С. 318; *Певцова, Е.А., Соколов, Н.Я.* Теория государства и права: учеб. пособие / Е.А. Певцова, Н.Я. Соколов. М.: Блок-Принт, 2023. С. 354-364.

[452] См.: *Лукьянова, Е.Г.* Теория права и государства. Введение в естественно-правовой курс: учеб. пособие / Е.Г. Лукьянова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 86; *Лукьянова, Е.Г.* Проблемы

Структуру правоотношения в полной мере можно отнести к юридическим конструкциям по причине обобщения в ней различных сложных явлений, элементов юридической действительности не по признакам, а по их внутреннему содержанию или строению[453]. Структура правоотношения – это некая абстрактная модель, которая представляет связь определенных элементов. Искусственно сконструированная на основе умозаключений, юридическая категория «структура правоотношения» выполняет ряд ключевых функций. В первую очередь, она служит инструментом для детального анализа составляющих элементов правоотношения и их взаимосвязей. Кроме того, она позволяет выявлять специфические характеристики различных видов правоотношений, например, по их отраслевой принадлежности, и оказывает влияние на процессы правотворчества и правоприменения.

Структура налогового правоотношения аналогично представлена тремя элементами: 1) субъект налогового правоотношения; 2) объект налогового правоотношения; 3) содержание налогового правоотношения.

Субъект налогового права и субъект налогового правоотношения являются близкими понятиями по причине того, что субъект права наделен потенциальным правом вступления в правоотношение, а субъект правоотношения – это реальный участник конкретного налогового правоотношения.

Для участия в налоговом правоотношении всем субъектам налогового права необходимо обладание свойством *правосубъектности*, объединяющим в своем составе налоговую правоспособность и налоговую дееспособность. Налоговой правосубъектностью является свойство лица, определяющее его как непосредственного носителя налоговых прав и обязанностей и предоставляющее ему возможность их реализации в конкретном налоговом правоотношении. Законодательство о налогах и сборах не содержит определений указанных выше понятий (налоговая правосубъектность, правоспособность, дееспособность), они являются доктринальными.

теории государства и права: учебник для магистратуры / Е.Г. Лукьянова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2021. С. 150.

[453] *Кашанина, Т.В.* Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2007. С. 179.

Смысл содержащихся в литературе определений понятия налоговой правосубъектности разнится и зависит в большинстве случаев от авторской интерпретации. Это:

– установленная нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей в сфере организационно-имущественных и организационных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов, а также в иных отношениях, неразрывно связанных с указанными выше налоговыми правоотношениями. Налоговая правосубъектность, в частности, также предоставляет лицу способность участвовать в налоговых отношениях, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также в иных отношениях, входящих в предмет налогово-правового регулирования;

– признание за лицом только юридической возможности выступать носителем субъективных прав и обязанностей в налоговых правоотношениях;

– установленная государством способность лица иметь права и обязанности в сфере налогообложения, осуществлять их своими действиями и нести ответственность за неисполнение установленных законодательством о налогах и сборах обязанностей;

– объективная способность иметь налоговые права и исполнять налоговые обязанности, а также субъективная способность своими действиями приобретать и осуществлять налоговые права, создавать для себя налоговые обязанности и исполнять их, а также способность самостоятельно нести ответственность за совершенные налоговые правонарушения;

– совокупность качественных характеристик, определяющих возможность лица выступать как стороны налоговых правоотношений.

Таким образом, налоговая правосубъектность не является единообразной и идентичной для всех участников налогового правоотношения.

Будучи императивными и властными, налоговые правоотношения предполагают разность интересов их субъектов. Субъектами налогового права выступают индивидуальные субъекты, а также коллективные образования, имеющие по-

тенциальную возможность участия в налоговых правоотношениях, предпосылкой которой является наделение их законодательством о налогах и сборах налоговыми обязанностями и налоговыми правами. При вступлении в конкретное налоговое правоотношение субъект налогового права, реализующий права и исполняющий обязанности, приобретает статус субъекта (участника) правоотношения[454].

Особенности налоговой правосубъектности проявляются в специализации ее содержания, в разделении на публичную и частную, а также в производном характере и отсутствии иерархичности.

Налоговая правосубъектность физических лиц, организаций, некоторых государственных органов исполнительной власти, представительных органов изначально предполагает участие каждого из названных субъектов лишь в установленных налоговых отношениях в качестве определенной стороны. Конкретный субъект налогового права может обладать лишь ограниченным объемом налоговых прав и обязанностей из абстрактного перечня прав и обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Так, Д.В. Винницкий выделяет частную и публичную налоговую правосубъектность. Автор отмечает «доминирование» в налоговых правоотношениях публичной правосубъектности как способности и одновременно обязанности публично-правовых образований и государственных (муниципальных) органов ввиду наделения их властными полномочиями в налоговых отношениях. Частной правосубъектностью обладают, в свою очередь, индивидуальные и коллективные субъекты, руководствующиеся своим частным интересом. В соотношении интересов участников налогового правоотношения публичный интерес первичен, а частный интерес подчиняется в установленных законом случаях публичному интересу[455].

Правосубъектность организаций возникает с момента их государственной регистрации и связана с приобретением ими гражданской правосубъектности и имущественной обособленностью организации. Изначально, таким образом, име-

---

[454] *Мышкин, Б.В.* Некоторые теоретические аспекты содержания налоговой правосубъектности / Б.В. Мышкин // Государство и право. 2004. № 3. С. 91.

[455] См.: *Винницкий, Д.В.* Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. М.: Издательство НОРМА, 2000. С. 129.

ет место факт государственной регистрации субъекта в качестве юридического лица. В данном случае речь идет о гражданском правоотношении по государственной регистрации юридического лица. Данный гражданско-правовой юридический факт будет положен в основу ряда налоговых правоотношений, связанных с «наполнением» налоговой правосубъектности налогоплательщика-организации. Здесь уже имеют место следующие налоговые юридические факты: факт постановки организации на налоговый учет, присвоение организации ИНН[456], а также факт выбора общей системы налогообложения или какого-либо специального налогового режима.

У физических лиц налоговая правоспособность возникает с момента рождения[457].

В литературе, посвященной исследуемому вопросу, в ряде случаев не содержится общего определения понятия налоговой правосубъектности, а предлагаются лишь отдельные дефиниции налоговой правоспособности и налоговой дееспособности как компонентов этого понятия.

Под *налоговой правоспособностью* понимается способность лица быть носителем субъективных прав и обязанностей в налоговых правоотношениях, а под *налоговой дееспособностью* – способность своими действиями приобретать и

---

[456] См.: *Ваймер, Е.В.* Налоговая правосубъектность налогоплательщика-организации / Е.В. Ваймер // Вестник Кемеровского государственного университета. Серия: Гуманитарные и общественные науки. 2018. № 3. С. 51. С. 48-52.

[457] Как мы отмечали выше, правосубъектность наряду с нормой права и юридическим фактом выступает предпосылкой возникновения правоотношения. В механизме налогово-правового регулирования в случае отсутствия у лица, к примеру, полного объема дееспособности не возникает динамики налогового правоотношения. Отсутствие полного объема дееспособности выступает также правообразующим юридическим фактом в отношениях представительства, предполагающего осуществление права и исполнение обязанности представителем от имени и в интересах участника налогового правоотношения. Так, в соответствии с п. 2 ст. 27 НК РФ законным представителем налогоплательщика – физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ.

По положениям ст. 182 ГК РФ отношения представительства возникают между двумя лицами: представителем и представляемым. Данная статья указывает на три основания (юридических факта гражданского права) отношений представительства: 1) доверенность; 2) указание закона; 3) акт уполномоченного государственного органа или органа местного самоуправления.

В результате действий представителя правовые последствия создаются в отношении представляемого.

осуществлять субъективные права и юридические обязанности в налоговых отношениях.

Налоговая правоспособность в зависимости от авторской трактовки данного понятия также наполняется различным смысловым содержанием:

– способность субъекта иметь права и обязанности, связанные с уплатой налогов, предусмотренная налогово-правовыми нормами. Содержанием налоговой правоспособности здесь является прежде всего совокупность прав и обязанностей, которыми субъекты могут обладать в соответствии с положениями законодательства о налогах и сборах в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

– социально-юридическое свойство, которым государство наделяет лицо в соответствии с потребностями общественного развития в области налоговых отношений. Правосубъектность выступает мерой, юридически фиксирующей границы, в пределах которых налогоплательщик наделяется способностью иметь права и нести обязанности;

– предусмотренная нормами налогового права способность иметь субъективные права и обязанности по поводу реализации налоговой обязанности в широком ее смысле.

Необходимо отметить, что в публичных правоотношениях правоспособность реализуется прежде всего через юридические обязанности, а вступить в конкретное правоотношение и стать его субъектом возможно лишь при наличии связи между правосубъектностью и субъективными правами и обязанностями, выраженной юридическими фактами, закрепленными в нормативно-правовых актах и позволяющими реализовать эти права и обязанности. Нормативно-правовое закрепление налоговой обязанности выражается в специфическом подходе к построению правоспособности субъектов налоговых правоотношений, когда правосубъектность обязанных субъектов «смещена» в сторону обязанностей, а правосубъектность представителей государства в большей степени ориентирована на права.

Налоговая дееспособность имеет различные варианты смыслового значения:

– способность лично участвовать в налоговых правоотношениях, а также нести ответственность за нарушения налогового законодательства;

– способность субъекта самостоятельно либо через представителя приобретать, осуществлять, изменять и прекращать налоговые права и обязанности, а также отвечать за их неисполнение и злоупотребление правом;

– предусмотренная нормами налогового права способность субъектов своими действиями создавать субъективные права и исполнять обязанности, связанные с реализацией налоговой обязанности в целом (в широком ее смысле).

В литературе отмечается некоторая двойственность дееспособности физических лиц и организаций. В отношении физических лиц наблюдается существенное разграничение правоспособности и дееспособности: последняя выступает как самостоятельная характеристика субъекта правоотношений, обладающая особым качеством и формирующаяся позднее правоспособности. Для юридических лиц, напротив, легализация правоспособности совпадает с моментом признания их правосубъектности, а налоговая дееспособность практически неразрывно связана с их правоспособностью.

Возраст налоговой дееспособности физических лиц в законодательстве о налогах и сборах не установлен, в связи с чем в литературе ведутся споры о моменте возникновения налоговой дееспособности физических лиц.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой»[458] отмечено, что способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и

[458] Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // СПС КонсультантПлюс.

исполнять их (гражданская дееспособность) возникает в полном объеме с наступлением совершеннолетия, т.е. по достижении 18-летнего возраста (п. 1 ст. 21 ГК РФ). СК РФ предусмотрено, что ребенком признается лицо, не достигшее возраста 18 лет (совершеннолетия) (п. 1 ст. 54 СК РФ). Несовершеннолетние дети, неся бремя уплаты налогов как сособственники, не могут рассматриваться как самостоятельные субъекты налоговых правоотношений, возникающих при применении указанных положений НК РФ, поскольку они в силу закона не могут совершать самостоятельно юридически значимые действия в отношении недвижимости и в связи с этим в полной мере являться самостоятельными плательщиками налога на доходы физических лиц.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что полная налоговая дееспособность физического лица с точки зрения КС РФ наступает лишь по достижении физическим лицом восемнадцатилетнего возраста.

Полный объем налоговой деликтоспособности физических лиц, т.е. установленной государством способности лица нести ответственность за совершение налоговых правонарушений, закреплен в ст. 107 НК РФ, которая указывает, что физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения с шестнадцатилетнего возраста. До достижения физическим лицом возраста налоговой деликтоспособности ответственность за неисполнение им налоговых обязанностей несут его законные представители.

Главными субъектами налогового правоотношения выступают налогоплательщик как носитель частного интереса, с одной стороны, и государство как носитель публичного интереса, с другой стороны. Именно между этими субъектами возникает основное налоговое правоотношение – отношение по уплате налога (налоговая обязанность в широком смысле).

Малоисследованным является налогово-правовой статус государства. Оно не введено в круг участников налоговых правоотношений положениями законодательства о налогах и сборах, с одной стороны, но, вместе с тем, в самом законодательстве о налогах и сборах в качестве предмета налогово-правового регулирования приведены отношения, властной стороной которых может выступать ис-

ключительно государство, реализующее свои суверенные права, с другой стороны.

Государство как субъект налогового права. Развитие общественных отношений, изменяющиеся политические процессы и условия осуществления экономической деятельности, достижения научно-технического прогресса, процессы цифровизации создают потребности в более совершенных формах правового регулирования. Н.Г. Доронина и Н.Г. Семилютина отмечают, что «изменения в праве должны учитывать возможности, которые предоставляют высокие технологии, используемые в различных областях экономических, социальных и культурных отношений»[459]. Уже сформулировано множество концепций цифровизации государства, имеющих главной целью статуирование Российской Федерации в формате «государство-как-платформа», с точки зрения которого осуществляется «глобальное преобразование государственного управления из традиционной бюрократической системы в цифровые информационно-коммуникативные технологии управления обществом»[460], что не может не оказывать влияния на осмысление сущности государства как субъекта права с учетом новых реалий.

Стоит также отметить актуальную сегодня проблематику налоговой безопасности государства, под которой можно понимать «уровень развития системы государственного управления, выражающийся в защищенности жизненно важных интересов государства и налогоплательщиков посредством минимизации внутренних и внешних угроз сбору такого количества налоговых доходов, которое соответствует запланированному с учетом необходимости полного финансирования всех функций и задач государства и муниципальных образований как в текущем

---

[459] *Доронина, Н.Г., Семилютина, Н.Г.* Десубъективизация правоотношений в цифровой экономике / Н.Г. Доронина, Н.Г. Семилютина // Субъект права: стабильность и динамика правового статуса в условиях цифровизации: сборник научных трудов / под общ. ред. Д.А. Пашенцева, М.В. Залоило. М.: Инфотропик Медиа, 2021. С. 147.

[460] *Павлов, В.И.* Трансформация субъекта права в условиях «цифрового поворота»: антрополого-правовой анализ / В.И. Павлов // Субъект права: стабильность и динамика правового статуса в условиях цифровизации: сборник научных трудов / общ. ред. Д.А. Пашенцева, М.В. Залоило. М.: Инфотропик Медиа, 2021. С. 26.

периоде, так и в целях перспективного развития»[461]. Налоговая безопасность, таким образом, становится неотъемлемым атрибутом государства, гарантирующим финансовую основу реализации его функций и задач. Требуют дальнейшего осмысления и основные подходы к системе налогово-правового регулирования, главной целью которого является юридическое оформление процесса отчуждения части средств налоговообязанных лиц в пользу государства, а также формирование новых граней правового статуса самого государства в налоговых правоотношениях.

Приведенные выше суждения в большей степени отражают формальную сторону участия государства в налоговых правоотношениях. Вместе с тем сохраняется содержательная неопределенность налогово-правового статуса государства.

Перечень отношений, урегулированных законодательством о налогах и сборах, устанавливается ст. 2 НК РФ, в число которых включены *властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.*

Статьей 9 НК РФ закреплен круг лиц, участвующих в налоговых правоотношениях. Это:

1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов;

2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;

3) налоговые органы;

4) таможенные органы.

---

[461] *Маслов, К.В.* Правовые формы стратегического обеспечения налоговой безопасности государства / К.В. Маслов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2022. № 4 (147). С. 188.

Первые две группы лиц можно отнести к *обязанным субъектам*, а налоговые и таможенные органы, в свою очередь, являются *субъектами, наделенными властными полномочиями* в отношениях, урегулированных законодательством о налогах и сборах. С теоретических позиций, будучи правоотношением публичного права, налоговое правоотношение, таким образом, предполагает обязательное участие в нем властного и обязанного субъекта. Однако стоит отметить, что положения ст. 2 и ст. 9 НК РФ не синхронизируются между собой в части субъектного состава[462]. Так, в *отношения по установлению, введению и взиманию налогов* налоговые и таможенные органы (будучи субъектами, наделенными властными полномочиями) вступать не могут, о чем свидетельствует анализ положений законодательства о налогах и сборах. Нормы НК РФ, определяющие налогово-правовой статус указанных выше властных субъектов, не предоставляют им соответствующих полномочий[463]. Д.В. Винницким ранее были отмечены особенности перечня отношений, урегулированных законодательством о налогах и сборах; и он считает, что «ядром налоговых отношений, глубинное социально-экономическое содержание которых вызвало к жизни данную отрасль, предопределило ее своеобразие, являются организационно-имущественные и организационные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов»[464]. Именно в отношениях по установлению, введению и взиманию налогов и сборов осуществляет свое участие *государство*. Характеризуя современное состояние налогового права, А.Т. Шаукенов обращает внимание на то, что «главными субъектами налоговых отношений является государство и налогоплательщик, и перемещение материальных ресурсов осуществляется из частного кошелька в госу-

---

[462] В частности, в ст. 11 НК РФ есть и другие виды лиц, участвующих в отношениях, урегулированных законодательством о налогах и сборах (иностранные финансовые посредники, публичные компании). Статья 60 НК РФ, например, также регламентирует участие банков в налоговых отношениях. В налоговых отношениях возможно участие свидетеля (ст. 90 НК РФ), специалиста (ст. 96 НК РФ), переводчика (ст. 97 НК РФ) и др.

[463] Например, в соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика необходимые документы, проводить налоговые проверки, вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков и др.

[464] *Винницкий, Д.В.* Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. М.: Издательство НОРМА, 2000. С. 6.

дарственный бюджет»[465]. Однако относительно роли государства в налоговых правоотношениях существуют также и иные точки зрения. Е.Л. Васянина в работе «Актуальные проблемы налогового права» в качестве одной из базовых категорий налогового права обозначает налоговые обязательства и определяет их как «правоотношения, в рамках которых должник (юридическое, физическое лицо) обязан по основаниям, предусмотренным законом, передать в распоряжение государства денежные средства в установленном законом размере и порядке, как это предусмотрено ст. 57 Конституции РФ»[466]. Далее Е.Л. Васянина указывает, что «налоговые обязательства возникают между *должником (частным субъектом)* и *государственным органом*, обладающим полномочиями администратора соответствующего вида доходов бюджетной системы»[467], отрицая при этом возможность признания государства субъектом налогового права.

С позиции общетеоретических и отраслевых исследований государство неоднократно становилось объектом анализа[468]. Пристальное внимание к научным результатам теории государства и других юридических наук позволит правильно оценить его налогово-правовой статус и охарактеризовать особенности участия в налоговых правоотношениях. В. Иванов указывает на достижение «доктринального консенсуса относительно обязательных элементов государства: 1) народонаселение, в наши дни, как правило, составляющего нацию, 2) обособленная территория, 3) публичная власть, которой подчиняется это население и которая распространяется на эту территорию, собственно, государствен-

---

[465] *Шаукенов, А.Т.* Некоторые проблемы теории и философии налогового права: монография / А.Т. Шаукенов. Алматы: Print S, 2009. С. 39.

[466] *Васянина, Е.Л.* Актуальные проблемы налогового права: учебник / Е.Л. Васянина; под общ. ред. С.В. Запольского. М.: ИНФРА-М, 2019. С. 39.

[467] Там же. С. 40.

[468] В настоящее время неоспоримым является тот факт, что государство – это самостоятельный субъект права. Существуют самостоятельные научные исследования государства как субъекта права и отраслевых особенностей правового статуса государства (См., например: *Бобкова, Л.Л.* Государство как субъект бюджетного права: монография / Л.Л. Бобкова; Институт менеджмента, маркетинга и финансов. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2007. 184 с.; *Голубцов, В.Г.* Российская Федерация как субъект гражданского права / В.Г. Голубцов. М.: Статут, 2019. 272 с. и др.).

ной власти»[469]. Е.Г. Лукьянова определяет государство как «суверенную правовую политическую организацию свободных и равных индивидов, характеризующуюся наличием аппарата, состоящего из лиц, профессионально осуществляющих функции поддержания и защиты правопорядка»[470]. Характеризуя государство в качестве субъекта финансовых правоотношений, Е.А. Ровинский указывает на двойственность его положения: «как субъекта власти» и «как хозяйствующего субъекта»[471]. Государство также с теоретической точки зрения является субъектом права и субъектом конкретного правоотношения. По справедливому утверждению Н.В. Бутусовой, «в реальной жизни государство является субъектом права и правоотношений не абстрактных – неких общетеоретических, а конкретно-отраслевых (или системы отраслей права – применительно к международному праву). Именно *особенности предмета правового регулирования* той или иной отрасли права, – подчеркивает Н.В. Бутусова, – главным образом и определяют специфику проявления в ней неотъемлемых черт государства как субъекта права и правоотношений»[472].

Для характеристики государства чаще всего используются такие критерии, как *правовой статус*, *правосубъектность*, *суверенитет*, *суверенные права*. Кроме того, в налоговом праве, наряду с общетеоретическими атрибутами государства, используются и его специфические (налогово-правовые) характеристики: *налоговая юрисдикция*, *налоговое резидентство*, *дискреционные полномочия*.

Наиболее общей из приведенных выше характеристик является понятие *правового статуса*. А.В. Поляков под правовым статусом понимает «права и обязанности субъектов, закрепленные в законодательстве государства»[473]. Автором правовой статус разграничивается на *общий, специальный* и *индивидуальный*. Ис-

---

[469] *Иванов, В.* К критике современной теории государства / В. Иванов. М.: Территория будущего, 2008. С. 11.

[470] *Лукьянова, Е.Г.* Проблемы теории государства и права: учебник для магистратуры / Е.Г. Лукьянова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2021. С. 224.

[471] *Ровинский, Е.А.* Основные вопросы советского финансового права: монография / Е.А. Ровинский. 2-е изд., стер. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 130.

[472] *Бутусова, Н.В.* Конституционно-правовой статус российского государства: монография / Н.В. Бутусова. М.: Изд-во Моск. гос. ун-та; Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. С. 13.

[473] *Поляков, А.В.* Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: учебник / А.В. Поляков. 2-е изд., испр. и доп. М.: Проспект, 2016. С. 740.

следуя конституционно-правовой статус российского государства, Н.В. Бутусова отметила, что «обладание государства конституционно-правовым статусом предполагает прежде всего его способность к самостоятельной реализации комплекса юридических прав, обязанностей и ответственности, т.е. способность быть участником конституционно-правовых отношений»[474].

Стоит уточнить, что составными частями правового статуса (и в том числе правового статуса государства) признаются три элемента: права, обязанности и ответственность, которые в конечном итоге воплощаются в таких характеристиках субъекта права, как правоспособность, дееспособность и деликтоспособность[475]. Однако применительно к коллективным субъектам права применяется обобщенная характеристика правосубъектности (праводееспособности). Совокупность прав, обязанностей, полномочий организаций и государства, предоставленных им для осуществления своих функций, характеризует их правосубъектность. В отличие от индивидуальных субъектов, у организаций и государства способность обладать и пользоваться правами и обязанностями и способность нести ответственность всегда совпадают[476]. Н.В. Бутусова высказывает аналогичную точку зрения и подчеркивает, что «в отношении такого субъекта правоотношений, как государство, более уместным представляется употреблять понятие “правосубъектность”, а не “правоспособность”, так как оно фиксирует в себе такую особенность этого субъекта, как одновременно возникающие правоспособность и дееспособность»[477].

Составным элементом правосубъектности государства является его *суверенитет*. Суверенитет в качестве важнейшей характеристики государства опреде-

---

[474] *Бутусова, Н.В.* Конституционно-правовой статус российского государства: монография / Н.В. Бутусова. М.: Изд-во Моск. гос. ун-та; Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. С. 51.

[475] Иногда применительно к публично-правовым образованиям применяется понятие «производная правоспособность». Правоспособность же в чистом виде может быть присуща только идеальному единству.

[476] См.: *Рассолов, М.М., Малахов, В.П., Иванов, А.А.* Актуальные проблемы теории государства и права: учеб. пособие / М.М. Рассолов, В.П. Малахов, А.А. Иванов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2010. С. 250.

[477] *Бутусова, Н.В.* Конституционно-правовой статус российского государства: монография / Н.В. Бутусова. М.: Изд-во Моск. гос. ун-та; Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006.С. 51-52.

лен в работах зарубежных авторов[478]; признаком суверенитета наделялось государство и в советский период. Так, Р.О. Халфина констатировала тот факт, что «лишь в определенном круге отношений, непосредственно выражающих суверенитет государства, последнее как целое выступает участником» и что «государство как носитель суверенитета само определяет круг отношений, непосредственным участником которых оно является»[479]. В настоящее время подчеркивается также, что в суверенитете «выражена суммарная характеристика всех признаков государства»[480]. По мнению Г.М. Вельяминова, «суверенитет есть формально-юридическая независимость государственной власти от всякой иной власти»[481].

Суверенным свойством государственной власти является ее *верховенство*. Верховенство предполагает наличие правомочия определять правопорядок в государстве, объем правоспособности индивидуальных и коллективных субъектов, устанавливать их права и обязанности. Составной частью государственного суверенитета выступает налоговый суверенитет. Рассматривая налоговый суверенитет как институт права, М.Н. Садчиков указывает, что здесь «объектом исследования выступают общественные отношения по установлению и взиманию налогов, распределению полномочий между публично-территориальными образованиями в части налогообложения, отношения с другими суверенными субъектами, например, по вопросам соглашений об избежании двойного налогообложения»[482].

Суверенные права – составная часть суверенитета. Суверенные права не могут принадлежать никакому другому субъекту, кроме государства. В тех правоотношениях, в которых реализуются суверенные права, государство является самостоятельной стороной правоотношения.

---

[478] См.: *Ориу, М.* Основы публичного права: монография / М. Ориу. М.: ИНФРА-М, 2021.
[479] *Халфина, Р.О.* Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. М., 1974. С. 163-164.
[480] *Тихомиров, Ю.А.* Современное публичное право: монографический учебник / Ю.А. Тихомиров. М.: Эксмо, 2008. С. 176.
[481] *Вельяминов, Г.В.* Право национальное и международное / Г.В. Вельяминов. М.: РГ-Пресс, 2017. С. 28.
[482] *Садчиков, М.Н.* Налоговый суверенитет Российской Федерации: концептуальные вопросы финансово-правового обеспечения: монография / М.Н. Садчиков; под. ред. Е.В. Покачаловой. С. 134.

Ведущим и наиболее важным видом отношений, урегулированным законодательством о налогах и сборах, стороной которого является государство, выступает *отношение по взиманию налогов*. Как утверждает Г.А. Аминов, «государство вправе устанавливать и собирать налоги с доходов, источники которых связаны с экономикой данного государства»[483]. Из самого определения налога следует цель его взимания – финансовое обеспечение деятельности государства[484]. Государство провозглашает свое собственное право взимания налога, противопоставляя ему обязанность всех подвластных субъектов платить законно установленные налоги и сборы, закрепленную в ст. 57 Конституции РФ. В данном случае речь идет о правосубъектности государства, частью которой является государственный суверенитет как одна из его характеристик, свойственная любому государству.

Стоит отметить, что во все исторические периоды взимание налогов было главным условием существования и функционирования государства. Оформление легитимного взимания налога имеет давнюю историю[485]. Право взимания налога государством, публично-правовой характер налогового правоотношения неоднократно подчеркивался и Конституционным Судом РФ (далее – КС РФ). Знаковыми являются следующие налоговые правовые позиции, сформулированные КС РФ.

1. Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, а именно публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер, что обусловлено публично-правовой природой госу-

---

[483] *Аминов, Г.А.* Налоговый суверенитет – составная часть государственного суверенитета / Г.А. Аминов // Правовая политика и правовая жизнь. 2008. № 2. С. 158.

[484] См.: *Винницкий, Д.В.* Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. М.: Издательство НОРМА, 2000. С. 6.

[485] Ярким историческим примером важности существующей системы налогообложения для государственного устройства является так называемый Роззеттский камень – исторический памятник, датируемый 196 г. до н.э., обнаруженный в Египте, который по своему содержанию является документом налогового характера. И это был не просто «налоговый документ». Важнейшей частью его содержания является налоговая амнистия всех восставших граждан Египта. Ч. Адамс так описывает значение этого исторического памятника: «Манифест был смелым ходом, призванным принести мир измученной войной стране, но на деле означал капитуляцию властей перед повстанцами и жрецами». Посредством налоговых уступок в тот исторический период в Египте был достигнут мир (См. подробнее: *Адамс, Ч.* Влияние налогов на становление цивилизации / Ч. Адамс; пер. с англ. А.А. Столярова и А.А. Резвова. М.; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. 639 с.).

дарства и государственной власти; с публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств; вследствие этого спор по поводу невыполнения налогового обязательства находится в рамках публичного, а не гражданского права (Постановление КС РФ от 12.10.1998 г. № 24-П[486]).

2. Налог – необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства (Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П[487]).

3. Российская Федерация как демократическое федеративное правовое и социальное государство, действуя в интересах всего общества в целях соблюдения и защиты прав и свобод человека и гражданина как высшей ценности, осуществляет социальную, экономическую, правоохранительную и иные функции, которые материально обеспечиваются взимаемыми с граждан и юридических лиц налогами. Налоги, имеющие, таким образом, публичное предназначение, являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации им указанных публичных функций, а обязанность платить законно установленные налоги и сборы распространяется на всех налогоплатель-

---

[486] Постановление КС РФ от 12.10.1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

[487] Постановление КС РФ от 17.12.1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. “О федеральных органах налоговой полиции”» // СПС КонсультантПлюс.

щиков в качестве непосредственного требования Конституции РФ (Постановление КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П[488]).

Установление и введение налогов, наряду с правом взимания налогов, относится к числу суверенных прав государства. Так, установление и введение налогов является частью общей правоустановительной функции государства, «в ходе осуществления которой государство создает свою правовую систему в виде отраслей права, правовых институтов и норм; основными видами такого формирования являются установление, т.е. принятие, создание новых правовых актов, и санкционирование, т.е. придание государственно-властной силы тем или иным нормам…»[489]. Отношения по установлению налогов имеют как формальную, так и содержательную специфику. Стоит еще раз подчеркнуть, что налоговое правоотношение не существует как фактическое отношение. Его возникновению предшествует издание налоговой правовой нормы, на основе которой впоследствии и возникает налоговое правоотношение.

Анализируя положения НК РФ, касающиеся установления и введения налога, следует обратить внимание на существующие различия между между этими двумя процессами. *Установление* системы налогов и сборов в РФ осуществляется НК РФ. В данном случае речь идет обо всех видах налогов и сборов, предусмотренных ст. 12–15 НК РФ, специальных налоговых режимах, предусмотренных ст. 18 НК РФ и закрепленных отдельными главами части второй НК РФ. Каждый налог с содержательной точки зрения устанавливается с соблюдением требований юридической конструкции налога, предполагающей обязательное определение налоговообязанного лица и элементов налогообложения (ст. 17 НК РФ). В настоящее время в Российской Федерации можно отметить высокий уровень централизации налоговых полномочий.

---

[488] Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

[489] *Галаган, И.А.* Проблемы правовых форм деятельности Российского государства / И.А. Галаган // Проблемы государственной власти. Изд-во Воронеж. ун-та, 1995. Вып. 3. С. 5.

Отношения по установлению налогов, будучи разновидностью отношений, возникающих в сфере законотворческого процесса, имеют, вместе с тем, определенные отличия. Особенности процедуры принятия актов законодательства о налогах и сборах получили свое закрепление в НК РФ. В частности, принятие актов законодательства и налогах и сборах должно осуществляться с учетом требований ст. 5 НК РФ, которая предусматривает необходимость соблюдения сроков введения в действие названных актов. Статья 12 НК РФ предоставляет субъектам РФ и муниципальным образованиям право определения некоторых элементов налогообложения по региональным (ст. 14 НК РФ) и местным налогам (ст. 15 НК РФ) соответственно. Установление налога и введение налога, таким образом, представляют собой две самостоятельные нормотворческие процедуры. К примеру, региональный налог устанавливается на федеральном уровне путем определения большинства элементов налогообложения, а вводится в действие законом субъекта РФ с реализацией предоставленного НК РФ субъекту РФ права по определению указанных элементов налогообложения (налоговой ставки, налоговых льгот)[490].

Обладают спецификой налоговые правоотношения с участием государства по установлению разовых налогов. В п. 9 ст. 1 НК РФ отдается приоритет положениям федеральных законов о разовых налогах в сравнении с действием законодательства о налогах и сборах. В отношении разовых налогов допускаются изъятия из фактического состава юридической конструкции налога и исключения из принципа определенности налогообложения[491]. Разовые налоги, таким образом, могут изменить стандартную юридическую конструкцию налога в установленном законом случае.

---

[490] См.: Финансовое право (право публичных финансов): доктрина, законодательство, судебная практика, сравнительно-правовой анализ: учебник / Д.В. Винницкий, Д.А. Курочкин, И.А. Раков [и др.]; науч. ред. Д.В. Винницкий; Институт права БРИКС. М.: Юстицинформ, 2023. С. 165.

[491] Приведенная налоговая правовая норма является как раз проявлением налогового суверенитета государства в части не только формы, но и содержания налогового закона при установлении налогов.

Установление и введение налогов, как было отмечено, является формальным способом участия государства в качестве властного субъекта в налоговых правоотношениях, когда оно (государство) оставляет исключительно за собой право установления и введения налогов на своей территории[492]. Необходимо подчеркнуть, что в таких отношениях обязанными субъектами по отношению к государству выступают не только налогоплательщики, на которых возложена обязанность по уплате налога – одна из основных конституционных обязанностей, но и налоговые органы. Последние должны быть особенно бдительными в отношении возложенных на них обязанностей, так как в соответствии со ст. 35 НК РФ причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет средств федерального бюджета. Налоговые органы, реализуя публичный интерес в налоговых отношениях, вместе с тем надлежащим исполнением своих обязанностей обеспечивают и права налогоплательщиков (ст. 22 НК РФ). Также обязанности налоговых органов переводятся в плоскость обязанностей и ответственности конкретных должностных лиц налоговых органов, которые должны действовать в строгом соответствии с положениями закона, реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов, корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам и иным участникам налоговых правоотношений, как это закреплено в ст. 33 НК РФ. Налоговые органы должны обеспечивать соблюдение прав налогоплательщиков и в том случае, когда такая обязанность прямо не предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также не допускать проявления произвола в налоговых правоотношениях.

Стоит отметить, что трехсторонняя связь «налогоплательщик – налоговый орган – государство» в налоговых правоотношениях прослеживается только на доктринальном уровне, путем детального анализа положений действующего законодательства о налогах и сборах[493]. Вместе с тем назрела необходимость по-

---

[492] С тем лишь уточнением, что местные налоги вводятся на территории соответствующего муниципального образования нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

[493] Представляется, что система построения солидарной ответственности должна иметь трехсторонний характер. Так, налогоплательщик несет ответственность за неуплату или неполную уплату налога. Налоговый орган, обладая специальной компетенцией в сфере налогообложения,

строения правового механизма солидарной ответственности: государства как субъекта, которому поступили, к примеру, незаконные или излишне взысканные денежные средства и которое их не возвращает; конкретного субъекта (налоговый орган или соответствующее должностное лицо), действия которого привели к незаконному взысканию налоговых платежей. Представляется, что в целях обеспечения и защиты прав налогоплательщика полезным было бы принятие общей налоговой нормы, предусматривающей начисление процентов при нарушении срока возврата из бюджета незаконно взысканных с налогоплательщика сумм. Такое положение законодательства о налогах и сборах могло бы оказать дисциплинирующее влияние на должностных лиц налоговых органов.

Характеристики «*налоговая юрисдикция*» и «*налоговое резидентство*» являются способами «вовлечения в орбиту» собственной системы налогообложения наибольшего количества налогоплательщиков в целях максимального финансового наполнения собственных публичных денежных фондов. Налоговая юрисдикция предусматривает территориальное распространение системы налогообложения государства, а налоговое резидентство, в свою очередь, предполагает расширение круга субъектов – резидентов государства. О налоговой юрисдикции речь идет тогда, когда «пространственные пределы реализации суверенитета Российской Федерации могут не совпадать с пространственными пределами реализации ее налоговой юрисдикции»[494]. Налоговая юрисдикция отражает связь налогообязанного лица не столько с территорией государства, сколько с самим государством. Отечественное законодательство о налогах и сборах не содержит запрета одновременного налогообложения налогоплательщика в государстве резидентства и в государстве источника получения дохода. Государство, обозначая границы собственной налоговой юрисдикции, создает своего рода «заграждение» от

и действуя в отношениях по взысканию налога как самостоятельный субъект, несет процессуальную ответственность, когда в качестве негативного последствия для него возможна отмена принятого им процессуального акта. Государство за счет средств своей казны осуществляет возврат налогоплательщику незаконно взысканного налога с уплатой причитающихся процентов.

[494] *Хаванова, И.А.* Налоговая юрисдикция: грани возможного и отсроченные риски / И.А. Хаванова // Журнал российского права. 1017. № 12. С. 82.

налоговых норм других государств. Вопросы избежания двойного налогообложения при этом могут быть решены при помощи заключения двухсторонних соглашений между государствами, при проявлении воли на заключение которых государство реализует свое суверенное право на заключение международного договора.

Дискреционные полномочия и их объем являются также значимыми для системы налогообложения государства. Само государство, будучи субъектом налогового права, также определяет сферу своих исключительных прав применительно к налогам. Как, к примеру, отмечает КС РФ, устанавливая правовой механизм исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, федеральный законодатель обладает собственной *дискрецией* в определении как форм налогового контроля и порядка его осуществления, так и налоговых правонарушений, их видов и ответственности за их совершение, включая основания и условия привлечения к ответственности, в том числе сроки давности – их длительность, возможность перерыва или приостановления и т.п. (Постановление КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П[495]). Государство, таким образом, может предоставлять дискреционные полномочия правоприменяющим субъектам (например, право налоговых органов проводить налоговые проверки) чаще всего в тех случаях, когда норма права изначально не разрешает правовую ситуацию однозначно.

Участие государства в налоговых правоотношениях, таким образом, имеет содержательные и формальные особенности. С *формальной точки зрения* государство действует как субъект власти и организует систему налогообложения в стране. Оно определяет виды налогов и сборов, издавая налоговые правовые нормы, а также наделяет субъектов налогового правоприменения компетенцией в налоговой сфере. Как властный субъект государство формирует также эффективную систему мер налогового принуждения, дисциплинирующих налогоплательщика и обеспечивающих поступление налоговых доходов в казну.

---

[495] Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СПС КонсультантПлюс.

С *содержательной точки зрения* государство стремится обеспечить максимально возможное поступление средств в бюджетную систему, выбирая при этом перспективные с финансовой точки зрения объекты налогообложения.

Государство при реализации суверенного права законотворческой деятельности прежде всего создает нормативные юридические факты. При установлении нового налога или сбора сам факт установления налога порождает новое налоговое правоотношение, связанное с взиманием этого налога или сбора, а также расширяет перечень обязанностей налогоплательщика. При предоставлении налоговых льгот в гипотезе налогово-правовой нормы содержится перечень налоговых юридических фактов, наличие которых у налогоплательщика позволяет ему не вступать в налоговое правоотношение. Государство при этом, руководствуясь своим суверенным правом, решает социальные и экономические задачи, с которыми связано предоставление налоговой льготы. Государство обеспечивает также функционирование организационных налоговых правоотношений, включая в гипотезу налоговой нормы юридические факты, образующие правоотношения по введению региональных налогов, местных налогов и сборов.

Налогоплательщик как субъект налогового права. Налогоплательщик – это лицо, на которое возложена обязанность передачи государству в собственность предмета налогового платежа в размере, порядке и сроки, предусмотренные налоговым обязательством этого лица[496]. Налогоплательщик как субъект налогового правоотношения выступает юридическим выражением субъекта налога.

Конституция РФ устанавливает налоговую обязанность каждого. Данная норма права носит общий характер и имеет два уровня конкретизации, которые выражены в законодательстве о налогах и сборах. Налогоплательщиками могут быть как граждане (физические лица), так и организации. Именно на этих участников налоговых правоотношений возлагается обязанность по уплате налога. Налогоплательщик устанавливается также применительно к каждому налогу (является элементом юридической конструкции конкретного налога). Возникновение

---

[496] См.: *Худяков, А.И.* Финансовое право республики Казахстан. Особенная часть: учебник / А.И. Худяков. Алматы: ТОО Издательство “Норма-К”», 2002. С. 144.

обязанности по уплате налога у налогоплательщика происходит с момента появления объекта налогообложения.

Налогоплательщики – физические лица представлены в законодательстве о налогах и сборах: 1) гражданами РФ; 2) иностранными гражданами; 3) лицами без гражданства.

Среди них выделяется отдельная категория субъектов налогообложения – индивидуальные предприниматели, т.е. физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Схожий режим действует в отношении иных категорий самозанятых граждан – частных нотариусов, адвокатов, частных детективов и др. При этом применительно к ним КС РФ в сформулированных позициях отмечает, что в отношении данной категории налогоплательщиков не существует налогового неравенства.

Для налогоплательщиков – физических лиц при уплате отдельных налогов может быть установлен режим налогового резидентства, условием которого является пребывание физического лица на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Под налогоплательщиками-организациями законодательство о налогах и сборах понимает российские организации, т.е. юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, и иностранные организации, т.е. иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ.

Объект налогового правоотношения – это то, по поводу чего возникает и на что направлено поведение субъектов налогового правоотношения.

В научной литературе не существует единства мнений по вопросу о содержании понятия «объект правоотношения». Преобладающей, вместе с тем, является точка зрения, в соответствии с которой объектом правоотношения выступают

материальные или нематериальные блага, на которые воздействует поведение всех его участников, осуществляемое в рамках их прав и обязанностей.

Объекты налоговых правоотношений разнообразны. Чаще всего о них можно судить исходя из анализа норм налогового права, ибо они регулируют поведение субъектов относительно определенных объектов, о которых идет речь в самой правовой норме. Однако в ряде случаев объект правоотношения непосредственно не зафиксирован в норме налогового права и может быть выделен логически. Здесь речь идет о неотделимых от материального содержания объектах правоотношения, которые в законодательстве о налогах и сборах не регламентируются. В связи с этим объекты налоговых правоотношений классифицируются на две группы: отделимые и неотделимые от материального содержания правоотношения.

Отделимые объекты с определенной степенью конкретности зафиксированы или вытекают из анализа налогово-правовых норм и существуют как явления (предметы) окружающего мира. *Неотделимые объекты*, наоборот, не зафиксированы в нормах налогового права, а могут быть обособлены только в процессе научного абстрагирования и представляют собой результат деятельности субъектов налогового правоотношения, неотделимый от его материального содержания.

К отделимым от материального содержания объектам налоговых правоотношений относятся налоги, по сути являющиеся главным видом объектов налогового правоотношения. К неотделимым от материального содержания объектам налоговых правоотношений относится налоговый контроль как явление, представляющее собой результат деятельности налоговых органов, осуществляющих его в ходе налогово-контрольного правоотношения.

Нельзя отождествлять объект налогового правоотношения и объект налогообложения. Последний предшествует самому налоговому правоотношению и не входит в него содержательно. Объект налогообложения является правообразующим юридическим фактом в налоговом правоотношении по уплате конкретного налога.

Стоит отметить, что для объекта налогового правоотношения свойственны две характеристики в совокупности: *материально-правовая* и *процессуальная*. Первая, материально-правовая, характеристика связана, прежде всего, с самим налогом, предполагающим переход части собственности (денежных средств) налогоплательщика в пользу государства. Однако само налоговое правоотношение, будучи сложным и комплексным по своей правовой природе, снабжено процессуальной регламентацией, связанной, к примеру, с налогово-контрольной деятельностью налогового органа. Так, налоговые органы осуществляют последующий налоговый контроль в форме налоговых проверок. Также в случае если у налогоплательщика не возникло в налоговом периоде прибыли (дохода), данный факт не освобождает его от обязанности по предоставлению налоговой отчетности.

Таким образом, объект налогового правоотношения наделен материально-правовым и процессуальным свойством, объединяющим в себе вещественно-материальную составляющую (налог, сбор, пеня, штраф, проценты), а также процедурные аспекты деятельности субъектов налогового правоприменения, связанные с организацией налогообложения (учет налогоплательщиков, налоговые проверки, истребование документов и доказательств и др.).

Содержание налоговых правоотношений представлено правами и обязанностями субъектов налогового правоотношения.

Налогоплательщики имеют право:

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

2) получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о

налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

5.1) на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

6) представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;

7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

10) требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

13) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

14) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

15) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

2. Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Налогоплательщики обязаны:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

5) представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года;

6) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

7) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено НК РФ;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налоговые органы выступают на властной стороне налогового правоотношения. Налоговые органы РФ – единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ других обязательных платежей, установленных законодательством РФ.

Статья 31 НК РФ закрепляет основные **права налоговых органов**, дополнительно указывая, что иные их права могут быть установлены другими нормами НК РФ. К числу главных задач налоговых органов отнесен контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ налогов и сборов.

Любое право налогового органа может быть реализовано только в порядке, определенном НК РФ.

Статья 32 НК РФ регламентирует **обязанности налоговых органов**. По аналогии с правами в данной статье указаны только основные обязанности налоговых органов, а также предусмотрена возможность наделения налоговых органов иными обязанностями в других нормах НК РФ. При этом те обязанности, которые не следуют из норм законодательства о налогах и сборах, у налоговых органов отсутствуют.

Подытоживая, мы можем сделать следующие выводы параграфа.

Налоговая правосубъектность относится к числу правовых предпосылок возникновения налогового правоотношения. Она также относится к общим правам, которые реализуются только в структуре общерегулятивного правоотношения. Основанием возникновения общерегулятивного правоотношения являются налоговые юридические факты, предусмотренные законом.

Сознание и воля являются основными и непосредственными правовыми характеристиками субъекта. Благодаря сознанию и воле и при их опосредовании субъект реализует правосубъектность в конкретном налоговом правоотношении.

Содержание налогового правоотношения как совокупность прав и обязанностей субъекта обладает взаимосвязью с юридическими фактами. В процессе движения права именно налоговые юридические факты определяют содержание правоотношения.

Объект налогового правоотношения создает матрицу для построения системы налоговых юридических фактов. Обладая уникальной спецификой, объект налогового правоотношения конструирует сообразную систему налоговых юридических фактов, решающую роль в ряду которых выполняет объект налогообложения.

2.3. Значение юридических фактов в динамике налогового правоотношения

Классификация юридических фактов налогового права по их роли в динамике налогового правоотношения отражает основную цель – движение средств частных субъектов в публичные фонды. Правоустанавливающие, правоизменяющие и правопрекращающие юридические факты последовательно сменяют друг друга в процессе налогово-правового регулирования, конечным результатом чего является исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. При опосредовании налогово-правовых юридических фактов осуществляется как добровольное, так и принудительное исполнение налоговой обязанности.

Юридические факты, порождающие возникновение налогового правоотношения, дают старт его динамике. Правообразующие юридические факты вызывают, таким образом, возникновение правоотношений[497] или лежат в основе правоотношений[498]. К числу юридических фактов данной группы можно отнести *нормативные юридические факты*[499], *факты регистрационной деятельности налоговых органов и иных субъектов* и *факт появления у налогоплательщика объекта налогообложения.*

Основополагающим в налогово-правовом регулировании является вопрос установления налога, с которого начинается реализация публичного интереса, проявляющегося в обязанности налогоплательщика уплачивать налог, и корреспондирующей ей обязанности государства принимать меры по регулированию отношений в сфере налогообложения, соблюдая при этом принцип баланса частных и публичных интересов, являющийся основополагающим в организации налоговых правоотношений.

В качестве одной из главных особенностей налогового права обозначается конфликтность отношений, составляющих его предмет. Отмечается также, что юридический конфликт неразрывно связан с нормативными актами, возникает по поводу правовых явлений, реализуется под воздействием и с применением правовых норм, разрешается на основе нормативно-правового регулирования[500]. Эффективный механизм правового регулирования налогообложения – инструмент поддержания баланса обеспечения публичных и частных интересов, государства и

---

[497] См.: *Поляков, А.В.* Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: учебник / А.В. Поляков. 2-е изд. исправл. и доп. М.: Проспект, 2016. С. 754.

[498] См.: Гражданское право: Юридические факты: учеб. пособие для бакалавров / отв. ред. В.В. Долинская, В.Л. Слесарев. М.: Проспект, 2018. С. 16.

[499] О нормативных юридических фактах пишет Р.Л. Иванов и к их числу относит обстоятельства, которые: 1) обслуживают правотворчество и определяют действие писаных источников норм права во времени, в пространстве и по кругу лиц; 2) некоторые факты, опосредующие процесс правореализации. См.: *Иванов, Р.Л.* Нормативные юридические факты / Р.Л. Иванов // Вестник Омского университета. Сер.: Право. 2018. № 2 (55). С. 22-28.

[500] Конфликтология: учеб. пособие для специалистов / под ред. О.Ю. Рыбакова, М.Ш. Губинского. М.: Проспект, 2021. С. 71-72.

налогоплательщика, бизнеса и общества[501]. Финансовое право (подотраслью которого является налоговое право) относится к отраслям публичного права. Ю.А. Тихомиров утверждает, что «публичное право отличается защитой публичных интересов, императивным регулированием и активными действиями институтов публичной власти»[502]. Следует отметить, что правовое регулирование осуществляется на основе существующей в государстве системы нормативных предписаний. С.С. Алексеев, характеризуя единство правотворчества и правового регулирования, указывал на первостепенную роль правотворчества: «Правотворчество осуществляется еще до самого процесса правового регулирования»[503]. Совершенные механизмы правового регулирования могут снять существующие конфликты в правовых отношениях, а пристальное внимание к принимаемым нормативным правовым актам позволит и вовсе избежать юридических конфликтов.

В ряде случаев само право рассматривается как факт. Позитивное право, как утверждает С.С. Алексеев, – это факт, т.е. внешняя реальность, строгая объективная данность. Трактовка права как реального факта важна для науки. Это ее начальный пункт[504]. Решающим моментом при оценке права является не абстрактное содержание законов, не справедливость на бумаге и нравственность на словах, а то, как это право объективируется в жизни, энергия, с которой все признанное необходимым исполняется и проводится в действительности[505]. Можно говорить в итоге о важной динамической роли права, его характеристике в качестве импульса правовых отношений. Нормы права оценивают (запрещают, предписывают, разрешают) волевые действия и таким способом регулируют общественные отношения. Воздействие права на общественные отношения имеет раз-

---

[501] См.: Юридические факты и их влияние на отраслевые институты права: проблемы и направления развития: монография / под общ.ред. В.Н. Синюкова, М.А. Егоровой; Московский государственный университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА). М.: Проспект, 2021. С. 304.

[502] *Тихомиров, Ю.А.* Право: традиции и новые повороты: монография / Ю.А.Тихомиров. М.: Блок-Принт, 2023. С. 49.

[503] *Алексеев, С.С.* Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 224.

[504] См.: *Алексеев, С.С.* Тайна и сила права: новые подходы и идеи. Право в жизни и судьбе людей / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: НОРМА, 2009. С. 7-8.

[505] *Иеринг Рудольф фон*. Юридическая техника / Рудольф фон Иеринг; сост. А.В. Поляков. М.: Статут, 2008. С. 29.

ную направленность. Можно пресекать возникновение и развитие каких-либо отношений… можно охранять существующие отношения либо воздействовать на какие-то их стороны… можно, наконец, искусственно создавать отношения (налоговые, процессуальные и другие публично-правовые отношения)[506]. Объективно, таким образом, возникает вопрос: *является ли принимаемая норма права как первичный элемент права в целом основанием возникновения, изменения и прекращения правового отношения* (юридическим фактом, иными словами).

Как известно, внешней формой правовых норм выступают нормативно-правовые акты. Рассмотрение нормативного правового акта с точки зрения понимания его как юридического факта имеет место только в теории права. В налоговом праве нормативно-правовой акт в роли юридического факта не рассматривался, однако именно в налоговом праве к тому существуют объективные предпосылки.

Налогово-правовые юридические факты подлежат фиксации в гипотезах нормы налогового права (мы говорили об этом ранее). Нормы права – абстрактные явления – получают свое выражение в источниках налогового права.

Источники налогового права – формы воплощения и закрепления налогово-правовых норм[507]. Источники налогового права – частное понятие применительно к общетеоретическому «источник права». В теории права дается следующее его определение. Источниками права является воля правотворческих субъектов (через которую объективная реальность преломляется в нормах права). Источники права – это результат осознания объективных общественных потребностей посредством

---

[506] См.: *Лейст, О.Э.* Сущность права. Проблемы теории и философии права: учеб. пособие / О.Э. Лейст. М.: Зерцало-М, 2011. С. 26-27.

[507] В литературе отмечается, что нормы права «должны так воздействовать на поведение людей, чтобы без издержек для прав и свобод приводить к цели, определенной законом». См.: *Шувалов, И.И.* Правотворчество в механизме управления обществом: необходимость комплексного исследования / И.И. Шувалов. М.: Норма, 2005. С. 101. В силу существующих особенностей налогово-правовых норм уделяется пристальное внимание содержанию источников налогового права как со стороны налогоплательщика, так и со стороны законодателя. В соответствии со ст. 106 Конституции РФ обязательному рассмотрению в Совете Федерации подлежат принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов. Тем самым подчеркивается значимость таких законов. См.: *Чиркин, В.Е.* Верхняя палата современного парламента: сравнительно-правовое исследование / В.Е. Чиркин. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. 144 с.

ряда правотворческих процедур[508]. Наряду с источником права в теории права используется термин «форма права». Отмечается, что «совпадение формы и источника права имеет место тогда, когда речь идет о вторичных, формально-юридических источниках права»[509]. Отраслевые источники права имеют свои особенности. Отмечается, к примеру, что источники конституционного права обладают признаками нормативного характера предписаний; обязательностью для исполнения; силой государственного принуждения, стоящей на службе соблюдения его норм[510]. Источники финансового права рассматриваются некоторыми учеными как самостоятельный правовой институт и их «следует принимать как целостное, динамичное, интегративное, объективное правовое образование, которое определяется взаимосвязью таких элементов, как закон, договор, обычай, правовая доктрина, принципы права, судейское правотворчество»[511].

В качестве новеллы в свое время было провозглашено обоснование существования в праве общерегулятивных отношений. Правоотношения в классическом их виде в большей степени опираются на разработки цивилистической науки, уходящей своими корнями к учениям римских юристов. Нельзя отрицать

---

[508] См.: *Кашанина, Т.В.* Структура права: монография / Т.В. Кашанина. М.: Проспект, 2022. С. 127.

[509] К первичным источникам относятся материальные, социальные и иные факторы, оказывающие влияние на процесс правообразования. См.: *Марченко, М.Н.* Источники права: учеб. пособие / М.Н. Марченко. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. С. 57.

[510] См.: *Кутафин, О.Е.* Источники конституционного права Российской Федерации / О.Е. Кутафин. М.: Юристъ, 2002. С. 19.

[511] *Еремин, С.Г.* Источники финансового права: монография / С.Г. Еремин; под ред. И.Б. Лагутина. М.: Проспект, 2023. С. 17. Стоит отметить, что с появлением в России конституционного судопроизводства не только в финансовом праве, но и в других отраслях права повышенное внимание уделяется актам КС РФ и их роли в системе источников права. См.: *Волкова, Н.С. Хабриева, Т.Я.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации и парламент / Н.С. Волкова, Т.Я. Хабриева. М.: Норма, 2005. 176 с.; *Марченко, М.Н.* Судебное правотворчество и судейское право / М.Н.Марченко. М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2007. 512 с.; *Марченко, М.Н.* Судебное правотворчество и судейское право: учеб. пособие / М.Н. Марченко. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2017. 448 с.; *Эбзеев, Б.С.* Конституция, власть и свобода в России: Опыт синтетического исследования / Б.С. Эбзеев. М.: Проспект, 2014. 336 с.; *Серков, П.П.* Конституционная ответственность в Российской Федерации: современная теория и практика: монография / П.П. Серков. М.: Норма, 2014. 464 с.; *Бондарь, Н.С.* Судебный конституционализм: доктрина и практика: монография / Н.С. Бондарь. 2-е изд., перераб. М.: Норма: ИНФРА-М, 2021. 528 с. Автор представленного научного исследования также обращался к вопросам значения правового прецедента в налогово-правовом регулировании. См.: *Сапрыкина, И.А.* Налоговый прецедент: к вопросу научного осмысления / И.А. Сапрыкина // Современное общество и право. 2019. № 4 (41). С. 70-76.

существование несколько других, «отличающихся от классических» правоотношений. В таких правоотношениях нет и юридического факта в привычном его понимании. «Эти правоотношения возникают, как принято говорить, «непосредственно из закона», т.е. роль юридического факта в данном случае играет сам *закон,* его *издание*»[512]. Отмечается также и правовая природа данных правоотношений: их урегулированность правом; юридическая сопряженность участников таких правоотношений; имеет место корреляция между правами и обязанностями таких правоотношений.

В конституционном праве речь идет о схожем по своему определению правовом феномене – общерегулятивных нормах. Были выявлены следующие их характерные признаки: к примеру, в конституционном праве таких норм больше, чем в других отраслях права; многочисленные общерегулятивные нормы содержатся в акте высшей юридической силы – Конституции РФ; такие нормы значимы не только для конституционного права, но распространяют свое действие и на иные отрасли; они порождают правоотношения общего, а не конкретного характера; должны быть учтены при применении любой конкретно-регулятивной нормы[513].

Имеют место суждения, что среди юридических фактов наличествуют так называемые *нормативные юридические факты*. Финансовому праву также известны случаи, когда нормативно-правовые акты рассматриваются в качестве юридических фактов. К числу таковых, к примеру, относят ежегодно принимаемый закон о бюджете, соединяющий в себе как нормативные, так и индивидуальные предписания. Указывается также, что закон о бюджете является основанием возникновения, изменения и прекращения правоотношений[514]. По существу, речь

---

[512] Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М.: Юристъ, 1999. С. 506.

[513] См.: *Таева, Н.Е.* Нормы конституционного права в системе правового регулирования Российской Федерации / Н.Е.Таева. М.: Проспект, 2017. С. 15.

[514] См.: *Карасева, М.В.* Финансовое правоотношение / М.В. Карасева. Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997.С. 163.

идет о формировании юридического факта (нормативного акта), который порождает систему правовых норм[515].

Основной источник налогового права – нормативно-правовой акт[516]. Его понятие является доктринальным[517]. В НК РФ содержатся две статьи, опирающиеся на нормативные правовые акты – ст. 1 НК РФ, о законодательстве о налогах и сборах, и ст. 4 НК РФ, о подзаконных нормативно-правовых актах. В состав законодательства о налогах и сборах включен НК РФ и принимаемые в соответствии с ним законы (федеральные, законы субъектов РФ), а также нормативные правовые акты муниципальных образований, представительного органа федеральной территории «Сириус»[518]. Отметим, что согласно ст. 1 НК РФ основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога (юридические факты) могут устанавливаться только НК РФ.

Статья 4 НК РФ предоставляет право Правительству РФ, Министерству финансов РФ, финансовым органам субъектов РФ и муниципальных образований издавать подзаконные нормативные правовые акты. Здесь требуется соблюдение трех условий такого принятия в совокупности: соблюдение правил компетенции нормотворческого органа; нормотворчество осуществляется только в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях; подзаконные нормативные правовые акты не могут изменять и дополнять законодательство о налогах и

---

[515] См.: *Зинченко, С.А.* Юридические факты в механизме правового регулирования / С.А. Зинченко. М.: ВолтерсКлувер, 2007. С. 47.

[516] К источникам налогового права относятся также международные договоры по вопросам налогообложения (ст. 7 НК РФ). Про другие виды источников в НК РФ нет упоминаний.

[517] Вместе с тем, предлагается принятие федерального закона о нормативных правовых актах, содержащего следующее определение. Нормативный правовой акт – письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме субъектом правотворчества в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение, разъяснение, введение в действие, прекращение или приостановление действия правовых норм, содержащих общеобязательные предписания постоянного или временного характера, распространяющиеся на неопределенный круг лиц и рассчитанные на многократное применение. Отметим, что такое правовое явление, как нормативно-правовой акт, «предшествует» правовой норме, служит основанием ее появления.

[518] Система налогов и сборов была дополнена налогом разового характера – налогом на сверхприбыль, устанавливаемого отдельным Федеральным законом «О налоге на сверхприбыль» от 4 августа 2023 г. № 414-ФЗ, действующим за рамками НК РФ. Указанный ФЗ определил новый объект налогообложения – сверхприбыль, полученная налогоплательщиком.

сборах[519]. Статья 4 НК РФ была значительно дополнена в последнее время. Так, Правительство РФ приобрело право принятия нормативно-правовых актов по следующим вопросам: приостановление, отмена и перенос на более поздний срок мероприятий налогового контроля; продление установленных сроков уплаты и авансовых платежей; продление сроков предоставления в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов) и др.[520] Указанные нормативные правовые акты, таким образом, приобретают первостепенное значение в динамике налогового правоотношения.

В поддержку признания налоговых нормативно-правовых актов юридическими фактами приведем утверждение Ю.В. Бабановой: в налоговых правоотношениях «исходным правообразующим фактом будет являться воля государства, закрепленная с ст. 57 Конституции РФ»[521]. В принимаемом законе формируется общая модель налога. Такое формирование должно отвечать содержательным и формальным требованиям. Правовое содержание налога проявляется в его основных признаках (ст. 8 НК РФ) и внутреннем наполнении – юридической конструкции налога (ст. 17 НК РФ). Формальное требование реализуется путем соблюдения процедуры принятия акта законодательства о налогах и сборах. Статьей 3 НК РФ в качестве основного начала законодательства о налогах и сборах устанавливается принцип законного установления налога, провозглашенного изначально ст. 57 Конституции РФ. Здесь стоит отметить, что именно для норм налогово-правовых актов ст. 6 НК РФ предусматривает перечень тех юридических фактов, которые влекут признание принимаемых нормативно-правовых актов не соответ-

---

[519] ФНС России и ФТС России не имеют права издавать нормативно-правовые акты по вопросам налогов и сборов.

[520] Содержание указанных изменений представлено в ФЗ от 26 марта 2022 г. № 67-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона “О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации от 26.03.2022 № 67-ФЗ”; ФЗ от 21.11.2022 № 443-ФЗ (ред. 08.08.2024) “О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации”; ФЗ от 08.08.2024№ 259-ФЗ “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах”» // СПС КонсультантПлюс.

[521] *Бабанова, Ю.В.* Юридические факты в налоговом праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.В. Бабанова. М., 2012. С. 17.

ствующими НК РФ. Например, факт издания налогово-правовой нормы, ограничивающей или отменяющей права налогоплательщика, влечет такое правовое последствие, как признание нормы не соответствующей НК РФ. Или же принимаемый акт вводит обязанности участников налоговых правоотношений, не предусмотренные НК РФ, равно как и разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ. Отметим, что предложенный ст. 6 НК РФ перечень не является исчерпывающим – в реальной действительности могут иметь место и прочие юридические факты, иным образом противоречащие общим началам и буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Для принятия актов законодательства о налогах и сборах обязательным является также соблюдение процедурных требований: общих (например, требований к этапам законодательного процесса) и специальных (предусмотренных НК РФ). Так, ст. 5 НК РФ отражает специфику вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах. Здесь решающее значение имеют юридические факты-сроки, по истечении которых акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу. Правила вступления актов законодательства о налогах и сборах являются сугубо отраслевыми, выделяют налоговые нормативно-правовые акты среди всей совокупности нормативно-правовых актов.

Подытоживая сказанное, можно сделать вывод, что налоговые нормативно-правовые акты в ряде случаев обладают свойствами правообразующего юридического факта. Нормативные правовые акты, составляющие законодательство о налогах и сборах, принимаемые в установленном процедурно-процессуальном порядке и выполняющие роль юридического факта, своей главной целью имеют оперативное воздействие на налоговые правоотношения.

Законодательство о налогах и сборах в целях эффективного осуществления налоговыми органами своих функций предусматривает обязанность налогоплательщика встать на налоговый учет, так как контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов невозможен без установления надлежащей процедуры учета налогоплательщиков. Постановка на налоговый учет в основном осуществляется налоговыми органами без участия самого налогоплательщика.

Правообразующим юридическим фактом является факт регистрационной деятельности налоговых органов и иных субъектов. В соответствии со ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

Постановка на учет в налоговых органах физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица на основе информации, предоставляемой органами, указанными в ст. 85 НК РФ, либо на основании заявления физического лица. Физические лица, место жительства которых для целей налогообложения определяется по месту пребывания физического лица, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет в налоговых органах.

При постановке на учет физических лиц в состав сведений об указанных лицах включаются также их персональные данные: фамилия, имя, отчество; дата и место рождения; пол; место жительства; данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность налогоплательщика; данные о гражданстве.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет физического лица на основании заявления физического лица в течение пяти дней со дня получения указанного заявления налоговым органом и в тот же срок выдать ему свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось). В случае если заявление физического лица направлено по почте заказным письмом либо передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в налоговый орган, налоговый орган осуществляет поста-

новку на учет физического лица на основании такого заявления в течение пяти дней со дня получения от органов, указанных в п. 3 и 8 ст. 85 НК РФ, подтверждения содержащихся в этом заявлении сведений и в тот же срок выдает (направляет) физическому лицу свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (если ранее указанное свидетельство не выдавалось).

Порядок постановки на учет в налоговом органе организаций и граждан осуществляется на основании Приказа Министерства финансов РФ от 29 декабря 2020 г. № 329н (в ред. Приказа Минфина РФ от 01.09.2022 № 132н) «Порядок постановки на учет и снятия с учета в налоговых органах российских организаций, граждан Российской Федерации, не являющихся индивидуальными предпринимателями, индивидуальных предпринимателей»[522]. Указанный Приказ детализирует вопросы постановки на учет и снятия с учета в налоговом органе российских организаций по месту нахождения, обособленных подразделений, организаций по месту нахождения недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также вопросы снятия с учета в налоговых органах организаций и др. Данный Приказ также определяет порядок учета в налоговых органах граждан РФ на основании сведений о факте регистрации по месту жительства и по месту пребывания. Постановке на учет подлежат также медиаторы, физические лица в качестве плательщиков страховых взносов, физические лица, не являющиеся ИП и оказывающие без привлечения наемных работников услуги физическим лицам для личных, домашних и иных подобных нужд.

ИП и организации проходят специальную процедуру государственной регистрации. Так, государственная регистрация юридических лиц осуществляется на основании ФЗ от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц»[523], который обозначает круг отношений, возникающих при государственной регистрации юридических лиц, различных форм реорганизации

[522] СПС КонсультантПлюс.
[523] СПС КонсультантПлюс.

юридических лиц и т.д.[524] Процедура государственной регистрации юридического лица предшествует процедуре учета налогоплательщиков и является гражданско-правовым, а не налоговым юридическим фактом. Правообразующие последствия создает фактический состав, содержащий в себе юридические факты, закрепленные в гипотезах правовых норм различных отраслей права (гражданского и налогового). Иными словами, гражданско-правовые юридические факты обязательны в налоговом фактическом составе: без государственной регистрации юридического лица невозможна постановка на налоговый учет налогоплательщика – организации.

Как отметила Н.А. Ольшанская, понятие «налоговая деятельность в широком смысле» может включать в себя обозначение составляющей финансовой деятельности государства, осуществляемой органами государственной власти в процессе собирания (аккумуляции) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций[525].

Постановка на налоговый учет относится к элементам налоговой деятельности государства. Постановка на учет в налоговых органах выступает одним из основных юридических фактов возникновения налоговых правоотношений, позволяет получать достоверную информацию о налогоплательщиках и обеспечивает формирование системы данных, необходимых для осуществления процедуры налогообложения. Кроме того, учет налогоплательщиков позволяет оценивать налоговый потенциал публично-правового образования в целях эффективного планирования налоговых доходов бюджетов.

Налоговые правоотношения по взиманию налогов, которые возникают между государством, с одной стороны, и налогоплательщиками – с другой, составляют основу механизма налогообложения, где главными субъектами как раз выступают государство и налогоплательщик, а остальные участники налоговых право-

---

[524] См.: *Васильева, О.Н.* Регистрация субъектов предпринимательской деятельности и учета налогоплательщиков в условиях цифровизации / О.Н. Васильева // Правовой альманах. 2023. № 3 (925). С. 9.

[525] См.: *Ольшанская, Н.А.* Правовое регулирование учета налогоплательщиков как эле-мента налоговой деятельности государства: дисс. …канд. юрид. наук / Н.А.Ольшанская. Саратов, 2004. С. 18.

отношений наделены «субсидиарным» налогово-правовым статусом. Надлежащее возникновение и реализация налоговых правоотношений зависят не только от наличия эффективной нормы законодательства о налогах и сборах, но и от высокого уровня профессиональной деятельности правоприменительного органа.

Таким образом, факты регистрационной деятельности налоговых органов имеют важное правообразующее значение в налогово-правовом регулировании, выступают элементом многих налоговых фактических составов.

Правообразующим юридическим фактом выступает появление у налогоплательщика объекта налогообложения. Ранее мы уже говорили о соотношении объекта налогового правоотношения и объекта налогообложения и пришли к выводу о самостоятельности и обособленности указанных правовых категорий. Для возникновения налогового правоотношения правообразующим юридическим фактом будет выступать не объект налогообложения как таковой, а наличие и установление правовой связи между налоговообязанным лицом и объектом налогообложения (например, право собственности на недвижимое имущество или транспортное средство). Без такой связи объект налогообложения будет обладать лишь свойством предмета материального мира, не способным обеспечивать динамику налогового правоотношения.

Объектом правоотношения является то, что составляет предмет субъективного права и юридической обязанности его участников. В объекте содержится интерес субъектов правоотношения.

Юридические факты могут *изменять налоговое правоотношение*. Стоит отметить, что законодатель стремится избежать создания условий, в соответствии с которыми налогоплательщику будет предоставлена возможность не уплачивать налог. Юридические факты данного вида, таким образом, лишь корректируют существующее налоговое правоотношение.

Условия исполнения налогового обязательства предопределены законом, вследствие этого оно не может быть произвольным, определяемым по инициативе налогового должника или налогового кредитора[526]. В случае неисполнения обя-

[526] См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юрист, 2004. С. 350.

занности по уплате налога она подлежит исполнению в принудительном порядке. Однако это – общее правило, которое может содержать в себе некоторые исключения.

Юридические факты, порождающие изменение налогового правоотношения, имеют юридическое значение в динамике налоговых правоотношений трех видов:

а) правоотношения по предоставлению налогоплательщику налоговой рассрочки, отсрочки, инвестиционного налогового кредита;

б) налогово-зачетные налоговые правоотношения;

в) налоговое обеспечительное правоотношение.

Налогоплательщик обладает правом обратиться в налоговый орган за отсрочкой или рассрочкой по их уплате.

Налоговые правоотношения по предоставлению отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита реализуются с одной единственной целью – перенос момента уплаты налога на более поздний срок. В некоторых случаях налогоплательщик может на основаниях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, уплатить налог позднее. Условия изменения срока уплаты налога предусматриваются главой 9 НК РФ. Изменение срока уплаты налога предполагает перенос обязанности по уплате налога на более поздний срок. Стоит отметить, что налоговое правоотношение по предоставлению налогоплательщику отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита инициируется заинтересованным лицом (т.е. самим налогоплательщиком). Таким образом, юридическим фактом, порождающим правоотношение по отсрочке, рассрочке, инвестиционному налоговому кредиту, является поданное в налоговый орган заявление налогоплательщика о предоставлении отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Такое заявление, выражающее волю налогоплательщика, представляет собой элемент фактического состава, который приведет к изменению срока уплаты налога. Должно также иметь место обстоятельство, содержащееся в законодательстве о налогах и сборах и дающее право на перенос срока уплаты налога на более поздний. Такие обстоятельства имеют неблагоприятные для налогопла-

тельщика последствия (ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы; непредоставление лицу бюджетных средств; угроза признаков несостоятельности (банкротства)). Зачастую в фактических составах по изменению срока уплаты налога присутствуют юридические факты-события. Следует также отметить, что для налогоплательщика возникшее отношение по изменению срока уплаты налога порождает дополнительную налоговую обязанность – обязанность уплаты процентов.

Существует точка зрения, что так называемые корректирующие основную налоговую обязанность отношения целиком и полностью подвержены диспозитивному правовому регулированию. Отношения по предоставлению отсрочки, рассрочки и инвестиционного кредита налогоплательщику возникают только на основании принятия правоприменительного акта налогового органа. Для получения отсрочки или рассрочки необходимо иметь соответствующие основания, а также представить необходимые документы и обеспечение исполнения предстоящего обязательства (залог, поручительство или банковская гарантия).

В налоговых правоотношениях по изменению срока уплаты налога *сама его структура не меняется, а происходит лишь модификация прав и обязанностей участников уже существующего налогового правоотношения.* Выявляя специфику юридических фактов данного вида, определим особенности соотношения их формы и содержания.

Форму юридических фактов отражают те источники права, в которых закреплены юридические факты. Способ выражения правовых норм вовне определяет регулятивные возможности нормативно-правового акта[527]. Внешней формой налоговых норм являются те источники права, в которых закреплен данный вид правовых норм: это *Налоговый кодекс РФ, принимаемые в соответствии с ним федеральные законы, а также позиции Конституционного Суда РФ, касающиеся налогово-правового регулирования.*

---

[527] См. подробнее: *Чухвичев, Д.В.* Законодательная техника: учеб. пособие / Д.В. Чухвичев. М.: ЮНИТИ: Закон и право, 2006.

Внутренняя форма отражает, как известно, специфику изложения норм в рамках нормативно-правового акта. Ученые-юристы, исследовавшие вопросы юридической техники[528], придают большое значение внутренней форме выражения правовых норм и указывают также на большое влияние соблюдения правил внутренней формы на правильное толкование содержащихся в них предписаний. Например, по мнению Д.В. Чухвичева, «одна статья должна содержать элементы (гипотезу, диспозицию или санкцию) не более чем одной правовой нормы, неоправданно и вредно наличие в одной статье элементов нескольких норм, которые не имеют прямой и непосредственной связи друг с другом, их надлежит выражать в разных статьях»[529].

Анализируя внутреннюю форму изложения налоговых норм, можно прийти к выводу о том, что *законодатель изначально излагает материальные юридические факты, порождающие определенную группу отношений, а затем закрепляет процессуальные факты.* Статья 66 НК РФ содержит понятие инвестиционного налогового кредита, а ст. 67 НК РФ устанавливает порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита. Таким образом, в законодательстве о налогах и сборах материальные юридические факты данного вида всегда предшествуют процессуальным юридическим фактам.

Среди норм, обеспечивающих корректировку налоговой обязанности, встречается больше норм-дозволений, чем норм-запретов, что предопределяет характер содержащихся в их гипотезах юридических фактов. Например, предписание или обязывание содержится в п. 9 ст. 64 НК РФ: решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога принимается уполномоченным органом в течение 10 дней со дня получения заявления заинтересованного лица. Адресованное правоприменительному органу дозволение имеет место, когда возможно, но не обязательно предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога по

---

[528] См.: *Керимов, Д.А.* Законодательная техника: науч.-метод. и учеб. пособие / Д.А. Керимов. М., 1997; *Чухвичев, Д.В.* Законодательная техника: учеб. пособие / Д.В. Чухвичев. М.: ЮНИТИ: Закон и право, 2006; *Кашанина, Т.В.* Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2007.

[529] *Чухвичев, Д.В.* Законодательная техника: учеб. пособие / Д.В. Чухвичев. М.: ЮНИТИ: Закон и право, 2006. С. 186.

следующим основаниям: 1) угроза банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления; 2) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога; 3) если производство и (или) реализация товаров, работ, услуг лицом носит сезонный характер. Здесь НК РФ предоставляет возможность усмотрения в процессе предоставления отсрочки или рассрочки уполномоченному органу. Дозволение – это прием нормативного регулирования, связанный с предоставлением субъектам права возможности совершать то или иное поведение[530]. Главное, чтобы в данной ситуации отсутствовало негативное, необъективное усмотрение уполномоченного органа. И законодатель здесь не устанавливает никаких процессуальных ограничений негативного усмотрения[531]. Данная проблема может быть решена при помощи предоставления дополнительных процессуальных гарантий заинтересованному в получении отсрочки или рассрочки лицу. *Например, до вынесения решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога налогоплательщику может быть предоставлено право ознакомления с причинами такого отказа и установление дополнительной возможности представления доказательств, подтверждающих право на изменение срока исполнения налоговой обязанности.* Норма-запрет содержится в ст. 64 НК РФ, когда уполномоченный орган не вправе отказать в предоставлении отсрочки или рассрочки по основаниям, предусмотренным законом. В связи с тем, что основным назначением правовой категории «налог» является ограничение фискального суверенитета публичного субъекта, а основным назначением законодательства о налогах и сборах – ограничение полномочия государственных органов в целях недопущения несоразмерного ограничения имущественных прав

---

[530] См.: *Кашанина, Т.В.* Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2007. С. 167.

[531] По мнению А.В. Малько, правовое ограничение есть правовое сдерживание противозаконного деяния, создающее условия для удовлетворения интересов контрсубъекта и общественных интересов в охране и защите; это установленные в праве границы, в пределах которых субъекты должны действовать, исключение определенных возможностей в деятельности лиц (См. подробнее: *Малько, А.В.* Стимулы и ограничения в праве / А.В. Малько. М., 2003. С. 91).

частных субъектов, чаще всего запретительные нормы адресованы государственным органам[532].

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов – установленные налоговым законодательством меры имущественного характера, стимулирующие надлежащее исполнение налоговой обязанности в добровольном или принудительном порядке путем установления дополнительных гарантий удовлетворения публичных интересов по своевременному поступлению в бюджетную систему налоговых платежей.

В налоговом праве обеспечение исполнения обязанности осуществляется способами, традиционно используемыми в гражданском обороте. Залог имущества, поручительство и пеня перешли в налоговое законодательство из гражданского; приостановление операций по счету и наложение ареста на имущество должника перенесены из гражданско-процессуального и арбитражно-процессуального законодательства.

В отличие от гражданского законодательства, НК РФ не допускает применение иных способов обеспечения исполнения налоговой обязанности, кроме перечисленных п. 1 ст. 72 НК РФ. Тем самым обеспечение налоговой обязанности иным способом, хотя и регулируемым законодательством (например, задатком), будет являться ничтожным.

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налога относятся к числу обеспечительных мер основной налоговой обязанности налогоплательщика – обязанности по уплате налога.

В НК РФ содержится исчерпывающий перечень способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, к числу которых относятся следующие: залог имущества; поручительство; начисление пеней; приостановление операций по счетам в банке; наложение ареста на имущество налогоплательщика; банковская гарантия.

---

[532] См.: *Орлов, М.Ю.* Особенности норм налогового права / М.Ю. Орлов // Финансовое право. 2007. № 2. С. 24.

Как отмечено в Определении Суда Чукотского автономного округа от 9 декабря 2010 г. № 33-241/10[533], способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов являются установленными законом специальными мерами воздействия, стимулирующими надлежащее исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности. Способы обеспечения состоят в возложении на налогоплательщика дополнительной обязанности в случае ненадлежащего исполнения налоговой обязанности.

Правопрекращающие налоговые юридические факты влекут прекращение налогового правоотношения. Прекращение как правовое средство выполняет функции своеобразной гарантии своевременного процесса правового регулирования, что проявляется в прекращении действия правового акта и (или) прекращении соответствующих правоотношений. В праве термин «прекращение» трактуется достаточно широко. Прекращение – это относительно самостоятельное межотраслевое средство в механизме правового регулирования, выполняющее функции специфической оперативной санкции, меры защиты права, особого вида юридического факта, заключительной стадии правоотношения и процессуальной обеспечительной меры, выражающейся в том числе и в прекращении действия правового акта[534].

Обязанность по уплате налога может быть исполнена в добровольном и принудительном порядке (это влечет ее прекращение). Предпочтительным для государства является исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиком добровольно.

Обязанность по уплате налога исполняется самостоятельно налогоплательщиком. Она должна быть исполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога может также быть выполнена досрочно.

---

[533] СПС КонсультантПлюс

[534] См.: *Леонкин, А.А.* Прекращение как объект теоретико-правового исследования / А.А. Леонкин // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2022. № 5 (148). С. 65.

В литературе употребляется также понятие «должное исполнение налоговой обязанности», включающей следующие элементы:

1) исполнение налоговой обязанности налогоплательщиком;

2) самостоятельное исполнение налоговой обязанности[535];

3) своевременное исполнение налоговой обязанности при возможности досрочного исполнения;

4) исполнение налоговой обязанности в полном объеме;

5) исполнение налоговой обязанности в определенной валюте, в наличной и безналичной форме;

6) исполнение налоговой обязанности в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд)[536].

Предмет исполнения обязанности уплаты налога – исключительно деньги[537].

В ст. 44 НК РФ определены обстоятельства, связанные с прекращением обязанности по уплате налога: уплата налога; смерть физического лица-налогоплательщика или объявление его умершим в установленном законом порядке; ликвидация налогоплательщика-организации после проведения всех расчетов с бюджетной системой РФ. Данный перечень обстоятельств является открытым и в качестве иного основания прекращения обязанности по уплате налога чаще всего указывают основания ст. 59 НК РФ – признание задолженности безнадежной ко взысканию[538]. По мнению С.Д. Цыпкина, «списание недоимки по налогу можно считать исключительным способом прекращения налогового обязательства. Перечень случаев, в которых недоимка может быть признана безнадежной ко взысканию, содержится в ст. 59 НК РФ. Например, такими основаниями является завершение процедуры банкротства гражданина, принятия судом акта, по ко-

---

[535] Обязанность по уплате налога в предусмотренных законом случаях за налогоплательщика может быть исполнена иным лицом.

[536] См.: *Сащихина, Т.Ю.* Отдельные элементы понятия «должное исполнение налоговой обязанности» / Т.Ю. Сащихина // Финансовое право. 2007. № 1. С. 18.

[537] См.: *Березова, О.А.* Основания прекращения обязанности по уплате налога: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / О.А. Березова. М., 2003. С. 7.

[538] См.: *Волков, И.А.* О некоторых аспектах прекращения налогово-правовой обязанности / И.А. Волков // Российский юридический журнал. 2022. № 3. С. 110.

торому налоговый орган теряет право взыскания задолженности в связи с истечением срока ее взыскания, и др. Данный перечень является открытым.

Порядок добровольного исполнения обязанности по уплате налога претерпел существенные изменения с 1 января 2023 года. Так, в законодательство о налогах и сборах был введен институт единого налогового счета (ЕНС), в рамках которого для каждого налогоплательщика его налоговые обязательства и произведенные платежи консолидируются в единое сальдо расчетов с бюджетом. Соответствующие изменения внесены в НК РФ ФЗ от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ[539].

Предпосылками для введения ЕНС в законодательство о налогах и сборах послужили, в первую очередь, значительные издержки на операции по уплате налогов, большое количество показателей в платежном документе и ошибки по их заполнению, что приводило к наличию так называемого «технического» долга у налогоплательщика, когда имела место незначительная задолженность по одному налогу и, в то же время, переплата по другому налогу.

Механизм «один плательщик – одно сальдо» применяется в 22 странах и был заимствован российским законодательством о налогах и сборах в силу позитивного зарубежного опыта. В РФ аналогичная система была введена изначально для граждан. По желанию налогоплательщика имущественные налоги можно было платить единым платежом в любое время, а при наступлении срока уплаты 1 декабря сумма автоматически распределялась в соответствии с начислениями. Современные технические возможности ФНС России позволили распространить подобный механизм на все категории налогоплательщиков.

С введением ЕНП упростился порядок исполнения налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов. ЕНП – это средства, которые перечисляют на специальный казначейский счет (единый налоговый счет, ЕНС), чтобы исполнить совокупную обязанность, а также деньги, которые были взысканы с налогоплательщика.

Установлен единый срок уплаты – 28-е число. Все налоги перечисляются одним платежным документом, который содержит только два реквизита: ИНН

[539] СПС КонсультантПлюс.

налогоплательщика и сумму платежа. ЕНП не является авансовым платежом, а представляет собой порядок уплаты налога, объединяющий в себе несколько видов платежей, причем платить раньше срока не обязательно, достаточно внести сумму в срок уплаты.

На 1 января 2023 года у каждого налогоплательщика было сформировано единое сальдо расчетов с бюджетом. Исключается в настоящее время ситуация, когда у одного налогоплательщика имеется одновременно задолженность и переплата по разным платежам. Это обеспечивает экономически обоснованный расчет суммы пеней на общую сумму задолженности перед бюджетной системой РФ.

Если сальдо по ЕНП положительное – то эти средства принадлежат налогоплательщику, которые он может вернуть. Налоговый орган уполномочен направить распоряжение на возврат в Федеральное казначейство не позже следующего дня после поступления заявления от налогоплательщика о возврате.

ЕНП подлежит уплате и через личный кабинет налогоплательщика.

ЕНП распределяется налоговым органом самостоятельно на основании имеющихся у него документов и информации. Сначала погашается недоимка, начиная с налога с более ранним сроком уплаты, затем начисления с текущим сроком уплаты, а после пени, проценты и штрафы.

Если сроки уплаты совпадают, а денежных средств недостаточно для всех начислений, то единый налоговый платеж распределяется пропорционально суммам таких обязательств. На совокупный остаток задолженности налогоплательщик получит один документ взыскания.

В личном кабинете налогоплательщика в режиме онлайн отражена информация о содержании учетной системы: сколько, когда и за что начислили платежей, история операций по каждому налогу, как начисляются пени и т.д. Помимо личного кабинета информация о едином налоговом счете по запросу налогоплательщика может быть представлена по ТКС и на бумажном носителе.

Для своевременного зачисления денежных средств в соответствующий бюджет информация о распределении ЕНП, детализированная по каждому налогу, авансовым платежам, страховым взносам, пени, штрафам, процентам, будет

направлена в Федеральное казначейство по итогам каждого дня, т.е. не позднее дня, следующего за днем уплаты.

Для целостности бюджетов субъектов, своевременного поступления авансовых платежей по налогам и ускорения процесса взыскания в случае их неуплаты для налогоплательщиков введена обязанность представления в налоговые органы уведомления об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам. Уведомление содержит всего пять реквизитов (ИНН, КПП, КБК, ОКТМО, срок уплаты), что в 2,5 раза меньше реквизитов в платежном документе, существовавшем ранее. На основании информации из данного уведомления налоговый орган распределяет ЕНП. Для региональных бюджетов период поступления денежных средств не изменился.

Порядок уплаты налога на доходы физических лиц получил некоторые изменения. Налоговый агент перечисляет НДФЛ не на следующий день после его удержания, а в единый срок уплаты 28-го числа.

Единым платежом уплачиваются налоги, порядок уплаты которых установлен НК РФ. В качестве ЕНП перечисляют: налог на прибыль; НДС; НДФЛ; страховые взносы (исключение – взносы на травматизм); налог на имущество; земельный налог; транспортный налог; акцизы; водный налог; НДПИ; НДД; налог на игорный бизнес; налог при УСН; ЕСХН; налог на специальном налоговом режиме при выполнении соглашений о разделе продукции; налог при АУСН; госпошлину, на которую суд выдал исполнительный документ.

Два сбора можно уплачивать как отдельно, так и в составе ЕНП: сбор за пользование объектами животного мира; сбор за пользование объектами водных биоресурсов; а также налог на профессиональный доход.

Не включаются в ЕНП: налог на доходы физических лиц от деятельности иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность на территории РФ; государственной пошлины, в отношении уплаты, которой судом не выдан исполнительный документ.

До 28-го числа месяца уплачиваются все налоги и взносы на основании одного платежного документа. Перечисленная сумма распределяется для погашения

обязательств с учетом очередности. В первую очередь – недоимка по НДФЛ, начиная с наиболее раннего срока уплаты, после погашения недоимки по НДФЛ – начисления по НДФЛ с текущим сроком уплаты. Далее недоимка по иным налогам, сборам, страховым взносам, начиная с наиболее раннего срока уплаты. После погашения недоимки по всем платежам – начисления по иным налогам, сборам, страховым взносам с текущим сроком уплаты. В последнюю очередь – пени, проценты и штрафы.

Для налогоплательщика сохраняется обязанность предоставления налоговой декларации. Налоговая декларация – это официальное заявление, в которой отражается налог, начисленный за соответствующий период, и раскрываются сведения, на основании которых его рассчитали, в том числе (п. 1 ст. 80 НК РФ): об объектах налогообложения; о полученных доходах и их источниках; о расходах; о налоговой базе; о налоговых льготах и др.

Помимо налоговых деклараций налогоплательщики должны предоставлять в налоговый орган и другие документы: расчеты авансовых платежей по налогу, расчеты по страховым взносам, расчеты НДФЛ, начисленного и удержанного налоговым агентом, и др. (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Организации и ИП должны подавать декларацию по каждому налогу, плательщиком которого они являются (пп. 4, 5 п. 1 ст. 23, п. 1 ст. 80 НК РФ).

Кроме налогоплательщиков декларации подают (п. 12 ст. 80 НК РФ):

– налоговые агенты. Например, они подают декларацию по налогу на прибыль и декларацию по НДС;

– иные лица в случаях, установленных НК РФ. Например, декларацию по НДС подают организации и ИП, которые плательщиками налога не являются, но выставили счет-фактуру с НДС (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Декларацию можно представить в налоговый орган в электронном виде по установленным форматам или в письменном виде по утвержденной форме (п. 3 ст. 80 НК РФ). Декларация в электронной форме подается по ТКС или через личный кабинет налогоплательщика (п. 4 ст. 80 НК РФ). По ТКС налогоплательщик

вправе подать любую декларацию, для которой утвержден соответствующий формат (п. 3 ст. 80 НК РФ).

Исключительно по ТКС обязаны подавать декларацию (п. 3 ст. 80 НК РФ):

– крупнейшие налогоплательщики;

– вновь созданные организации, где работают более 100 человек;

– организации со среднесписочной численностью работников свыше 100 человек за предыдущий календарный год.

Декларацию по НДС нужно подавать в электронной форме. Исключение сделано лишь для некоторых налоговых агентов (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Электронная декларация по НДС в общем случае представляется по ТКС. Плательщики «налога на Google», а также иностранные лица при продаже товаров из ЕАЭС через электронные торговые площадки могут сдавать декларацию через личный кабинет налогоплательщика (п. 3 ст. 11.2, п. 5 ст. 174, п. 8 ст. 174.2, п. 6 ст. 174.3 НК РФ).

Декларацию на бумажном носителе налогоплательщик в налоговый орган может направить по почте или лично сдать в инспекцию. Представить декларацию на бумажном носителе можно, если только в отношении налогоплательщика не установлена обязанность представлять ее в электронной форме.

Декларации и расчеты нужно подавать в налоговую инспекцию по месту учета налогоплательщика (для ИП – по общему правилу по месту жительства) (пп. 4, 5 п. 1 ст. 23, п. 3 ст. 80 НК РФ).

Совокупная обязанность – общая сумма налогов, авансовых платежей, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, которые нужно уплатить на конкретную дату.

На ЕНС учитываются в качестве ЕНП также средства, которые по тем или иным основаниям причитаются налогоплательщику: возмещаемый НДС, проценты на сумму излишне взысканных средств и ряд других сумм.

Сальдо ЕНС на 1 января 2023 года определяла ФНС России. Переплата, по которой пропущен срок возврата, и безнадежная ко взысканию недоимка, числящаяся за налогоплательщиком более трех лет, не учитывается в сальдо.

Периодичность налоговых платежей в свете проведенных изменений остается прежней. Самым существенным образом изменение затронуло НДФЛ. По новым правилам срок его уплаты не привязан к виду выплаты, из которой произвели удержание. Налог, который удержали в период с 23-го числа предыдущего месяца по 22-е число текущего, нужно уплатить не позднее 28-го числа текущего месяца. Исключения – декабрь и январь. В декабре (впервые – в 2023 году) НДФЛ нужно было перечислить дважды: не позднее 28 декабря – налог, удержанный за период с 23 ноября по 22 декабря; не позднее последнего рабочего дня года (в 2023 году – 29 декабря) – налог, удержанный за период с 23 по 31 декабря. Не позднее 28 января перечисляют НДФЛ, удержанный за период с 1 по 22 января.

По налогам, взносам, авансовым платежам, которые платят до подачи декларации либо без нее, нужно подать уведомление об исчисленных суммах. Срок подачи – не позднее 25-го числа месяца уплаты. Форму, порядок заполнения уведомления, а также его электронный формат утвердила ФНС России.

Списание средств с ЕНС производится по установленной законодательством о налогах и сборах процедуре. На основании отчетности, уведомлений, судебных решений и других документов инспекция определит размер совокупной обязанности.

Задолженность подлежит списанию в такой последовательности:

– недоимка (начиная с наиболее раннего момента выявления);

– налоги, авансовые платежи по ним, сборы, взносы (с момента возникновения обязанности по уплате);

– пени;

– проценты;

– штрафы.

Если на ЕНС недостаточно денежных средств, то платеж распределятся пропорционально величине обязательств.

НК РФ определяет также *порядок взыскания задолженности* по ЕНС. Если баланс ЕНС является отрицательным, то налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате задолженности. Если налогоплательщик не ис-

полняет указанное требование, то применяется процедура принудительного исполнения обязанности по уплате налога (осуществляется списание средств со счетов налогоплательщика в банке). Решение о взыскании должно быть размещено в специальном реестре. Налогоплательщику предоставлено право получения информации о состоянии ЕНС. В налоговый орган можно обратиться за получением следующих документов:

– о наличии положительного, отрицательного или нулевого сальдо ЕНС;

– принадлежности денежных средств, перечисленных в качестве ЕНП;

– исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов.

В таких документах содержатся сведения о налоговых юридических фактах, которые могут быть использованы налогоплательщиком в процессе защиты его нарушенного права, при разрешении налогового спора.

По итогам параграфа, таким образом, можно сделать следующий вывод.

Юридические факты по динамическому признаку можно классифицировать на правопорождающие, правоизменяющие и правопрекращающие.

К числу юридических фактов, порождающих возникновение налоговых отношений, принадлежат: нормативный юридический факт; факты регистрационной деятельности налоговых органов; факт появления у налогоплательщика объекта налогообложения.

К числу правоизменяющих юридических фактов относятся: юридические факты отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита; юридические факты в отношениях распоряжения средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета; юридические факты, связанные с различными способами обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

К правопрекращающим юридическим фактам относятся факты: исполнения обязанности по уплате налога – добровольного и принудительного; смерть налогоплательщика – физического лица; ликвидация налогоплательщика-организации, признание недоимки безнадежной ко взысканию и ее списание.

Глава 3. ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ПОНЯТИЕ, ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ЗНАЧЕНИЕ В ЮРИДИЧЕСКОЙ КОНСТРУКЦИИ НАЛОГА

3.1. Понятие и налогово-правовое регулирование объекта налогообложения

Объект налогообложения (налога) является одним из наиболее значимых, но в то же время недостаточно изученных налогово-правовых феноменов.

В форму правоотношения, в том числе в отношение по уплате налога, облечены различные виды общественных отношений. Высокий публичный интерес, имеющий место в налогообложении, порождает потребность детальной регламентации отношений данной сферы. Главным последствием, порождаемым налоговыми юридическими фактами, является возникновение обязанности по уплате налога у налоговообязанного лица. И в этом смысле мы не можем исключать налоговый юридический факт из состава механизма налогово-правового регулирования. Здесь такой механизм представляет собой «нить для бусин». Налоговые юридические факты, являясь основой налогово-правового регулирования, изначально легитимируются в гипотезе налогово-правовой нормы. Реализуясь, они порождают права и обязанности субъектов, объем которых отражен в диспозиции налоговой нормы. Затем они прокладывают «русло» для налогового правоотношения и в завершении, как правило, объективируются в индивидуальном ненормативном акте. Фискальным правовым последствием функционирования всех элементов механизма налогово-правового регулирования является полное и своевременное поступление налогового платежа в казну.

Как справедливо утверждает А.В. Чуркин, в налоговом отношении «не любой факт может стать юридически значимым, порождающим обязанность платить налог, а лишь тот, который свидетельствует о появлении прибыли, возникновении дохода, приобретении имущества, увеличении его стоимости, появлении иного

материального блага как в результате экономической деятельности, так и по другим основаниям»[540].

Анализ взаимосвязи экономического и правового аспектов объекта налогообложения дает нам основание предположить, что экономическое обстоятельство (прибыль, доход, капитал, имущество), облеченное в правовую форму (включение всех этих экономических обстоятельств в перечень объектов налогообложения по отдельным налогам и правовое оформление актами законодательства о налогах и сборах), не просто относится к числу юридических фактов, но является решающим по отношению ко всем прочим налоговым юридическим фактам.

Для исследования понятия и налогово-правового регулирования объекта налогообложения нами будет предпринята попытка не только охарактеризовать и научно осмыслить критерии выбора потенциальных объектов налогообложения, но и провести оценку действующего законодательного определения понятия «объект налогообложения» с позиций теории и правоприменения.

Представляется, что осмысление категории «объект налогообложения» с правовой точки зрения должно осуществляться с учетом достижений экономической теории налогообложения.

Заслуживают внимания немногочисленные работы, которые были посвящены налогово-правовому исследованию объекта налогообложения как самостоятельному правовому явлению.

О.О. Журавлева в 2003 году защитила кандидатскую диссертацию на тему «Объект налога (сбора) как категория налогового права»[541]. В рамках работы автором был проведен анализ объекта налогообложения как самостоятельного элемента закона о налоге, а также были выявлены проблемы, связанные с определением объекта налогообложения в современном законодательстве о налогах и сборах.

---

[540] *Чуркин, А.В.* Объект налогообложения: правовые характеристики: учеб. пособие / А.В. Чуркин. М.: Юрист, 2003. С. 43.

[541] См.: *Журавлева, О.О.* Объект налога (сбора) как категория налогового права: дисс. … канд. юрид. наук / О.О. Журавлева. М., 2003. 210 с.

Также в 2003 году было издано учебное пособие А.В. Чуркина «Объект налогообложения: правовые характеристики»[542]. Ценным с научной точки зрения является освещение А.В. Чуркиным следующих вопросов: правовые характеристики объекта налогообложения и условия законности его установления; закрепление объектов налогообложения в действующем законодательстве о налогах и сборах. Автор также достаточно подробно исследовал отдельные виды объектов налогообложения, такие как имущество, доход, прибыль, реализация товара.

В рамках работы «Юридические презумпции в налоговом праве»[543] Д.М. Щекин обращался к вопросу правовых презумпций при установлении объекта налога. Автор разъясняет главную причину, по которой в актах законодательства о налогах и сборах законодатель может прибегнуть к использованию правовых презумпций при установлении объектов налогообложения, – это сложность самого выявления таких объектов у налогоплательщика.

А.А. Печенкина рассмотрела обязанность по уплате налога в динамике. Ее исследование касается финансово-правовых аспектов возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога. В работе автор уделила пристальное внимание рассмотрению объекта налогообложения. Объект налога трактуется ею как юридический факт, который, в свою очередь, выступает основанием возникновения обязанности по уплате налога. Предмет налога – определенный объект материального мира, по мнению автора, стоит отличать от объекта налогообложения[544].

Заслуживающим внимания является утверждение о том, что «в качестве объекта обложения целесообразно избирать объект, раскрывающий платежный потенциал налогоплательщика». Этот постулат провозглашен в работе «Финансовое право» («Публичные финансы») французским правоведом Полем Мари Год-

---

[542] *Чуркин, А.В.* Объект налогообложения: правовые характеристики: учеб. пособие / А.В. Чуркин. М.: Юрист, 2003. 120 с.

[543] *Щекин, Д.М.* Юридические презумпции в налоговом праве: учебное пособие / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Академический правовой университет, 2002. 252 с.

[544] *Печенкина, А.А.* Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): автореф. дис. … канд. юрид. наук / А.А. Печенкина. Саратов, 2018. 29 с.

ме[545] и дает импульсы к дальнейшему научному исследованию и определению направлений совершенствования и развития налогово-правовых норм об объекте налогообложения в русле выявления платежных способностей налоговообязанного лица.

Представляется, что дальнейшие научные изыскания, касающиеся категории «объект налогообложения», актуальны и важны как в доктринальном, так и в практическом смысле – с точки зрения совершенствования положений законодательства о налогах и сборах и практики налогового правоприменения.

Современное налогообложение подвержено значительным изменениям, вызванным как развитием рыночных отношений, так и кризисными условиями[546]. Объект налогообложения представляет собой некий «фундамент», на котором в последующем строится весь налоговый механизм[547]. В качестве гипотезы можно предположить существование некоторых критериев «верного» выбора объектов налогообложения: доходность (прибыльность) объекта налогообложения, прежде всего, для самого налогоплательщика; отсутствие у налогоплательщика возможности скрыть объект налогообложения от налоговой администрации; преобладание фискального назначения в налогообложении объекта над другими его целями.

Историография объекта налогообложения показывает нам, что подходы к выбору объекта налога, как и критерии справедливости такого выбора, менялись на различных исторических этапах[548]. Однако в этом процессе неизменным было

---

[545] См.: *Годме, П.* Финансовое право: учебник / П. Годме. М.: Прогресс, 1978. 428 с.

[546] См.: Актуальные проблемы финансового права: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Норма: ИНФРА-М, 2022. С. 68.

[547] В литературе категория «налоговый механизм» имеет достаточно широкое понимание. Налоговый механизм – сочетание приемов и способов организации системы налогов и сборов, а также определение направлений налоговой политики государства. См.: *Кересова, М.К.* О сущности налогового механизма / М.К. Кересова // Проблемы современной науки и образования. 2016. № 2. С. 40. Другие авторы пошли еще дальше. Ими в налоговый механизм включаются такие элементы, как налоговое планирование и прогнозирование; налоговое регулирование; налоговый менеджмент; налоговый контроль. См.: *Селюков, М.В.* Направления развития структурных элементов налогового механизма с позиции обеспечения налоговой безопасности региона: дис. … канд. экон. наук / М.В. Селюков. Орел, 2018. С. 27.

[548] Вспомним существовавший в советский период налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан. Его плательщиками были мужчины в возрасте от 25 до 50 лет и женщины в возрасте от 20 до 45 лет, если они не имели детей. Незамужние женщины этот налог не уплачивали. Очевидно, что данный налог первостепенно выполнял демографическую функцию и

одно – государству и власти всегда приходилось принимать решения относительно того, что же нужно (какой объект) обложить налогом.

С.Ю. Витте в работе «Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому величеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 годах»[549] среди требований, предъявляемых к налоговой политике государства, упоминал *фискальное требовани*е, которому должна отвечать налоговая система. С.Ю. Витте уже в свое время отмечал «*беспрерывный рост государственных потребностей*». Налоговая система, в свою очередь, должна обладать свойствами продуктивности и эластичности для обеспечения государства значительными и неизменно прогрессирующими доходами.

С.Ю. Витте также затрагивал вопросы общей теории налогообложения. В частности, он отмечал, что для каждого налога значимым является: *субъект налога*; указание на ту часть имущества, за счет которой будет взиматься налог, иными словами, что является *объектом налога*; а также, по его мнению, должен быть определен *размер платежной обязанности* субъекта, т.е. должна быть обозначена доля, взимаемая с имущества[550].

Самым распространенным способом увеличения налоговых доходов государства[551] до сих пор является повышение налоговых ставок[552]. Помимо повыше-

---

только потом фискальную. См.: 111 терминов налогового права: новый взгляд: научно-практическое издание / [Н.А. Соловьева (рук.) и др.]. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2019. С. 414.

[549] См.: *Витте, С.Ю.* Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому величеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 годах / С.Ю. Витте; предисл. Мст. П. Афанасьева. М.: Издательство Юрайт, 2011. С. 521.

[550] См.: Там же. С. 521.

[551] Увеличить налоговую ставку существующего налога легче, чем вводить новый налог, так как налог уже «прижился», он воспринят налогоплательщиком и проверен с точки зрения правоприменительной практики.

[552] Однако известны и другие тенденции в правовом регулировании системы налогообложения. В Российской Федерации в начале 2000-х годов производились налоговые реформы, «окрашенные» налоговыми послаблениями. Было проведено снижение налоговых ставок, а также произошла отмена некоторых видов налогов, как, например, налога с продаж. Такие изменения в тот период стали возможны благодаря росту налоговых поступлений от налогообложения углеводородов. См.: *Щекин, Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д.М. Щекин; под.ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007. С. 35-36. Интересен анализ эволюции регионального налогообложения за последние годы. Так, в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» были закреплено три обязательных региональных налоговых платежа: налог на имущество предприятий; лесной доход; плата за

ния налоговых ставок уже существующих налогов, рост налоговых доходов государства возможен, как известно, путем введения новых, ранее не существующих налогов[553]. Для введения новых видов налогов, прежде всего, должны быть «обнаружены» новые объекты налогообложения. Такие объекты налога попросту могли ранее не облагаться налогом по каким-то объективным или субъективным причинам, или же эти объекты налога появились недавно.

Отметим, что сами налоги выполняют ряд функций. Так, в работе «Теория налогов» в историческом и современном аспектах описываются различные функции налогов: наполнение казны государства, фискальная, перераспределительная, регулирующая и др. Отмечается также и социальная функция налога, в свете которой государство получает при помощи налогов возможность выполнения своих социальных функций и обеспечения социальных гарантий[554]. В реализации социальной функции налога имеет место проявление интереса всех членов общества[555].

воду, выбираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем. На момент принятия части первой НК РФ, на 31 июля 1998 г., в НК РФ было предусмотрено семь обязательных региональных платежей: налог на имущество организаций; налог на недвижимость; дорожный налог; транспортный налог; налог с продаж; налог на игорный бизнес; региональные лицензионные сборы. На сегодняшний день существует всего три региональных налога: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог. См.: Налоги и сборы в Российской Федерации: учеб. пособие / под ред. А.А. Ялбулганова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 20.

553 Д.Л. Комягин указывает на существующую в правовом регулировании концепцию бюджетного равновесия, согласно которой государство сначала «подсчитывает» все необходимые расходы и только потом «изыскивает» суммы на покрытие этих расходов. Это может быть и новый налог. При таком подходе высоковероятным является ущемление интересов налоговообязанных лиц. См.: *Комягин, Д.Л.* Бюджетное право: учеб. пособие / Д.Л. Комягин; под ред. А.Н. Козырина. М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. С. 57.

554 См.: *Тютюрюков, Н.Н., Тютюрюков, В.Н.* Теория налогов: учебник / Н.Н. Тютюрюков, В.Н. Тютюрюков. М.: Прометей, 2020. С. 33.

555 В последнее время в отечественной литературе, вслед за зарубежными воззрениями, идет речь о формировании социального права – нового самостоятельного вида права, наряду с правом публичным и частным. Разные авторы дают свое «наполнение» социальному праву. Очевидно, что социальное право нельзя отождествлять с социальной функцией государства или с социальной функцией налога. Оно объединяет в себе не только правовые отрасли социального назначения (например, такие как медицинское или трудовое право), но и некоторые правовые нормы и институты отраслей публичного и частного права. Очевидна современная тенденция, в свете которой налоговое право интегрируется в социальное право ввиду появления в нем достаточно большого количества правовых норм с ярко выраженной социальной «окраской». См.: *Сидорова, Е.В.* Комплексное правовое регулирование: учебник для магистров / Е.В. Сидорова. 3-е изд., стер. М.: ЮСТИЦИЯ, 2016. С. 160-161.

Связь функций государства с финансовыми потребностями и, как следствие, с налогообложением прослеживается в следующей правовой позиции Конституционного Суда РФ: Российская Федерация осуществляет социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции, которые материально обеспечиваются взимаемыми с граждан и юридических лиц налогами. Налоги, имеющие, таким образом, публичное предназначение, являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации им указанных публичных функций, а обязанность платить законно установленные налоги и сборы распространяется на всех налогоплательщиков в качестве непосредственного требования Конституции РФ (Постановление КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П)[556]. Таким образом, можно предположить, что взимание налогов – это не только право государства, но и его ***обязанность***.

Функции государства должны выполняться должным образом, что ***требует надлежащего финансового обеспечения***. Экономисты отмечают, что налоги составляют ***преобладающую часть доходов бюджетов*** различных уровней бюджетной системы РФ, осуществляя при этом финансовое воздействие на экономику через расходную часть бюджета[557]. По указанным причинам «обнаружение» новых объектов налогообложения важно для государства в силу перспективы получения дополнительных доходов в казну[558]. Отметим, что законодательство о нало-

---

[556] См.: СПС КонсультантПлюс.

[557] См.: *Черник, Д.Г., Починок, А.П., Морозов, В.Н.* Основы налоговой системы: учебник для вузов / Д.Г. Черник, А.П. Починок, В.Н. Морозов. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. С. 86.

[558] Указание на наличие обязанности (а не права) государства по взиманию налогов в редких случаях обсуждается в литературе и отсутствует в действующем законодательстве РФ. Так, в частности, анализ положений ст. 7 Бюджетного кодекса РФ показывает, что среди бюджетных полномочий Российской Федерации отсутствуют полномочия по взиманию налогов, получению налоговых доходов бюджетов и пр. Да и сам федеральный бюджет определяется через его цель – исполнение расходных обязательств Российской Федерации (ст. 13 БК РФ). Расходные обязательства, в свою очередь, в ст. 6 Бюджетного кодекса РФ определены как обязанности публично-правового образования предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средств из соответствующего бюджета. Думается, что дальнейшее развитие научной мысли в направлении формирования концепции «обязанности государства по взиманию налога» может сформулировать рекомендации по совершенствованию действующего бюджетного законодательства и законодательства о налогах и сборах. В частности, это может способствовать более ответственному подходу государства к формированию налоговой системы, более взвешенным решениям при проведении

гах и сборах не содержит указания на наличие у государства обязанности по взиманию налога – из него только следует право взимания. Примечательно, что Конституционный Суд РФ в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П указал, что *государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества*[559]. Очевидно, что приведенная правовая позиция определяет формальную сторону не только права, но и обязанности государства по взиманию налога. Также можно предположить, что отсутствие правового закрепления обязанности государства по взиманию налога может породить некоторую избирательность при установлении и взимании налога в нарушение принципа всеобщности и равенства налогообложения. Иными словами, справедливым будет утверждение: государство должно взимать налог и должно при этом само руководствоваться принципом всеобщности и равенства налогообложения.

Отметим, что государства всегда «изыскивали» объекты налогообложения (им это было выгодно), но не всегда такие объекты были удачными. К примеру, в XVII веке в Англии существовал *налог на очаги*, который имел сложную форму налогового контроля: налоговый инспектор обходил все дома в целях учета объектов налогообложения. В последующем этот налог был заменен *налогом на окна*. Он взимался при условии, что в доме было более семи окон. Окна удобнее было считать снаружи, и налоговому контролеру не нужно было посещать дома. Очевидно, что приведенные примеры налогов нельзя считать удачными. Иллюстрирует установление неудачного налога способ «ухода» от него: налогоплательщики стали заколачивать окна или строили дома вовсе без окон[560]. С точки зрения современных основ налогообложения приведенные исторические примеры суще-

---

налоговых реформ, отказу от «избирательных» налоговых льгот и вкладу в обеспечение баланса публичных и частных интересов в налоговой сфере.

[559] Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”» // СПС КонсультантПлюс.

[560] См.: *Адамс, Ч.* Влияние налогов на становление цивилизации / Ч. Адамс; пер. с англ. А.А. Столярова и А.А. Резвова. М.; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. С. 318-320.

ствовавших ранее налогов носят *произвольный характер* и *не имеют экономического основания*.

Еще раз обратимся к рассуждениям о выборе объекта налогообложения П. Годме в учебнике «Финансовое право». Он пишет следующее. В качестве объекта обложения необходимо избирать такой объект, который раскрывает платежные возможности гражданина (об этом принципе мы уже говорили выше). Далее он отмечает, что квартирная плата наилучшим образом раскрывает платежные способности, поскольку существует взаимосвязь платежных возможностей субъекта с расходами на квартирную плату[561]. В данном примере имеет место оценка экономического потенциала налогоплательщика, который, по мнению П. Годме, определяет основной вектор выбора удачного объекта налогообложения. Мы можем добавить также, что предложенный французским ученым критерий определения высоких платежных возможностей налогоплательщика в большей степени является косвенным, нежели прямым.

Можно констатировать, что в наши дни в налогово-правовом регулировании обозначен лишь только «фарватер», границы которого не должны быть нарушены при выборе объектов налогообложения. Определение того или иного обстоятельства в качестве объекта налогообложения на законодательном уровне должно отвечать ряду ***принципов***. Так, Ю.А. Крохина отмечает важность принципа экономической обоснованности налога при его установлении. По ее мнению, «не любой факт (событие, действие, состояние) может стать юридическим фактом, порождающим обязанность платить налог, а лишь тот, который свидетельствует о возникновении дохода, получении прибыли, приобретении имущества, увеличении его стоимости, появлении иного материального блага как в результате экономической деятельности налогоплательщика, так и по другим основаниям, не связанным с такой деятельностью (например, наследование, дарение)»[562]. Автор также отмечает, что принцип экономической обоснованности налога следует отличать от принципа экономической целесообразности того или иного налога в финансо-

---

[561] См.: *Годме, П.* Финансовое право: учебник / П. Годме. М.: Прогресс, 1978. С. 396-397.

[562] *Крохина, Ю.А.* Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях КС РФ / Ю.А. Крохина // Налоговед. 2004. № 7. С. 9.

вой системе государства. Принцип экономической целесообразности установления налога является формой проявления налогового суверенитета, когда государство самостоятельно и независимо принимает решение о необходимости введения нового налога.

По мнению И.В. Дементьева, принцип экономического основания налога фиксирует связь налога с экономическим результатом хозяйственной операции, которая трактуется в широком смысле: это может будь прибыль предприятия, доход работника или определенное имущество[563]. И.В. Дементьев раскрывает содержание принципа экономического основания налога путем включения в него трех составляющих:

– налогом могут облагаться только экономические блага – результаты экономической деятельности;

– один экономический результат – один налог;

– налоговая база должна быть соразмерна реальному экономическому результату, достигнутому налогоплательщиком (принцип учета фактической способности к уплате налога)[564].

В качестве вывода можно заключить, что, в самом общем смысле, получение налогоплательщиком экономического результата (материального блага) является юридическим фактом, который порождает возникновение обязанности по уплате налога. О.О. Журавлева определяет обязанность по уплате налога как «конституционно закрепленное и охраняемое законодательством, путем установления правовой ответственности, требование, предъявляемое каждому налогоплательщику и гражданину, связанное с необходимостью его личного участия в финансовом обеспечении интересов других граждан, общества, государства»[565]. Следовательно, часть экономического результата налогоплательщика должна отчуждаться на общие нужды. В этом и состоит главная суть обязанности по уплате

---

[563] См.: *Дементьев, И.В.* Экономическое основание налога: доктринальное содержание и роль в налоговом правоприменении / И.В. Дементьев // Налоговед. 2013. № 7. С. 22.
[564] См.: *Дементьев, И.В.* Экономическое основание налога: доктринальное содержание и роль в налоговом правоприменении / И.В. Дементьев // Налоговед. 2013. № 7. С. 22.
[565] *Журавлева, О.О.* Объект налога (сбора) как категория налогового права: дисс. … канд. юрид. наук / О.О. Журавлева. М., 2003. С. 13.

налога. Таким образом, очевидна прямая связь между появлением у налогоплательщика объекта налогообложения и его обязанностью уплатить налог.

Интересна точка зрения В.М. Зарипова на экономическое основание налога. Автор констатирует: «Ответить на вопрос, что такое экономическое основание налога, – значит выяснить, на каком основании государство считает возможным взимать тот или иной налог»[566]. Он также обращает внимание на экономико-правовое содержание самого налога. Поскольку экономическое основание налога фиксируется конкретной налогово-правовой нормой, содержащейся в п. 3 ст. 3 НК РФ, В.М. Зарипов предлагает также добиться единства в юридическом определении понятия экономического основания налога. В большинстве случаев содержание экономического основания налога раскрывается через экономическую выгоду налогоплательщика. Однако отметим, что это верный, но не единственный критерий экономического основания налога. В качестве рассуждения приведем следующий пример. Гражданин имеет финансовую возможность приобрести, например, дорогую картину. Картина находится в собственности и не предоставляется на выставки владельцем за деньги, она просто обладает художественной ценностью и ценностью для владельца картины. Возникает вопрос об экономическом основании налога на дорогостоящие картины. В приведенном примере экономическое основание само по себе (высокая стоимость картины; финансовая состоятельность владельца картины; вероятные высокие расходы владельца на охрану и содержание картины и др.) не может стать единственным критерием при установлении налога[567].

Джим Лейцель, исследовавший сочетание принципов права и экономики, указывает на появление в праве такого критерия, как *готовность субъекта пла-*

---

[566] *Зарипов, В.М.* Экономическое основание налога: понятие и принцип / В.М. Зарипов // Правоприменение. 2024. Т. 8, № 1. С. 56.

[567] Более того, планируя введение «налога на дорогостоящие картины», законодатель должен, помимо правовой регламентации основной налоговой обязанности по уплате данного налога, обеспечить регулирование так называемых «субсидиарных» или «сопутствующих» отношений, а именно то, каким образом будет осуществляться регистрация и учет дорогостоящих картин, как будут оформляться права владельцев, в какой форме должна представляться налоговая отчетность и др. Действительным экономическим основанием налогообложения в приведенном примере с дорогостоящими картинами является тот случай, когда владелец продал картину по более высокой цене, чем купил ее.

тить[568]. Готовностью платить, вероятно, обладают истинные и при этом очень состоятельные ценители искусства по причине уникальности своих объектов налогообложения и своей собственной исключительности. Отметим, что экономическое основание налога преломляется и через призму размера тех экономических благ, которыми обладает и которые потребляет налогоплательщик[569]. Объективно, что большее экономическое благо должно давать больше дохода публичным фондам. И здесь необходимо указать еще на один экономический принцип – *принцип компенсации.* Изменения в законодательстве (в том числе налоговом) неминуемо приводят к улучшению, если выигрыши победителей превосходят убытки проигравших[570].

В работе Н. Грегори Мэнкью «Принципы микроэкономики» содержится еще один наглядный пример, который можно считать классическим, характеризующий экономическое основание налога. В 1990 году Конгресс США принял закон о новом налоге на предметы роскоши, такие как яхты, частные самолеты, меха, ювелирные изделия и дорогие модели автомобилей. Цель его введения заключалась в увеличении доходов бюджета через налогообложение наиболее обеспеченных американцев. Поскольку только очень богатые люди могут позволить себе приобретать такие экстравагантные вещи, установление налога на покупку пред-

---

[568] См.: *Лейцель, Д.* Принципы права и экономики. Руководство для любознательных / Д. Лейцель; пер. с англ. И. Кушнаревой под науч. ред. М. Одинцовой. М.: Изд-во института Гайдара, 2017. С. 44-45.

[569] С точки зрения затронутой проблемы экономического основания налога представляют научный интерес выводы, которые позволило нам сформулировать содержание статьи С.А. Караганова «Очистительный кризис?»: несправедливость современной экономической системы; современная модель капитализма неоправданно и бесконечно стимулирует потребление; чрезмерное потребление осуществляют богатые люди (и государства); главная современная проблема – загрязнение окружающей среды – является результатом чрезмерного потребления. Следовательно, очевиден главный вывод: налогоплательщики с высоким уровнем дохода должны платить значительно больше и, прежде всего, потому, что, по крайней мере, оказывают значительное отрицательное воздействие на окружающую среду, в которой находятся и все остальные члены общества, но, в свою очередь, осуществляющие меньшее потребление (и загрязнение). Таким образом, богатые должны расходовать больше на общее благо по объективным причинам, как бы «компенсируя» больший вред окружающей среде. См.: *Караганов, С.А.* Очистительный кризис? / С.А. Караганов // Россия в глобальной политике. 2021. Т. 19. № 1 (107). С. 12.

[570] См.: *Меркуло, Н., Медема, С.* Экономическая теория и право: от Познера к постмодернизму и далее / Н. Меркуло, С. Медема; пер. с англ. Т. Шишкиной; науч ред. перевода М. Одинцова. М.: Изд-во Института Гайдара, 2019. С. 55-56.

метов роскоши на первый взгляд воспринимается как логичное. Однако налог возымел обратный эффект. Спрос на яхты эластичен, и может сложиться следующая ситуация: налогоплательщик не покупает яхту, а покупает другой дорогостоящий объект, не облагаемый налогом на роскошь, или вовсе не покупает ничего. Производители яхт, в свою очередь, теряют покупателей. При этом, в отличие от налогоплательщиков, у которых есть возможность принять гибкие решения, они не смогут в кратчайшие сроки переориентировать производство. Мэнкью справедливо заключает: при эластичном спросе и неэластичном предложении налоговое бремя ложится на поставщиков; в качестве одного из последствий введения налога на роскошь можно назвать снижение цен на яхты. Это неблагоприятное последствие также для других групп налогоплательщиков – производителей комплектующих изделий, работников верфей[571]. В нашем государстве также неоднократно обсуждались возможности введения налога на роскошь, но в законодательство о налогах и сборах этот налог так и не был введен[572].

Можно подытожить, что налоговое правоотношение, несмотря на свою экономическую сущность, не всегда должно «воспроизводить» и «фиксировать» те экономические связи, которые лежат в основе налоговых правоотношений. Главной целью права является регулирование общественных (в том числе экономических) отношений. В литературе справедливо отмечается, что зачастую сами существующие экономические теории воспроизводят те положения, которые уже закреплены правом, при этом искажая их[573].

Представляется, что экономическое основание налога – это оценочное понятие. Принимая налоговый закон, государство не должно объяснять и излагать причины его принятия. Установление налога есть суверенное право государства.

---

[571] См.: *Мэнкью, Н.* Принципы микроэкономики / Н. Мэнкью. 2-е изд. СПб.: Питер, 2003. С. 161.
[572] Считается, что налог на роскошь может послужить перераспределению доходов в пользу незащищенных слоев населения и сгладить социальное неравенство. Отмечается также, что при приобретении дорогостоящих («роскошных») вещей средства их обладателей не вовлечены в экономические отношения, что не способствует их развитию. См.: *Дибина, Д.В., Ларина, Т.В.* Перспективы введения налога на роскошь в отношении объектов недвижимости в Российской Федерации / Д.В. Дибина, Т.В. Ларина // Закон и право. 2024. № 5. С. 67.
[573] См.: *Лушников, А.М.* Право и экономика: монография / А.М. Лушников. М.: Проспект, 2019. С. 114.

Целью введения любого налога и, главное, целью установления объекта налогообложения, должна быть фискальная цель. Уравновешивающим фискальные цели фактором в механизме налогообложения выступает принцип правомерных ожиданий, или принцип правовой определенности, который не должен быть декларативным, а должен иметь реальные механизмы реализации[574]. Г.В. Петрова констатирует, что «для каждого вида налога в рамках НК РФ следует искать методы "перевода" современных (прогрессивных и позитивных для общества) экономических и социальных концепций налогообложения на "язык" юридических понятий»[575]. Решающими с точки зрения обеспечения гарантий прав налогоплательщиков являются действенные механизмы изменения и отмены налогово-правовых норм, противоречащих основным началам законодательства о налогах и сборах и другим принципам налогового права, а также широкие возможности защиты прав налогоплательщика.

Е.А. Лопатникова в качестве принципа, на котором базируется налоговое право, выделяет принцип обязательности элементов налогообложения[576]. Суть данного принципа, по ее мнению, состоит в том, что «налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога»[577].

На обязательность всех без исключения элементов налогообложения указывает и Конституционный Суд РФ, который особое внимание в ряду этих элементов отводит объекту налогообложения. Конституционный Суд РФ сформулировал следующую правовую позицию: федеральный законодатель, устанавливая федеральные налоги, определяет как их систему, так и все элементы обложения кон-

---

[574] См.: *Дедов, Д.И.* Юридический метод: [научное эссе] / Д.И. Дедов. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 3.

[575] См.: *Петрова, Г.В.* Общая теория налогового права / Г.В. Петрова. М.: ИД ФКС-ПРЕСС, 2004. С. 43.

[576] Ст. 17 НК РФ дает перечень элементов налогообложения.

[577] См.: *Лопатникова, Е.А.* Реализация принципов налогового права / Е.А. Лопатникова; под ред. И.И. Кучерова. М.: ИД «Юриспруденция», 2012. С. 76-77.

кретным налогом. При этом в первую очередь он должен надлежащим образом определять такой элемент налогообложения, как объект, поскольку именно с наличием объекта налогообложения законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (Определение КС РФ от 12 мая 2005 г. № 167-О)[578]. В отношении каждого налога объект устанавливается только НК РФ (исключение в настоящее время составляет только налог на сверхприбыль). Объект налогообложения не может устанавливаться на региональном и местном уровне.

Представляется, что выделенный Е.А. Лопатниковой принцип обязательности элементов налогообложения является частным и производен от общего принципа *определенности налогообложения*, суть которого была сформулирована еще А. Смитом в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов». Так, А. Смит указывал, что «налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен; срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определенно для плательщика и для всякого другого лица»[579].

Современные ученые также отмечают важность принципа определенности в налогово-правовом регулировании. По мнению А.В. Демина, принцип определенности налогообложения стоит трактовать широко и включать в него целый ряд «взаимосвязанных требований, а именно: точность (ясность) налоговых предписаний; их общедоступность для понимания; разумный баланс абстрактного и конкретного; полнота (отсутствие фрагментации); логическая и системная согласованность (как минимум отсутствие явных противоречий) в регламентации налоговых отношений, где каждая принятая норма должна быть вписана в отраслевую систему правового регулирования (*отраслевое взаимодействие*) и согласована с

---

[578] Определение Конституционного Суда РФ от 12.05.2005 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества “Сотовая компания” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6.

[579] *Смит, А.* Исследование и природе и причинах богатства народов / А. Смит; пер. с англ. СПб.: Азбука, Азбука-Аттикус, 2020. Кн. 4-5. С. 528.

иными нормами отраслей российского и международного права (*межотраслевое взаимодействие*)»[580].

НК РФ трактует определенность налогообложения в качестве основного начала законодательства о налогах и сборах. В п. 6 ст. 3 НК РФ указано, что при установлении налога должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить.

Важным представляется решение вопроса, возможно ли выбрать в качестве объектов двух или более налогов один и тот же объект налогообложения. Однозначного и прямого запрета подобного установления налогов в российском законодательстве о налогах и сборах нет. В ст. 3 НК РФ, в частности, отсутствует принцип или правило, касающееся однократности налогообложения. Лишь в ст. 38 НК РФ содержится норма, согласно которой каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ.

Для сравнения приведем в качестве примера налогово-правовые нормы об однократности налогообложения, содержащиеся в налоговом законодательстве других государств – Республики Беларусь и Республики Казахстан. Так, в п. 1.5 ст. 1 Налогового кодекса Республики Беларусь[581] принцип справедливости трактуется следующим образом: один и тот же объект налогообложения может облагаться одним и тем же налогом у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период. В п. 3 ст. 7 Кодекса Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет[582] также закреплен принцип справедливости налогообложения, имеющий следующее содержание: никто не может быть подвергнут повторному обложению одним и тем же видом налога, одним и

---

[580] *Демин, А.В.* Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. М.: Статут, 2015. С. 23.
[581] СПС КонсультантПлюс.
[582] СПС КонсультантПлюс.

тем же видом платежа в бюджет по одному и тому же объекту обложения за один и тот же период.

Как мы видим, в налоговом законодательстве других государств через однократность налогообложения раскрывается принцип справедливости налогообложения.

Что касается принципа справедливости, то, как и принцип однократности, в российском законодательстве о налогах и сборах он закрепления не получил. Ранее, до принятия НК РФ, в действующем тогда Законе РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы РФ» (недействующая редакция) содержалась ст. 6 «Однократность налогообложения», имеющая следующее содержание: один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения.

Представляется, что в настоящее время законодатель сознательно «обходит» в законодательстве о налогах и сборах прямой запрет многократного налогообложения, сохраняя для себя свободу действий и некоторые перспективы «дублирования» объектов налогообложения. В.Г. Пансков по этому поводу справедливо отмечает, что законодательные и исполнительные органы власти в каждой стране по-своему оценивают роль и значение принципов налогообложения при проведении налоговой политики[583]. Можно предположить, что, не закрепляя законодательно принцип однократности налогообложения, государство не стремится к абсолютной налоговой справедливости[584]. Это подтверждает существующий в философии права постулат: право может быть несправедливым, но от этого смысл его не меняется, поскольку сущность права состоит в том, чтобы быть справедливым[585]. Иными словами, справедливость права попросту презюмируется, и эта презумпция в большинстве случаев неопровержима. Однако аргумент

---

[583] См.: *Пансков, В.Г.* К вопросу об исходных положениях системы налогообложения / В.Г. Пансков // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2018. № 2. С. 102.

[584] Справедливость сродни законности: оба принципа реализуются по заранее определенным правилам. Понятно сформулированное и ставшее известным правило позволяет судить о его справедливости. См.: *Фуллер Лон Р.* Мораль права / Лон Р. Фуллер; пер. с англ. Т. Даниловой под ред. А. Куряева. М.: ИРИСЭН, 2007. С. 190.

[585] См.: *Радбрух, Г.* Философия права / Г. Радбрух, пер. с нем. М.: Междунар. отношения, 2004. С. 16.

справедливости позволяет обеспечить благосклонность населения к увеличению налогового бремени[586].

В науке, напротив, подчеркивается, что принципиальным для современной налоговой системы является то, чтобы налогообложение доходов носило однократный характер, многократное налогообложение дохода или капитала недопустимо[587]. Принцип однократности налогообложения лишь только следует из общего смысла законодательства о налогах и сборах[588]. Многократность налогообложения, противоположная однократности, может иметь два проявления: многократность налогообложения ввиду совпадения объектов налогообложения по национальным налогам; международное двойное налогообложение, когда один и тот же объект облагается налогом согласно нормам российского налогового права и нормам налогового права иностранного государства[589].

В результате отметим, что в настоящее время не представляется возможным даже с теоретической точки зрения дать точный перечень критериев, применимых при выборе объекта налогообложения. Очевидно, что этот перечень будет меняться в зависимости от политической и экономической ситуации, интеграции государства в международные экономические отношения, уровня благосостояния населения и т.д. Невозможно также предложить законодателю какие-либо четкие рекомендации относительно критериев выбора объектов налогообложения в налогово-правовых нормах. Думается, что такой выбор должен осуществляться с учетом содержания всех принципов, которые закреплены в ст. 3 НК РФ. Главную роль в ряду этих принципов играют три принципа в совокупности: принцип эко-

---

[586] См.: *Глуховски, Я.* Справедливость в налоговом праве: теоретические предложения и аппликационные возможности / Я. Глуховски // Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. Вып. 1, Современные проблемы финансового и налогового права стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2010. С. 167.

[587] См.: *Франк, Ф.К.* Формирование правового механизма реализации общих принципов налогового права / Ф.К. Франк // Законодательство и экономика. 2004. № 9. С. 30.

[588] См.: *Тютин, Д.В.* Однократность налогообложения – спорный принцип российского налогового права / Д.В. Тютин // Налоговед. 2013. № 9. С. 21.

[589] Проблема многократного (двойного) налогообложения решается при помощи заключения соглашений об избежании двойного налогообложения, а также при помощи других способов. См.: *Сапрыкина, И.А.* «Мягкое право» в системе регулирования международных налоговых отношений / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. 2024. № 188. С. 39-45.

номического основания налога, принцип определенности налогообложения, принцип однократности (справедливости) налогообложения. В литературе ранее уже было замечено, что нарушение какого-либо одного из принципов налогового права затрагивает всю систему принципов в целом[590], особенно если речь идет о таком важном элементе закона о налоге, как его объект.

Обратимся теперь непосредственно к существующему понятию объекта налогообложения, его научному и практическому значению, а также экономическому и правовому содержанию.

Считается, что объект налогообложения и строгие требования, предъявляемые к юридической конструкции налога, относятся к числу неотъемлемых атрибутов только современного налогово-правового регулирования. Однако в качестве примера можно привести множество работ, посвященных истории налогообложения, в которых авторы рассматривают налогообложение в различные исторические периоды и приводят разнообразные исторические примеры налогов[591]. Анализ этих работ наводит нас на главную мысль: государство и власть всегда стремились к созданию наиболее совершенных форм налогообложения с учетом существующих исторических реалий.

Бытует мнение, что в советский период налогообложение не имело должного уровня развития и подавлялось командной системой. Однако стоит обратить внимание на достаточно развернутое правовое обеспечение налогов коммунисти-

---

[590] См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. 3-е изд., испр. и доп. М.: Норма, 2007. С. 62.

[591] См.: *Шитов, В.Н.* История финансов России: учебное пособие / В.Н. Шитов. М.: КНОРУС, 2011. 160 с.; *Пушкарева, В.М.* История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В.М. Пушкарева. М.: Финансы и статистика, 2003. 256 с.; *Бельский, К.С.* Финансовое право / К.С. Бельский. М.: Юрист, 1994. 208 с.; *Алиев, Х.Б., Абдулгамидов, А.М., Алиев, М.Б.* Теория и история налогообложения: учеб. пособие / Х.Б. Алиев, А.М. Абдулгамидов, М.Б. Алиев. М.: Вузовский учебник, 2008. 240 с.; *Захаров, В.Н., Петров, Ю.А., Шацилло, М.К.* История налогов в России. IX – начало XX в. / В.Н. Захаров, Ю.А. Петров, М.К. Шацилло. М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2006. 296 с.; *Толкушкин, А.В.* История налогов в России / А.В. Толкушкин. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. 480 с.; *Ушак, Н.В.* Теория и история налогообложения: учеб. пособие / Н.В. Ушак. М.: КНОРУС, 2009. 366 с.; *Ялбулганов, А.А.* О финансовых законах в доктрине науки финансового права имперского периода / А.А. Ялбулганов // Научные труды по финансовому праву: современные проблемы финансового правотворчества и источников (форм) финансового права. Материалы Второй международной научно-теоретической конференции «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 20 октября 2012 г.). Алматы: ТОО «Налоговый эксперт», 2012. Вып. 2. С. 257-259.

ческого времени, а также на работы выдающихся ученых-финансоведов, актуальные и в наши дни.

Доходы бюджетов в советское время, как и сейчас, классифицировались на налоговые и неналоговые. В учебнике по финансовому праву 1974 года говорится, что налоговому методу свойственно установление государством в финансово-правовых актах обязательных, безвозмездных и безвозвратных платежей, подлежащих мобилизации в бюджет в установленных размерах и в обозначенные сроки. Налоговый метод реализуется через свойственные ему юридические конструкции, в структуре которых можно выделить субъект и объект обложения, единицу обложения, налоговую ставку, а также предусмотренный налогом необлагаемый минимум[592].

Е.А. Ровинский, характеризуя финансово-правовое отношение и описывая финансово-правовую норму, особое внимание обращал на содержание такой важной ее составляющей, как гипотеза. Правильное формулирование именно гипотезы нормы финансового права, по мнению автора, способно обеспечить надлежащее правовое регулирование. В гипотезе фиксируются, к примеру, факты прибыли, наличие полученного дохода или каких-либо видов имущества[593]. Как видно, здесь пристальное внимание уделяется юридическому оформлению оснований возникновения финансового правоотношения – различным фактам хозяйственной деятельности налоговообязанного лица.

С.Д. Цыпкин в свое время также обращал внимание на обязательность определения всех элементов налога и указывал на особую значимость обстоятельств возникновения обязанностей уплаты. Советский ученый-финансовед смог выявить два актуальных и в настоящее время признака налогового правоотношения: его существование только в форме правоотношения и при наличии соответствующего закона о налоге[594].

---

[592] См.: Советское финансовое право. М.: Юрид. лит., 1974. С. 187.

[593] См.: *Ровинский, Е.А.* Основные вопросы теории советского финансового права: монография / Е.А. Ровинский. 2-е изд., стер. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 112-113. Монография Е.А. Ровинского впервые была опубликована в 1960 году.

[594] См.: *Цыпкин, С.Д.* Избранные труды по финансовому праву: [монография] / С.Д. Цыпкин; [сост. М.Ф. Ивлиева]. М.: Статут, 2021. С. 34.

Приведенные выше примеры воззрений ученых-финансоведов советского периода демонстрируют пристальное внимание к содержанию налоговых законов, преемственности и приверженности сложившейся практике конструирования законов о налоге. Примечателен также тот факт, что каких-то элементов конструкции советских налогов могло недоставать, за исключением объекта налогообложения. Разногласий относительно его обязательности не возникало[595].

С философской точки зрения объект характеризуется во взаимосвязи с субъектом. В философии «под субъектом разумеется существо, одаренное сознанием и волей. Субъекту противопоставляется объект как внешний предмет, предмет познания и деятельности субъекта»[596]. Объект определяется как «то, на что направлена активность субъекта»[597]. Когда речь идет об общем понятии объекта, он представляет собой явление или предмет, на который направлена деятельность. Применение философского подхода к пониманию объекта налогообложения позволяет более глубоко анализировать его сущность и взаимосвязь с экономической, юридической и социальной системами общества.

---

[595] В советский период налоги рассматривались в качестве финансового рычага. Существовали следующие виды налогов: налог на прибыль, налог с оборота, налог с продаж, налог на экспорт и импорт, налог на фонд оплаты труда колхозников, налог на прирост средств, направленных на потребление, налог на доходы. Очевидно, что налоги различались в зависимости от объекта налогообложения. Перечисленные виды налогов показывают нам разнообразие видов объектов налогообложения, которые были актуальны для советского периода. См.: Государственные финансы: учеб. пособие для студентов экон. вузов и фак. / В.М. Федосов, Л.Д. Буряк, Д.Д. Бутаков и др.; под ред. В.М. Федосова, С.Я. Огородника и В.Н. Суторминой. Киев: Лыбидь, 1991. С. 84. Примечательной также была налоговая реформа 1930 года, которая преследовала цель развития системы платежей предприятий в бюджет. Выстраивание новой налоговой системы государство проводило, отталкиваясь от анализа объектов существующих тогда налогов предприятий. См.: *Александров, А.М.* Финансы социализма / А.М. Александров. М.: Финансы, 1965. С. 114-119. Приведем еще один интересный исторический пример налогообложения советского периода. Считалось, что акцизы – это пережиток времени. Он не подходит для советской налоговой системы. Но вместе с тем сохранялись такие перспективные объекты налога, которые являлись предметами роскоши и товарами, потребление которых ограничивалось по социальным мотивам (алкогольные напитки и табачные изделия). Здесь вместо налога в тот исторический период использовалась надбавка к цене товара. См.: *Сабанти, Б.М.* Учение о финансах в советской науке: учеб. пособие / Б.М. Сабанти. Л.: ЛФЭИ, 1986. С. 74.

[596] Краткий философский словарь / под ред. М. Разенталя и П. Юдина. М.: Гос. изд-во полит. лит., 1954. С. 578.

[597] *Соловьева, А.В.* Общее и особенное (специальное) при регулировании налоговых правоотношений / А.В. Соловьева // Соотношение публичного и частного в правовом регулировании финансовых и смежных экономических отношений: материалы Международной научно-практической конференции. М.: РАП, 2012.

Именно такое философское определение объекта, отражающее его неразрывную связь с субъектом права, и должно быть свойственно для научного описания объекта налогообложения. Сам по себе, не будучи связанным с определенным субъектом, объект налогово-правового значения не имеет.

Существует легальное (законодательное) и доктринальное определение[598] объекта налогообложения. Исследование дефиниции (definition – точное указание, определение) объекта налогообложения важно потому, что именно на налоговых юридических фактах, «примыкающих» к объекту налогообложения, завязано центральное налоговое правоотношение – правоотношение по уплате налога. Важна, таким образом, законодательная четкость указанной дефиниции[599], а также ее правоприменительные последствия. Дефиниция должна обладать свойствами внутренней и внешней гармонии, т.е. иметь оптимальное содержательное наполнение, а также обладать связью с остальными статьями нормативно-правового акта[600]. Норма-дефиниция должна иметь обобщенный характер и излагаться в абстрактном виде[601].

В теории права дефинитивные нормы обособляются в качестве самостоятельного вида правовых норм[602]. Они содержат в себе самые разные виды определений, которые используются в нормативно-правовых актах[603]. Дефиниции также представляются в качестве одного из основных способов формирования содержания нормативно-правового акта, т.е. как один из приемов юридической техники,

---

[598] Доктринальных определений объекта налогообложения в настоящее время большое множество.

[599] Нечеткие и не имеющие однозначного толкования дефиниции могут повлечь как «репутационные», так и имущественные последствия. Это понижение уровня доверия налогоплательщика к действующему законодательству и государству в целом, недополучение бюджетами налоговых доходов и др. См.: *Карасев, М.* Субъективные и неоднозначные дефиниции в Налоговом кодексе Российской Федерации / М. Карасев //Финансовое право. 2004. № 1. С. 46-51.

[600] См.: *Миронова, Е.А.* Правовые дефиниции и правовое дефинирование / Е.А. Миронова // Огарёв-Online. 2015. № 16 (57).

[601] См.: *Дудырин, Д.С.* Требования к правовой дефиниции / Д.С. Дудырин // Огарёв-Online. 2015. № 16 (57).

[602] Их можно отнести к числу нетипичных нормативных предписаний в налоговом праве. См.: *Сапрыкина, И.А.* Нетипичные нормативные предписания в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. 2019. № 5 (131). С. 31-35.

[603] См.: *Сорокин, В.В.* Теория права и государства: учебник / В.В. Сорокин. М.: Проспект, 2023. С. 316.

позволяющих осуществлять организацию нормативного материала[604]. Не существует какого-либо четкого законодательного перечня требований, предъявляемых к формулированию дефиниций[605]. Главная цель введения в систему законодательства дефиниций – это определение употребляемых в праве понятий.

Римские юристы утверждали, что «любое определение несет в себе опасность». Для дефиниции важно обеспечить единство внутренней сущности и тех словесных контуров, при помощи которых очерчивается описываемое явление. При отсутствии такого единства имеет место искажающее действие дефиниции в правовом регулировании. Дефиниции должны объединять в себе специальные признаки и сущностные особенности понятия. Наиболее распространенной является точка зрения, в соответствии с которой имеют место два способа формулирования дефиниций. Для первого способа, или классического определения, свойственны черты *родового признака* и *видового отличия*. Дефиниции, кроме того, могут конструироваться в виде казуального перечня. Как справедливо отмечает Т.В. Губаева, «казуальные перечни, особенно громоздкие, удобны не всегда, их недостаток – приблизительность, причем на это нередко указывает сама словесная формула с элементами *и другие*, а также *иные*»[606]. При формулировании дефиниции в каждом конкретном случае законодатель должен добиваться удобства ее формы (использование родового признака и видового отличия или казуального перечня) и избегать при этом перспективы нестабильности той нормы права, в которой воплощена дефиниция, а также разнонаправленной практики правоприменения по ней.

В НК РФ объекту налогообложения посвящена глава 7. Его определение содержится в ст. 38 НК РФ: объект налогообложения – реализация товаров (работ,

---

[604] См.: *Кашанина, Т.В.* Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2007. 512 с.
[605] В праве выделяют различные виды дефиниций: легальные (законные) и дефиниции, представляющие собой логическую операцию (см.: *Ушакова, Л.Н.* Дефиниции как нетипичное правовое средство законодательной техники / Л.Н. Ушакова // Ленинградский юридический журнал. 2008. № 1. С. 187-196), аналитические и синтетические дефиниции (см.: *Парфенов, А.В.* Синтетическая законодательная дефиниция как особая юридическая конструкция / А.В. Парфенов // Юридическая техника. 2013. № 7 (ч. 2). С. 572-578).
[606] *Губаева, Т.В.* Язык и право. Искусство владения словом в профессиональной юридической деятельности / Т.В. Губаева. М.: Норма, 2007. С. 69.

услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Наиболее демонстративной является характеристика дефиниции «объект налогообложения», приведенная в следующей таблице.

Таблица

Содержание дефиниции «объект налогообложения»

Составляющие объекта налогообложения	
Экономическая	Юридическая
товары работы услуги имущество прибыль доход расход и др.	Обстоятельство, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога

Анализ таблицы показывает, что законодатель, определяя объект налогообложения, прибегает к простому перечислению обстоятельств, которые порождают необходимость уплаты налога[607]. Отметим, что имеют место объективные сложности в формулировании дефиниции «объект налогообложения»[608].

И все-таки определение понятия требует некоторых обобщений, характерных для перечисляемых явлений. В частности, такие обобщенные понятия объекта налогообложения содержатся в нормативных актах о налогах других госу-

[607] Такой способ конструирования правовых дефиниций создает перспективу возможных споров в случае появления каких-либо объектов налогообложения в конструкциях отдельных налогов, и при этом их невключение в общий перечень налогооблагаемых видов объектов в составе общей дефиниции объекта налога.

[608] См.: *Орлов, М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учеб. пособие / М.Ю. Орлов. М.: Издательский дом «Городец», 2009. С. 109.

дарств. В соответствии с п. 1 ст. 28 Налогового кодекса Республики Беларусь[609] объектами налогообложения признаются обстоятельства, с наличием которых у плательщиков Налоговый кодекс, другие законы Республики Беларусь и (или) акты Президента Республики Беларусь либо решения местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов) связывают возникновение налогового обязательства. Статья 58 Налогового кодекса Республики Казахстан[610] разделяет понятия объекта налогообложения и объекта, связанного с налогообложением. Объектом налогообложения является имущество и действие, с наличием и (или) на основании которых у налогоплательщика возникает налоговое обязательство. Объектом, связанным с налогообложением, является имущество, использование которого и (или) действие, совершение которого влияет на возникновение у налогоплательщика налогового обязательства[611]. Таким образом, в приведенных примерах обобщенной категорией, характеризующей объект налога, выступает определенное обстоятельство, т.е. юридический факт. В современной отечественной теории налогового права определение объекта налогообложения как юридического факта, который в соответствии с налоговым законом обусловливает обязанность по уплате налога, в большинстве случаев возражений не встречает.

Объектом налогообложения служит фактическое основание экономического характера, с которым законодательство связывает возникновение обязанности по уплате налога[612]. Среди элементов налога объект является центральным. Вместе с тем сохраняется неоднозначность толкования его экономического и юридического содержания, а также правоприменительного и доктринального подхода к данной категории. В литературе отмечается также оценочный подход законодателя к

---

[609] См.: Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19.12.2002 № 166-З. URL: https://nalog.gov.by/tax_code/?ysclid=mh6uedwenl102051326

[610] См.: Налоговый Кодекс Республики Казахстан от 18.07.2025 № 214-VIIIЗРК. URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214

[611] Приведенная в качестве примера дефиниция объекта налогообложения прямо связывает объект налогообложения и возникновение налогового обязательства.

[612] См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 128.

определению понятия «объект налогообложения»[613]. Объект налогообложения – это юридический факт или совокупность юридических фактов (юридический состав), с которым связано возникновение обязанности у налогоплательщика уплатить налог[614]. По мнению Д.А. Смирнова, в юридической науке не существует единого понятия объекта налогообложения. Ученый утверждает, что объект налогообложения – это прежде всего явление материального мира[615]. Данный подход подчеркивает важность экономической сущности объекта налогообложения. Это означает, что налогообложение – не просто юридическая абстракция, а реальное средство воздействия на экономику. Поэтому, чтобы налоговая система была эффективной и справедливой, объект должен быть четко определен в законе, а также отражать экономическую реальность. По мнению С.Г. Пепеляева, объект налогообложения – это юридический факт (действие, событие, состояние), опосредующий налоговое обязательство (например, оборот товаров (работ, услуг), ввоз товаров на территорию государства, владение имуществом, получение дохода) или фактическое основание экономического характера, а законодательство о налогах и сборах является обязательным при возникновении таких обязательств[616].

Изложенные мнения различных ученых подчеркивают многогранность понятия объекта налогообложения, его ключевую роль в налоговом праве и необходимость его четкого определения для обеспечения законности и справедливости налогообложения.

С экономической точки зрения объектами налогообложения являются доходы (прибыль), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности налогоплательщиков, операции с ценными бумагами, пользование природными ресурсами, имущество юридических и физических лиц, объем продаж, передача

---

[613] См.: *Бабаян, З.М.* К вопросу о понимании объекта налогообложения / З.М. Бабаян // Правовая политика и правовая жизнь. 2019. № 1. С. 107.

[614] См.: Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 105.

[615] Цит. по: *Воскресенская, Е.В.* О правовой дефиниции российского налогового права «Объект налогообложения» и его соотношении со смежными категориями / Е.В. Воскресенская // Ленинградский юридический журнал. 2017. № 1. С. 158.

[616] См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2020. С. 127-130.

имущества, добавленная стоимость продукции, работ и услуг и другие объекты[617]. Экономисты, таким образом, дают достаточно широкое определение объекта налогообложения, включая в него максимальное количество видов имущества и экономических операций, подлежащих налогообложению.

Возможность признания определенного явления объектом налога зависит от того, обладает ли избранное явление материального мира способностью быть измеренным в количественных единицах – стоимостном или физическом выражении. При отсутствии количественного признака у избранного явления не создается условий для образования налоговой базы – элемента налоговой модели, напрямую связанного с количественными показателями облагаемого объекта и предопределяющего величину итоговой суммы налога.

Необходимо разделить между собой понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения», так как существует потребность вычленить среди прочих сходных предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает налоговые последствия. Термин «предмет налогообложения» обозначает фактические признаки (не юридические), которые обосновывают взимание соответствующего налога. Например, объектом налога на землю признается право собственности на земельный участок, а не земельный участок непосредственно (он – предмет налогообложения). Земельный участок – предмет материального мира – не порождает никаких налоговых последствий. Эти последствия обусловлены определенным состоянием субъекта по отношению к предмету налогообложения, в данном случае – собственности.

Таким образом, предмет налогообложения можно определить как имеющий стоимостную, физическую или количественную характеристики предмет материального мира, который может повлечь обязанность по уплате налога, в случае если по отношению к нему субъект находится в определенном юридическом состоянии. При наличии этого юридического состояния возникает объект налога – тот

---

[617] См.: *Черник, Д.Г., Починок, А.П., Морозов, В.Н.* Основы налоговой системы: учебник для вузов / Д.Г. Черник, А.П. Починок, В.Н. Морозов. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. С. 188.

самый элемент юридической конструкции налога, который и служит правовым основанием для его уплаты.

Объект налогообложения практически связан с уплатой налога. Важно учитывать, что в конечном счете именно он лежит в основе определения стоимостной формы налоговой обязанности. К примеру, по итогам налогового периода оказалось, что плательщик налога на прибыль не получил прибыли за отчетный период, следовательно, объекта налогообложения у него нет, но императивное регулирование отношений по поводу исполнения налоговой обязанности (объекта налоговых правоотношений) было, есть и будет, хотя и сведется к регулированию отношений по налоговому учету и отчетности.

К сожалению, НК РФ не проводит различия между предметом и объектом налогообложения[618]. Объект налогообложения отражает правовую связь между предметом налога и носителем налогового бремени. И.И. Кучеров считает, что определение объекта налогообложения является наиболее важным именно для юридической конструкции налога[619]. Объект налогообложения имеет, таким образом, правовую, а не материальную природу.

Стоит отметить, что в правовом контексте значение объекта налогообложения гораздо шире, чем просто его характеристика в качестве юридического факта, влекущего возникновение налогового правоотношения. Объект налогообложения «завязывает на себе» весь фактический состав отдельного налога.

Налог уплачивается на регулярной систематической основе, в течение всего периода, пока у налогоплательщика наличествует объект налога, сама же обязанность по уплате налога возникает с появлением объекта налогообложения.

Объект налогообложения в сущности своей порождает обязанность налогообязанного лица по уплате налога и конституирует право государства на взимание налога как реализацию предусмотренных в налоговом законодательстве полномочий. Наличие объекта налогообложения дает властному субъекту право требования уплаты налога.

---

[618] См.: *Апель, А.Л.* Основы налогового права / А.Л. Апель. 2-е изд. СПб.: Питер, 2003. С. 24.

[619] См.: *Кучеров, И.И.* Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): монография / И.И. Кучеров. М.: ЗАО «ЮрИнфор®», 2009. С. 301.

По итогам данного параграфа представляется возможным сформулировать следующие выводы.

Объект налогообложения – популярное направление научного исследования в финансовом праве. Оно предполагает сочетание в себе философских, политических, экономических и правовых аспектов.

В целях совершенствования основ налогово-правового регулирования важным является сочетание экономического и юридического параметров исследования объекта налогообложения.

Объект налогообложения – неотъемлемый элемент юридической конструкции каждого вида налогов современной налоговой системы РФ, причем он является центральным, «завязывающим на себе» все остальные элементы налогообложения.

Существует легальная и многочисленные доктринальные дефиниции объекта налогообложения. В налоговом законодательстве не разграничиваются понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения». Предмет налогообложения характеризует тот материальный объект, который составляет вещественную «плоть» объекта налогообложения. Без правовой связи предмета налогообложения с налоговообязанным лицом не может возникнуть объекта налогообложения. Иными словами, в объекте налогообложения проявляется правовая связь субъекта налога и предмета налога.

Закрепленная в ст. 38 НК РФ дефиниция объекта налогообложения не отвечает всем правилам дефинирования и формулирования юридических определений. Она обладает высокой степенью казуистичности, содержит нарушения правил применения родовых признаков и видовых отличий в закреплении понятий. Главная цель четкого и правильного дефинирования объекта налогообложения – предотвращение правоприменительной нестабильности данной нормы. Предлагается введение в налоговое законодательство более точного определения *объекта налогообложения как обстоятельства, с наличием или на основании которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога.*

Объект налогообложения относится к числу налоговых юридических фактов. Главным последствием, порождаемым налоговыми юридическими фактами – объектами налогообложения, является возникновение обязанности по уплате налога у налоговообязанного лица. Связь экономического и правового в составе объекта налогообложения показывает, что экономическое обстоятельство (прибыль, доход, капитал, имущество), облеченное в правовую форму (включение всех этих экономических обстоятельств в перечень объектов налогообложения по отдельным налогам), и правовое оформление актами законодательства о налогах и сборах дает нам основание утверждать, что объект налогообложения не просто относится к числу юридических фактов, но и является решающим среди всех остальных налоговых юридических фактов.

Увеличение налоговых доходов государства возможно не только при повышении ставок существующих налогов, но и при помощи «поиска» новых, ранее не введенных в законодательство о налогах и сборах объектов налогообложения с тем дополнением, что недопустимо получение материального блага и имущественной выгоды в налоговой юрисдикции государства без справедливого отчисления части полученного в пользу государства. «Новые» объекты налогообложения могут вводиться в законодательство о налогах и сборах с учетом положений ст. 3 НК РФ, решающим из которых является принцип всеобщности и равенства налогообложения.

3.2. Значение объекта налогообложения в юридической конструкции налога и его виды

Объект налогообложения представляет собой такой вид юридического факта, который свойственен именно налоговому праву, смоделирован исключительно в целях налогообложения. «Налоговое право, в свою очередь, описывает логику справедливости налогообложения вплоть до мельчайших подробностей»[620].

[620] *Леруа, М.* Социология налога: пер. с фр. / М. Леруа. М.: Дело и Сервис, 2006. С. 14.

В предыдущем параграфе настоящей главы мы отмечали важность для государства «обнаружения» потенциальных «высокодоходных» объектов налогообложения, а также пришли к выводу, что такое выявление должно осуществляться не только в целях получения дополнительных налоговых доходов, но в первую очередь в целях реализации принципа всеобщности и равенства налогообложения[621]. Отметим также, что один только объект налогообложения не способен обеспечить весь налогово-правовой механизм. Необходима правовая связь объекта с налогооблагаемым субъектом, а также совокупность приемов, позволяющих обратить часть полученных в связи с объектом благ в обязательных налоговый платеж. Задача такой трансформации разрешается при помощи введения в налоговое законодательство юридической конструкции налога.

Отношения, урегулированные нормами налогового права, являются сложными и многоуровневыми, что обусловливается их экономическим характером и преобладанием имущественной составляющей в объекте. По указанным причинам для налогово-правового регулирования подходящим способом правовых установлений выступают юридические конструкции[622].

Юридические конструкции играют важную роль в правовом регулировании и, как справедливо отмечает Т.В. Кашанина, «целью установления юридических конструкций является сведение воедино нормативных положений и основных решений, связанных с тем или иным конкретным вопросом, областью деятельно-

---

[621] Анализ действующего законодательства показывает, что граждане и юридические лица наделены ограниченным субъективным правом относительно объектов общего пользования, которые находятся в публичной собственности. Думается, что такое право может возникнуть, как минимум, по двум основаниям: в силу отношений гражданства или уплаты налога в казну государства, в котором находится субъект. См. подробнее: *Винницкий, А.В.* Публичная собственность / А.В. Винницкий. М.: Статут, 2013. С. 421. Также в качестве признака самого налога в литературе обозначается его социальная обусловленность. Так, налог является ограничением права собственности, с одной стороны, и уплачивается в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, с другой стороны. В процессе налогообложения происходит обезличивание всех поступающих налоговых платежей и, в последующем, их распределение и расходование осуществляется по усмотрению суверена. Таким образом, каждый налогоплательщик участвует в финансировании общих, социальных благ. См. подробнее: *Винницкий, Д.В.* Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис / Д.В. Винницкий. М.: Издательство НОРМА, 2002. С. 36-37.

[622] См.: *Сапрыкина, И.А.* Исполнение обязанности по уплате налога: отдельные аспекты трансформации юридической конструкции / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. 2025. № 205. С. 14.

сти или правовой проблемой»[623]. Существование юридических конструкций как определенного комплекса правовых норм в налоговом праве вполне оправданно. Представляется, что в данной сфере правового регулирования единичная правовая норма не способна обеспечить надлежащий регуляторный эффект. Именно юридическая конструкция представляет собой способ организации нормативного материала, который, как правило, предполагает взаимодействие между юридическими фактами и правами и обязанностями субъектов[624]. Верно заключает А.В. Демин, что юридическая конструкция сводится к тому, что в налоговом праве существует «главная норма», вокруг которой консолидируется определенная группа субсидиарных, вспомогательных норм. И только действие такой группы норм в совокупности способно обеспечить надлежащий правовой результат[625].

Примерами юридических конструкций в налоговом праве[626] является юридическая конструкция налога, конструкция налогового правоотношения, а также юридическая конструкция исполнения обязанности по уплате налога[627]. М.Н. Садчиков указывает также и на другие конструкции в налоговом праве – «юридическая конструкция элементов налогообложения, юридическая конструкция налоговой обязанности, а также юридические конструкции различных специальных налоговых режимов»[628].

---

[623] *Кашанина, Т.В.* Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2007. С. 178.

[624] См.: Юридическая техника правового порядка: учебное пособие / под ред. А.В. Аверина, В.С. Плотникова, Е.В. Свинина. М.: Проспект, 2025. С. 46.

[625] См.: *Демин, А.В.* Общая теория налогово-правовых норм: монография / А.В. Демин. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2013. С. 97-115.

[626] Юридические конструкции по методам правового регулирования подразделяются на юридические конструкции публичного права и юридические конструкции частного права. В финансовом праве выделяют публичные конструкции прямых налогов и косвенных налогов. См.: *Сапун, В.А.* Юридическая конструкция как правовое средство юридической техники / В.А. Сапун // Юридическая техника. 2013. № 7 (ч. 2). С. 678. По мнению автора, такие конструкции подтверждают публичную сущность финансового права.

[627] К юридическим конструкциям в налоговом праве в полной мере можно отнести и конструкцию налогового обязательства – более узким по сравнению с налоговым правоотношением понятием.

[628] *Садчиков, М.Н.* Юридические конструкции в налоговом праве / М.Н. Садчиков // Юридическая техника. 2013. № 7 (ч. 2). С. 668.

Как указал КС РФ[629], налоги, имеющие публичное предназначение, являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации им публичных функций, ввиду чего юридическая конструкция налога относится к числу центральных в налоговом праве.

Ведущей в группе норм, регламентирующих исполнение обязанности по уплате налога, является норма п. 1 ст. 23 НК РФ, закрепляющая обязанность налогоплательщика уплачивать налоги. Первостепенное значение приведенной нормы не вызывает сомнений – будучи провозглашенной в Конституции РФ, она была интегрирована в налоговое законодательство, а сама налоговая обязанность, без сомнения, составляет основу налогово-правового регулирования. Данной «генеральной» норме права сопутствуют нормы: регламентирующие порядок исчисления налога (исчисляет налог налогоплательщик самостоятельно или налоговый орган), касающиеся представления налогоплательщиком налоговой декларации, касающиеся срока исполнения обязанности по уплате налога, способов исполнения обязанности по уплате налога и др.

Юридическая конструкция представляет собой один из распространенных приемов правотворческой техники. К исследованию юридических конструкций обращался А.Ф. Черданцев[630]. Он понимал юридическую конструкцию как модель урегулированных правом общественных отношений, служащую методом познания права и общественных отношений, урегулированных им. Правоприменительная практика, зачастую аккумулируясь, получает выходы в правовую теорию. Т.В. Кашанина указывает также, что юридическая конструкция обладает и противоположным свойством – это образец положительного воздействия правовой науки на

---

[629] Определение Конституционного Суда РФ от 08.11.2005 № 438-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб открытого акционерного общества “Уфимский нефтеперерабатывающий завод”, открытого акционерного общества “Ново-Уфимский нефтеперерабатывающий завод”, открытого акционерного общества “Уфанефтехим”, открытого акционерного общества “Акционерная нефтяная компания "Башнефть"” и открытого акционерного общества “Уфаоргсинтез” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим пункта 1 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

[630] См.: *Черданцев, А.Ф.* Юридические конструкции, их роль в науке и практике / А.Ф. Черданцев // Правоведение. 1972. № 3. С. 12-19.

юридическую практику[631]. В правотворческой технике юридические конструкции используются для облегчения исследования и анализа явлений права. Юридическая конструкция – это создаваемая с помощью абстрактного мышления модель общественного отношения (его типовая схема), элементы которой жестко увязаны между собой[632]. Юридическая конструкция обладает рядом признаков: 1) предметом обобщения в юридической конструкции являются разнородные явления; 2) обобщение различных сложных явлений осуществляется по их внутреннему строению или структуре; 3) в юридической конструкции помимо элементов, ее составляющих, находят отражение связи между этими элементами различных явлений юридических фактов или общественных отношений; 4) юридическая конструкция объединяет не любые, а только аналогичные юридические факты; 5) связь между элементами юридической конструкции всегда носит жесткий характер; отсутствие какого-либо элемента лишает первоначальных свойств конструкцию в целом.

Можно выделить и другие виды признаков юридических конструкций: это институциональные образования правовой действительности; они имеют характерные черты, которые могут быть представлены как их инструментальные свойства; юридические конструкции отличаются публичностью, обозримостью, что придает им характер институциональности; они способны решать задачи различного уровня, реально используются в практической деятельности, т.к. имеют материальное продолжение в объективной действительности в виде различного рода правовых форм и установлений[633]. Таким образом, юридическая конструкция – это системно-структурное построение правового материала на основе обобщений, присущих сходным ситуациям, действиям, поведению и т.д.

Юридические конструкции отдельных налогов подвергались неоднократному научному исследованию. Пожалуй, к числу наиболее ранних в современном

---

631 См.: *Кашанина, Т.В.* Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2007. С. 178.

632 См.: *Кашанина, Т.В.* Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2007. С. 178.

633 См.: *Сапун, В.А.* Юридическая конструкция как правовое средство юридической техники / В.А. Сапун // Юридическая техника. 2013. № 7 (ч. 2). С. 676-679.

налоговом праве РФ исследований юридической конструкции налога относится работа С.Г. Пепеляева «Подоходный налог – принципы и структура»[634]. Впервые отдельный вид налогового платежа рассматривался с точки зрения внутренней структуры налога. С.Г. Пепеляев обращался к вопросам субъекта и объекта подоходного налога, льгот по подоходному налогу, методам налогообложения, порядку исчисления и уплаты налога. Как отмечает сам автор, настоящая работа посвящена одному платежу, общим принципам налогообложения доходов граждан и их воплощению в нормативно-правовых актах и подоходном налоге[635].

В.Н. Ивановой дано понятие «юридическая конструкция налога» через совокупность двух аспектов:

1) это модель, которая используется законодателем при установлении конкретных налогов. Ее содержание раскрывается через совокупность правовых норм части первой НК РФ и является относительно неизменным;

2) это совокупность элементов, которые законодатель использует при конструировании конкретного налога, закрепляя специфические характеристики этих элементов в нормах отдельных глав второй части НК РФ, региональных законах и решениях муниципальных образований о налогах[636]. В.Н. Иванова выделяет в конструкции налога четыре модели: 1) модель юридического фактического состава; 2) модель субъекта налогообложения с его видовыми характеристиками; 3) модель налоговой обязанности; 4) модель ответственности налогоплательщика. Как отмечает автор, каждая модель состоит из совокупности взаимосвязанных элементов и выполняет свою функциональную нагрузку в конструкции налога[637].

---

634 *Пепеляев, С.Г.* Подоходный налог – принципы и структура / С.Г. Пепеляев. М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 88 с.

635 См.: *Пепеляев, С.Г.* Подоходный налог – принципы и структура / С.Г. Пепеляев. М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1993. С. 4.

636 См.: *Иванова, В.Н.* Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / В.Н. Иванова. Воронеж, 2010. С. 8.

637 См.: *Иванова, В.Н.* Модель юридического фактического состава в конструкции налога / В.Н. Иванова // Российский юридический журнал. 2008. № 5. С. 86.

Элементы налога отражают его социально-экономическую сущность, которая определяет условия налогообложения, организацию, порядок исчисления и изъятия налога[638].

Юридическая конструкция налога имеет важное практическое значение и дает общую методику исчисления налога, которая включает следующие этапы:

1) уточнение налоговообязанного лица (налогоплательщика, субъекта налога);

2) определение и уточнение налоговых льгот, предусмотренных для данного субъекта;

3) уточнение объекта налогообложения, который облагается налогом и с которого субъект должен уплатить налог;

4) расчет налоговой базы по итогам налогового периода;

5) уточнение источника налога – дохода субъекта налогообложения, с которого подлежит исчисление налога с учетом льготного налогообложения;

6) уточнение налоговой ставки – величины налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы на каждый вид налога;

7) уточнение периода налогового платежа;

8) исчисление суммы уплачиваемого налогоплательщиком налога;

9) исчисление общей суммы налогов со всех видов налогов за отчетный период[639].

Применение в налоговом законодательстве приема юридической конструкции нацелено, главным образом, на реализацию закрепленного в ст. 3 НК РФ принципа определенности налогообложения. Определенность налогообложения служит прежде всего реализации прав налогоплательщика. Требование определенности налогообложения в общем смысле сводится к тому, что в каждом случае установления налога необходимо определить все элементы налогообложения. Элементы налогообложения – это категория, которой оперирует законодательство

---

[638] См.: *Александров, И.М.* Налоговые системы России и зарубежных стран / И.М. Александров. М.: Беротор-Пресс, 2002. С. 11-12.

[639] См.: *Александров, И.М.* Налоговые системы России и зарубежных стран / И.М. Александров. М.: Беротор-Пресс, 2002. С. 46-47.

о налогах и сборах. В свою очередь, она является составным звеном более широкого понятия «юридическая конструкция налога», которое в законодательстве о налогах и сборах не употребляется и является доктринальным. И.И. Кучеров отмечает, что «термин «юридическая конструкция» применительно к налогам и сборам представляется вполне уместным, поскольку возложение на физических лиц и на организации обязанностей по участию в формировании бюджета предполагает определение их в нормативных правовых актах при установлении и введении налоговых платежей посредством использования приемов юридической техники»[640]. И.И. Кучеров предлагает следующее определение юридической конструкции налога и сбора. Юридическая конструкция налога и сбора – есть средство юридической техники, используемое при построении нормативного материала, некая универсальная модель, элементы которой подлежат законодательному определению при установлении и введении конкретных налоговых платежей[641]. М.Ю. Березин отмечает, что в п. 1 ст. 17 НК РФ приведен закрытый перечень узловых элементов, содержание которых в обязательном порядке подлежит раскрытию при формировании в законе полноценной конструктивной модели разрабатываемого налога. М.Ю. Березин не согласен с использованием термина «элемент налогообложения», так как считает более оправданным применение категории «элемент налога» как составной части механизма налога, что четко отражает его конкретность в связи с жесткой привязкой каждого элемента к индивидуально определенному налогу, а не к налогообложению как общему процессу[642].

С точки зрения ст. 17 НК РФ юридическая конструкция налога обобщает в качестве составных компонентов *налогоплательщика* и *элементы налогообложения*, которые являются решающими в процессе установления налога. Перечень элементов налогообложения также закреплен в ст. 17 НК РФ, это: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы.

---

[640] *Кучеров, И.И.* Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): монография / И.И. Кучеров. М.: ЗАО «ЮрИнфоР®», 2009. С. 225.
[641] См.: Там же. С. 227.
[642] См.: *Березин, М.Ю.* Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры / М.Ю. Березин. М.: Волтерс Клувер, 2006. С. 170.

Отмечается, что объект налогообложения играет решающую роль в ряду элементов налогообложения. Именно появление объекта налогообложения приводит к возникновению отношений по поводу уплаты налогов, в которых управомоченному лицу – государству принадлежит право требовать уплаты налога, а обязанному субъекту – налогоплательщику навязывается обязанность произвести налоговый платеж[643].

Как мы отмечали ранее, объект налогообложения представляет собой единство экономического содержания и юридической формы, аккумуляцию которых законодатель использует при дефинировании понятия «объект налогообложения» в ст. 38 НК РФ. Экономическое содержание и юридическая форма объекта налогообложения не являются полностью идентичными, в силу чего в доктрине применяется термин «предмет налога», «предмет налогообложения».

Термин «предмет налогового обложения» означает фактические признаки (не юридические), которые обосновывают взимание соответствующего налога. Например, объектом налога на землю признается право собственности на земельный участок, а не земельный участок непосредственно (он – предмет налогообложения). Земельный участок – предмет материального мира – не порождает никаких налоговых последствий. Эти последствия порождает определенное состояние субъекта по отношению к предмету налогообложения, в данном случае – собственность[644].

Различие объекта и предмета налогообложения наиболее рельефно просматривается в налогах на имущество. Однако и при налогообложении доходов эти понятия различаются. Доход может быть получен в различных формах (денежные средства в национальной и иностранной валюте, имущество, безвозмездные услуги и пр.). Неучет этих форм приводит к использованию различных лазеек для уклонения от налогообложения[645].

---

[643] См.: *Орлов, М.Ю.* Десять лекций о налоговом праве России: учеб. пособие / М.Ю. Орлов. М.: Издательский Дом «Городец», 2009. С. 110.

[644] См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев групп, 2020. С. 128.

[645] См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев групп, 2020. С. 129.

Предмет налогообложения переводит родовую категорию объекта налогообложения в плоскость налогового правоприменения. В некоторых случаях понятие «объект налогообложения» и «предмет налогообложения» отождествляются. Предмет налогообложения определяется конкретными признаками, особенностями и характеристиками, тогда как объект представляет собой итоговое, обобщенное понятие.

Можно выделить главную особенность предмета налогообложения: внешнее благо не может быть предметом налога, поскольку предмет налога предусматривает определенную упорядоченность и систему отношений между людьми на различных уровнях, поэтому блага, выступающие за рамками имущественных или правовых отношений, не могут быть предметом налога. Объект налогообложения может быть представлен не одним, а группой предметов налога.

Объект налогообложения, таким образом, связан с экономической деятельностью налогоплательщика. Экономическая деятельность, в свою очередь, взаимосвязана с производством, распределением, обменом и потреблением продуктов (работ, услуг) и материальных благ. Центры экономических интересов в рыночной экономике формируются вокруг получения дохода, использования имущества и осуществления операций, обычных для делового оборота. Таким образом, к объектам налогообложения относятся: получение доходов и прибыли, смешанного дохода, имущества, других видов экономической выгоды; получение (производство), (оприходование) продукции, товаров, другого имущества и имущественных прав; реализация, передача товаров (работ, услуг), имущества, имущественных прав, других благ; пользование предметами, земельными участками, другими объектами природы в производственных и личных целях пользователя с учетом установленных законом ограничений; добыча полезных ископаемых, рыбный промысел и другое пользование природными ресурсами; другие виды экономической деятельности и операции, включая игорный бизнес, предметы роскоши, покупку валюты, вывоз капитала и др.[646]

---

[646] См.: *Бунько, В.А.* Объект налогообложения как экономическое понятие и рекомендации к его применению / В.А. Бунько // Финансы, денежное обращение и кредит. 2015. № 9 (130). С. 71-72.

Отметим, что в последнее время в РФ вводятся новые налоги, и, следовательно, законодателем определяются ранее не известные объекты налогообложения. С 1 января 2025 года введен новый туристический налог[647]. Объект налогообложения туристического налога – оказание услуг по предоставлению мест для временного проживания физических лиц в средствах размещения, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности или на ином законном основании, расположенных на территории муниципального образования. ФЗ от 24 ноября 1996 г. № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в РФ»[648] дает понятия классифицированных средств размещения – имущественный комплекс, включающий в себя здание или часть здания, помещение, оборудование и иное имущество и используемый для временного размещения и обеспечения временного проживания физических лиц; классификация гостиниц – отнесение гостиниц к определенным категориям, установленным положением о классификации гостиниц, на основании оценки соответствия гостиниц и предоставляемых в них гостиничных услуг установленным требованиям[649]. Бланкетная норма, содержащаяся в НК РФ, содержит отсылку к положениям ФЗ «Об основах туристской деятельности в РФ», в свою очередь, устанавливающего понятие «средства размещения», которое будет определять предмет туристического налога. Отмечается, что существующий достаточно короткий промежуток туристический налог уже требует законодательной корректировки, так как может повлечь уменьшение внутреннего потока туристов[650].

---

[647] Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2024. № 29 (ч. III). ст. 4105.

[648] Федеральный закон от 24.11.1996 № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 49. ст. 5441.

[649] См.: *Полинская, М.В., Кокурхаева, Р.М.-В., Мусостова, Д.Ш.* Туристический налог: механизм, реализация, перспективы / М.В. Полинская, Р.М.-В. Кокурхаева, Д.Ш. Мусостова // Вестник Академии знаний. 2025. № 2 (67). С. 811.

[650] См.: *Вербицкая, А.В., Вербицкая, Н.О., Конов, А.А.* Туристический налог в России: перспективы совершенствования механизма налогообложения для сохранения объемов турпотоков / А.В. Вербицкая, Н.О. Вербицкая, А.А. Конов // Правовой порядок и правовые ценности. 2025. № 3 (3). С. 48-53.

Объектом налогообложения земельного налога в соответствии со ст. 389 НК РФ признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования. Земельные участки подлежат постановке на кадастровый учет. Государственный кадастровый учет заключается во внесении записей ЕГРН относительно различных объектов недвижимости. В реестр вносятся первичные и вторичные данные объекта. К первичным данным относятся основные характеристики объекта: его тип, уникальный кадастровый номер, дата регистрации, размеры территории и детальное описание расположения границ. Ко вторичным данным относятся данные о владельцах, категории участка земли, его официальном адресе, оценочной кадастровой стоимости, времени последней оценки и прочие важные сведения[651].

ВС РФ при разрешении споров, возникающих в сфере обложения земельным налогом, указывает, что к объектам обложения земельным налогом нужно учитывать, что, если имущество, находящееся на спорных земельных участках, фактически (непосредственно) не используется в деятельности по разработке, изготовлению, хранению и утилизации оружия массового поражения, производству атомной энергии, переработке радиоактивных и других представляющих повышенную опасность техногенного характера материалов, военных и иных объектов, такие земельные участки не могут быть исключены из объектов обложения земельным налогом (Определения ВС РФ от 13 июня 2017 г. № 309-КГ17-6180 по делу № А76-11080-2016, от 5 ноября 2019 г. № 309-ЭС19-19034 по делу № А60-30162/2018, от 29 марта 2022 г. № 306-ЭС22-2404 по делу № А49-675/2021 и др.).

Для определения суммы налога, которую нужно уплатить в бюджет, одного объекта налогообложения недостаточно. Для этого необходимо, основываясь на положениях налогового законодательства, скорректировать количественные характеристики объекта налогообложения. Объект налогообложения в рамках юридического состава налога обладает взаимосвязью с налоговой базой, определение понятия которой содержится в ст. 53 НК РФ. Налоговая база представляет собой

---

[651] См.: *Крюкова, Е.В., Гуляева, Е.В., Митякина, М.Н.* Государственный кадастровый учет земель: проблемы и перспективы / Е.В. Крюкова, Е.В. Гуляева, М.Н. Митякина // Epomen. Global. 2025. С. 47-48.

стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Сформулированы также доктринальные определения налоговой базы. Налоговая база количественно выражает предмет налогообложения.

Налоговая база относится к числу обязательных элементов налога и должна устанавливаться НК РФ независимо от вида налога. Налоговая база вместе с тем индивидуальна. К примеру, в рамках одной налоговой юрисдикции не должны взиматься налоговые платежи, имеющие одинаковые объекты налогообложения или, тем более, совпадающие налоговые базы.

Так, при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды (ст. 210 НК РФ). По налогу на имущество организаций налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (ст. 375 НК РФ).

Главная функция налоговой базы – выразить объект налогообложения количественно, то есть его измерить. Для этого требуется выделить параметр, который будет положен в основу измерения объекта налогообложения. Но налоговая база – не просто параметр, а параметр, выраженный в определенных единицах налогообложения.

Налоговую базу составляет только та часть объекта налога, к которой по закону применяется налоговая ставка. Например, объектом обложения налогом на прибыль является прибыль предприятия. Но налоговую базу составит не вся полученная в налоговом периоде прибыль, а лишь так называемая налогооблагаемая прибыль, которая может быть или больше или меньше суммы полученной предприятием прибыли. В частности, полученная прибыль для целей налогообложения в соответствии с российским законодательством должна быть увеличена на сумму сверхнормативных расходов на представительские цели, на служебные командировки и др. Одновременно сумма полученной прибыли может быть уменьшена на произведенные предприятием какие-либо расходы, например, на благотворительные цели.

Налоговая база обеспечивает исчисляемость и исчисление (путем применения к ней налоговой ставки) налога, является средством исчисления налогового платежа, однако при этом не порождая собственно обязанности исчислить налог (эту «роль» выполняет объект налога).

В налоговой практике существуют два метода расчета налоговой базы: кассовый и накопительный. Кассовый метод предполагает, что для расчета налоговой базы берутся только реально полученные доходы и произведенные расходы. Накопительный метод учитывает только момент возникновения имущественных прав и обязательств. В данном случае доходами признаются суммы, право на получение которых появилось в отчетном периоде. При этом не имеет значения факт получения денег.

По общему правилу налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Остальные налогоплательщики – физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц сведений о суммах выплаченных им доходов, об объектах налогообложения, а также данных собственного учета полученных доходов, объектов налогообложения, осуществляемого по произвольным формам.

В некоторых случаях налоговые органы исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе имеющихся у них данных, используя расчетный метод. Указанное положение находится в системной связи с нормами ст. 52 НК РФ.

Наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового

контроля в целях реализации основанных на Конституции РФ и законах общеправовых принципов налогообложения – всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени. Допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обусловливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Поэтому сам по себе расчетный путь исчисления налогов, при обоснованном его применении, не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков.

На основе расчетного метода по аналогии должна учитываться налоговая база, а не сумма налогов. Это обусловлено тем, что презюмироваться может вероятный юридический факт. Юридическим фактом является объект налогообложения в его количественном, стоимостном и т.д. выражении, т.е. налоговая база. Сумма налога представляет собой юридическое обязательство налогоплательщика по совершению определенного действия. Юридическая обязанность по совершению определенного действия презюмироваться не может, она может быть следствием презюмируемого юридического факта (налоговой базы, определенной по аналогии).

Законодательство о налогах и сборах в некоторых случаях содержит бланкетные нормы, в соответствии с которыми налоговая база по тому или иному налогу определяется в соответствии со специальным законодательством. В соответствии со ст. 380 НК РФ, например, налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельного участка, определяемая в соответствии с земельным законодательством. Для определения кадастровой стоимости земельного участка проводится государственная кадастровая оценка земель, правила проведения которой регулируются Постановлением Правительства от 8 апреля 2000 г. № 316 «Об утверждении Правил проведения государственной кадастровой оценки земель»[652]. Такая оценка основывается на классификации земель по целевому назначению и виду их функционального использования.

---

[652] СПС КонсультантПлюс.

В правоприменительной практике имеют место случаи расширительного толкования норм, регламентирующих порядок определения налоговой базы по отдельным налогам. Пункт 2 ст. 154 НК РФ устанавливает, что суммы субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы РФ в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость не учитываются.

В одном из судебных дел рассматривался вопрос о соответствии условий реализации услуг по авиаперевозкам требованиям пункта 2 ст. 154 Налогового кодекса РФ и правомерности невключения в налогооблагаемую базу субсидий, полученных из регионального и местного бюджетов.

С учетом установленных по делу обстоятельств арбитражные суды пришли к выводам о недоказанности налогоплательщиком применения при осуществлении полетов государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным категориям потребителей в соответствии с законодательством, отсутствии оснований для невключения полученных из бюджета средств, обоснованности доначисления инспекцией спорных налогов и отсутствии оснований для удовлетворения заявленных требований.

В рассмотренном деле арбитражный суд проверил законность решения налоговой инспекции, проанализировав природу спорных денежных средств и возникших правоотношений в их системной связи с действующим в проверяемый период региональным законодательством о государственном регулировании тарифов на авиаперевозки.

Ошибки органов государственной власти при осуществлении бюджетного процесса не может приводить к ухудшению положения хозяйствующих субъектов.

Арбитражные суды, рассматривая конкретное дело, расширительно толковали норму пункта 2 статьи 154 НК РФ. В частности, было признано обязательным наличие доказательств согласования цен на авиаперевозки. В итоге выявление механизма государственного регулирования тарифов на законодательном

уровне субъекта РФ и применение названной нормы поставлены в зависимость от факта согласования или несогласования тарифов с уполномоченным органом.

Большинство предметов налогообложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах налогообложения. Для измерения объекта налогообложения первоначально необходимо избрать какую-либо физическую характеристику, какой-либо параметр измерения из множества возможных, т.е. определить масштаб налога. При этом налоговую базу нельзя рассматривать как часть предмета налогообложения. Налоговая база необходима для исчисления налога[653]. Налоговая база по своему содержанию является объектом налогообложения, скорректированным и подготовленным к применению налоговой ставки, исчислению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Налоговая база необходима именно для исчисления налога, но не является обстоятельством, порождающим налоговую обязанность налогоплательщика, т.е. объектом налогообложения. Налоговая база учитывает специфический характер каждого платежа налогового характера.

Большинству объектов налогообложения свойственен длящийся характер и протяженность во времени, в связи с чем объект налога обладает взаимосвязью с налоговым периодом. Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов с учетом особенностей, установленных настоящей статьей. Связь объекта налога и налогового периода отражена в следующей судебной правовой позиции. Объект налогообложения как совокупность налогозначимых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода. Он формируется применительно не к отдельным финансово-хозяйственным операциям или иным имеющим значение для налогообложения фактам, а к совокупности соответствующих операций (фактов), совершенных (имеющих место) в течение налогового

[653] См.: Налоговое право: курс лекций: учеб. пособие для бакалавров / под ред. С.Г. Пепеляева, А.В. Ема. М.: Статут, 2022. С. 22.

периода. Это означает, что возникновение обязанности уплаты налога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы, а не начислением последнего дня срока, в течение которого соответствующий налог должен быть исчислен и уплачен. Моментом возникновения обязанности уплаты налога является день окончания налогового периода, а не день представления налоговой декларации или день окончания срока уплаты налога (Постановление арбитражного суда Московской области от 14 июня 2023 г. по делу № Ф40-22891/21[654]). Таким образом, объект налогообложения оказывает влияние на налоговый период, а налоговый период, в свою очередь, дает временные рамки для объекта налогообложения и налоговой базы.

Ставка налога признается элементом налога. Легальное определение налоговой ставки дано в ст. 53 НК РФ. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговую ставку называют еще нормой налогового обложения. Значение слова «ставка» в финансовом смысле – норма взимания налога с какого-либо объекта финансового обложения. Даже в советское время налогообложение осуществлялось по установленным законом ставкам. Ученые того исторического периода определяли ставку налога как размер налога на каждую единицу обложения. Признавалась необходимость установления различных видов налоговых ставок.

В современных условиях налоговую ставку можно охарактеризовать как важный элемент налоговой политики государства. Повышение ставок налогов относится к числу тенденций развития российского налогового права и может считаться отрицательным наряду с введением новых видов налогов.

Современной системе налогообложения также знакомо подразделение налоговых ставок на виды. Это объясняется особенностями объекта налогообложения и способом определения налоговой базы по каждому налогу.

Налоговые ставки бывают *адвалорными* (начисляемыми в процентах к стоимости облагаемых товаров); *специфическими* (начисляемыми в установленном

[654] СПС КонсультантПлюс.

размере за единицу облагаемых товаров); *комбинированными*, сочетающими оба названных вида.

Существует и другая классификация налоговых ставок:

Пропорциональные ставки устанавливаются в едином проценте к объекту обложения (имущество, прибыль, товары, услуги).

Прогрессивные ставки увеличиваются по мере роста размера налогооблагаемой базы. Используются два способа прогрессивного обложения:

– простая прогрессия – возросшая ставка применяется ко всему объекту обложения;

– сложная прогрессия – предусматривает разделение доходов на части (ступени), каждая из которых облагается по своей ставке.

Регрессивные ставки уменьшаются по мере роста налогооблагаемой базы.

При смешанном налогообложении для одной части доходов используется прогрессивный (регрессивный) метод, для другой – пропорциональный.

В юридической литературе представлены и иные группы налоговых ставок.

В зависимости от способа определения суммы налога (по методу установления):

– равные, когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога (например, налог на благоустройство территории);

– твердые, когда на каждую единицу налогообложения определен зафиксированный размер налога (например, 70 коп. за 1 кв. м. площади);

– процентные, когда с каждого рубля предусмотрен определенный процент налогового обязательства.

В зависимости от степени изменяемости ставок налога ставки подразделяются на:

– общие;

– повышенные;

– пониженные (например, при общей ставке НДС 22 % предусмотрена и пониженная ставка – 10 %).

В зависимости от содержания ставки подразделяются на:

– маргинальные, которые непосредственно даны в нормативном акте о налоге;

– фактические, определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе;

– экономические, определяемые как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных НК РФ.

В реальной действительности имели место случаи установления так называемых «средних» ставок. Этот вопрос рассматривался КС РФ. Заявитель в жалобе в КС РФ отразил, что средняя ставка, установленная в Законе Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 г. «О плате за землю в 1995 году», выше, чем это допускается федеральным законодательством. Представители Законодательного собрания Санкт-Петербурга и мэр Санкт-Петербурга опровергли этот довод и указали, что средняя ставка установлена в соответствии с требованиями федерального законодательства, но при этом они приводили разные варианты расчета средней ставки. Например, был предложен такой вариант: вся сумма собранного в Санкт-Петербурге налога делится на площадь земель, облагаемых налогом, и таким образом выводится средняя ставка. Предлагались и другие варианты, различные нюансы: должны ли учитываться только облагаемые земли или вообще все земли, должны ли приниматься во внимание льготы и т.д.

Такой подход к определению средней ставки абсолютно неправомерен. Установление средней ставки – это способ ограничения федеральным законодателем полномочий законодателя субъекта Федерации и органов местного самоуправления по отношению к налогам. Налог не может быть установлен произвольно.

Помимо рассмотренных видов налоговых ставок в литературе встречается понятие *«эффективная налоговая ставка».* Так, Международный налоговый

глоссарий указывает, что при расчете эффективной налоговой ставки учитывается не только установленная налоговая ставка, но и иные аспекты налоговой системы, которые определяют сумму налога, подлежащую уплате, а эффективная налоговая ставка, в свою очередь, определяет реальное, экономическое налоговое бремя.

Объект налогообложения может «уравновешивать» налоговое бремя налогоплательщиков, но в то же время и сам может быть подвержен влиянию налоговых льгот, вплоть до полного покрытия объекта налогообложения налоговой льготой. Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Налоговые льготы играют ключевую роль в поддержке малого и среднего бизнеса, позволяя снизить налоговую нагрузку и высвободить ресурсы для развития и инвестиций[655]. Согласно правовой позиции, сформулированной КС РФ, вплоть до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества может быть уменьшен минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества для целей применения освобождения от налогообложения дохода, возникающего вследствие продажи физическим лицом объекта недвижимого имущества[656]. Как отметил КС РФ, с учетом того что получателями налоговых доходов от НДФЛ (в пределах определенных бюджетным законодательством нормативов) являются бюджеты субъектов РФ и бюджеты муниципальных образований, федеральный законодатель предоставил субъектам РФ возможность распоряжаться соответствующими доходами, в частности посредством сокращения минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества. Такой подход к правовому регулированию отношений по льготному

---

[655] См.: *Аблезова, Е.А., Огибенина, А.А., Собенин, М.А., Калинская, М.В.* Налоговые льготы и их эффективное использование / Е.А. Аблезова, А.А. Огибенина, М.А. Собенин, М.В. Калинская // Инновационная экономика: информация, аналитика, прогнозы. 2025. № 4. С. 81.

[656] Определением от 12 ноября 2024 года № 2964-О Конституционный Суд проанализировал положения подпункта 1 пункта 6 статьи 217.1 Налогового кодекса Российской Федерации // СПС КонсультантПлюс.

налогообложению, способствующий в том числе усилению адресности предоставления льготы по НДФЛ, сам по себе не может расцениваться как несовместимый с требованиями Конституции РФ. Вытекающая из оспариваемого законоположения возможность различий в правовом регулировании минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества в целях освобождения от уплаты НДФЛ в субъектах РФ, приводящая, в частности, к тому, что физическое лицо – собственник объекта недвижимого имущества, расположенного на территории одного субъекта РФ, в котором предусмотрено снижение такого срока, проживающий и состоящий на учете в качестве налогоплательщика на территории другого субъекта РФ, где подобное снижение срока не предусмотрено, не может претендовать на данную льготу, сама по себе не свидетельствует о дискриминационном характере такой льготы и нарушении принципа всеобщности и равенства налогообложения.

Объект налогообложения влияет на юридическую конструкцию специальных налоговых режимов. Наряду с общим налоговым режимом НК РФ предоставляет налогоплательщику право перейти на систему налогообложения в виде специального налогового режима. В соответствии с п. 7 ст. 12 НК РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применение указанных специальных налоговых режимов.

Специальный налоговый режим – это особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода, применяемый в случаях и в порядке, установленных НК РФ[657].

---

[657] См.: *Горина, Г.А., Косов, М.Е.* Специальные налоговые режимы: учеб. пособие / Г.А. Горина, М.Е. Косов, М., 2011. С. 3. Включение в НК РФ специальных налоговых режимов связано с решением ряда вопросов, возникающих в связи с необходимостью создания более благоприятного налогового климата, а также формирование прозрачных условий хозяйственной деятельности тех предпринимателей, контроль за деятельностью которых является сложным и малоэффективным. При помощи установления специальных налоговых режимов решаются приоритетные государственные задачи, например, такие, как: стимулирование развития отечественного сельского хозяйства; развитие малого и среднего бизнеса; привлечение иностранных инвесторов для разработки низкорентабельных и убыточных месторождений полезных ископаемых, от ко-

К числу специальных налоговых режимов относятся:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

4) патентная система налогообложения;

5) налог на профессиональный доход;

6) автоматизированная упрощенная система налогообложения.

В соответствии со ст. 18 НК РФ специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13-15 НК РФ.

Установление специальных налоговых режимов в налоговом законодательстве является важным направлением налоговой политики государства. Специальные налоговые режимы упрощают налоговую отчетность для налогоплательщиков, стимулируют приоритетные направления хозяйственной деятельности, поддерживают малый и средний бизнес, снижают налоговую нагрузку в отношении налогоплательщиков, увеличивают предпринимательскую активность и оптимизируют налоговое администрирование.

Характерными чертами специальных налоговых режимов являются:

– введение специального налогового режима регламентируется НК РФ, законами региональных органов власти, другими законами;

– специальные налоговые режимы в ряде случаев устанавливаются на определенный период времени;

торых отказываются российские инвесторы; включением в сферу налогообложения самозанятых лиц. В конечном итоге применение специальных налоговых режимов снижает налоговое бремя для определенных категорий налогоплательщиков. Налоговообязанные лица по специальным налоговым режимам, применяя общую систему налогообложения, в совокупности уплачивали бы большую сумму налогов в бюджетную систему РФ. Вместе с тем при помощи специальных налоговых режимов для государства снижаются издержки, связанные с осуществлением налогового контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах в тех сферах предпринимательской деятельности, где такой контроль представляется затруднительным.

– специальные налоговые режимы имеют льготный характер действия налогового механизма, предоставляющего определенные экономические преимущества отдельным субъектам хозяйствования;

– применяемые при установлении специальных налоговых режимов налоговые механизмы имеют конкретную целевую направленность действия по улучшению экономического положения отдельных налогоплательщиков;

– цели и механизмы введения специальных налоговых режимов подчиняются требованиям проведения налоговой политики государства;

– возможность введения специальных налоговых режимов законодательно не ограничена.

Законодательные органы субъектов РФ и представительные органы муниципальных образований вправе устанавливать по специальным налоговым режимам: виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться соответствующий специальный налоговый режим; ограничения на переход на специальный налоговый режим и на применение специального налогового режима; налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности; особенности определения налоговой базы; налоговые льготы, а также основания и порядок их применения.

Специальные налоговые режимы по аналогии с федеральными, региональными и местными налогами обладают собственным объектом налогообложения, им также свойственна юридическая конструкция специального налогового режима. Изначально имея льготный и преференционный характер, выполняя регулирующую и стимулирующую функцию налогообложения, специальные налоговые режимы обладают также налоговыми льготами, перечень которых некоторые ученые предлагают расширить. Например, в рамках упрощенной системы налогообложения предлагается заложить в механизм специальных налоговых режимов инструменты налогового стимулирования научной, инновационной и технологической деятельности среди субъектов малого и среднего предпринимательства, и

проработать возможность применения пониженных или нулевых ставок при налогообложении данных видов деятельности[658].

На современном этапе очевидны следующие проявления трансформации юридической конструкции налога. Такая трансформация касается прежде всего налогоплательщика.

Российское налоговое законодательство в качестве налоговообязанных лиц определяет «сложносоставных» субъектов, результаты экономической деятельности которых могут иметь в качестве правовых последствий снижение налогового бремени для них самих и одновременное сокращение поступлений в бюджетную систему. К числу таких лиц можно отнести КИК, введение норм о регулировании статуса которых преследует фискальные, антиофшорные и контрольно-информационные цели[659]. К числу таких сложных субъектов можно отнести и взаимозависимые лица, к которым относятся участники налоговых правоотношений, способные оказывать влияние на решения друг друга. Взаимозависимость может устанавливаться между физическими лицами; физическими лицами и организациями; между организациями.

Трансформация исполнения обязанности по уплате налога коснулась и принципа самостоятельности исполнения. Принцип самостоятельности исполнения обязанности по уплате налога означает, что налогоплательщик должен от своего имени и за счет собственных средств уплатить налог. Платежные документы налогоплательщика должны подтверждать факт уплаты налога данным налогоплательщиком, что предупреждает вмешательство со стороны третьих лиц в процесс налогообложения и обеспечивает эффективность налогового контроля. Законодателем изменен подход к принципу самостоятельности исполнения обязанности по уплате налога. Расширен круг лиц, которые исполняют обязанность по уплате налога. Так, в настоящее время в соответствии со ст.

---

658 См.: *Пивоварова, Н.В., Стеба, Н.Д.* Специальные налоговые режимы как инструмент развития и ограничений для бизнеса / Н.В. Пивоварова, Н.Д. Стеба // Естественно-гуманитарные исследования. 2025. № 3 (59). С. 681.

659 См.: *Старженецкая, Л.Н.* Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России / Л.Н. Старженецкая. М.: Статут, 2018. С. 45.

45 НК РФ перечисление денежных средств в счет исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога может быть произведено иным лицом[660]. Как отмечает Е.Л. Васянина, «закрепление правил об исполнении налоговой обязанности иным лицом направлено на расширение возможностей налогоплательщиков по исполнению налоговой обязанности»[661]. Сумма налога может быть уплачена за налогоплательщика иным лицом как в полном объеме, так и частично, как в установленный срок, так и досрочно или в погашение задолженности. При этом третье лицо не вправе требовать возврата уплаченного за налогоплательщика налога. Так, за налогоплательщика обязанность по уплате налога может исполнить уполномоченный представитель налогоплательщика. Он должен обладать соответствующими полномочиями на основании закона или учредительных документов, либо в силу доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. Налог за налогоплательщика может уплатить правопреемник реорганизованного юридического лица в порядке, установленном ст. 50 НК РФ. Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, также в установленных законом случаях исполняет налоговую обязанность за налогоплательщика. Оно обязано уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы (ст. 51 НК РФ). Трансформация конструкции исполнения обязанности по уплате налога в части изменения подходов к принципу самостоятельности преследует цель сокращения сроков пополнения бюджетов, с одной стороны, а также исключает начисление пени налогоплательщику, за которого обязанность по уплате налога была исполнена иным лицом, с другой стороны.

---

[660] НК РФ не содержит специальных норм, направленных на регулирование отношений между налогоплательщиком и иным лицом при исполнении обязанности по уплате налога за налогоплательщика. Отметим, что налоговое уведомление подлежит направлению налоговым органом налогоплательщику. Отношения между налогоплательщиком и иным лицом регулируются на основании положений гражданского законодательства. См.: Письмо ФНС России от 15.09.2017 № БС-4-21/18529@ // СПС КонсультантПлюс.

[661] *Васянина, Е.Л.* Актуальные проблемы налогового права: учебник / Е.Л. Васянина; под общ. ред. С.В. Запольского. М.: ИНФРА-М, 2019. С. 86.

Приведем также пример из практики КС РФ, касающийся трансформации правового статуса налогоплательщика. Постановлением от 14 февраля 2024 г. № 6-П КС РФ дал оценку конституционности п. 1 ст. 221 и подп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ и указал, что физическим лицам, не зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей, чья деятельность признана налоговым органом предпринимательской, в соответствии с абзацами первым и четвертым п. 1 ст. 221 НК РФ не предоставляется право на профессиональные налоговые вычеты. Определением КС РФ от 26 июня 2025 г. № 1580-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Синюкова Андрея Геннадьевича на нарушение его конституционных прав п. 2 ст. 207, п. 3 и 4 ст. 210, п. 1 ст. 221, п. 1 и 3 ст. 224, а также подп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ» дифференциация ставки налога на доходы физических лиц для налогоплательщиков, признаваемых и не признаваемых налоговыми резидентами, основана на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией РФ, и не может рассматриваться как дискриминация граждан РФ в зависимости от места пребывания (Постановление от 25 июня 2015 г. № 16-П; Определение от 14 июля 2011 г. № 949-О-О[662]).

В соответствии со ст. 17 НК РФ налог считается установленным в случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Такой элемент, как объект налогообложения, занимает особое место среди всех остальных, поскольку он указывает на сам факт возникновения обязанности по уплате налога.

Принято считать, что объект налогообложения представляет собой правовую категорию, имеющую стабильные и конкретно сформулированные в законе признаки, не зависящие от каких-либо внешних условий, и объективно предполагающую наличие экономического основания.

В статье 3 НК РФ указано, что каждый налог должен иметь экономическое основание и не быть произвольным.

Центры экономических интересов в рыночной экономике формируются вокруг получения дохода, использования имущества и осуществления операций,

[662] СПС КонсультантПлюс.

обычных для делового оборота. Таким образом, к объектам налогообложения относятся:

1) получение доходов и прибыли, смешанного дохода, имущества, других видов экономической выгоды;

2) получение (производство), (оприходование) продукции, товаров, другого имущества и имущественных прав;

3) реализация, передача товаров (работ, услуг), имущества, имущественных прав, других благ;

4) пользование предметами, земельными участками, другими объектами природы в производственных и личных целях пользователя с учетом установленных законом ограничений;

5) добыча полезных ископаемых, рыбный промысел и другое пользование природными ресурсами;

6) другие виды экономической деятельности и операции, включая игорный бизнес, предметы роскоши, покупку валюты, вывоз капитала и др.

Глава 4. ДИХОТОМИЧЕСКАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ ЮРИДИЧЕСКИХ ФАКТОВ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

4.1. Пробелы в налоговом праве: понятие, способы преодоления и восполнения

Налогоплательщики в процессе исполнения обязанности по уплате налога и налоговые органы РФ в правоприменительной деятельности зачастую сталкиваются с ситуацией, когда в законодательстве о налогах и сборах отсутствует норма, рассчитанная на правовое регулирование данного отношения[663]. Иными словами, имеет место нерегламентированность налогово-правовой нормой спорной ситуации. Существующий в настоящее время уровень законодательной техники актов законодательства о налогах и сборах способен привести к ослаблению эффективности налогово-правового регулирования. В целом нормативно-правовой акт является итогом консенсуса интересов публичных и частных субъектов[664]. Налоговые споры, которые разрешаются в судебном порядке, стали частым и распространенным явлением, причиной чего во многих случаях выступает неопределенность норм налогового права[665]. Отметим, что положений действующего законодательства о налогах и сборах чаще всего недостаточно – требуется формулирование налоговой правовой позиции. Размытость и неточность положений законодательства о налогах и сборах снижает его регуляторную эффективность.

---

[663] Факт наличия большого количества юридико-технических пробелов и ошибок, допускаемых в содержании нормативно-правовых актов, свидетельствует о существующих проблемах в организации правотворческого процесса. Работа над текстами актов не достаточно скоординирована, многие новые нормативно-правовые акты и их отдельные статьи готовятся разными авторами, использующими собственный, не согласованный с другими авторами категориальный аппарат, что приводит не только к противоречивости правовых норм, но и к их неопределенности, пробельности и коллизионности законодательства о налогах и сборах в целом.

[664] См.: *Тосунян, Г.А., Викулин, А.Ю.* Государственное регулирование и мораль / Г.А. Тосунян, А.Ю. Викулин. М.: Издательство ИКАР, 2018. Т. 1, Сила в праве. Некоторые признаки государственного имморализма на примере законодательства о кредитных историях. С. 50-51.

[665] См.: *Власенко, Л.В.* Налоговые правовые позиции судов: теория и практика: монография / Л.В. Власенко; [под ред. И.А. Циндалиани]. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 39. По вопросу налоговых правовых позиций см. также: *Сапрыкина, И.А.* Налоговый прецедент: к вопросу научного осмысления / И.А. Сапрыкина // Современное общество и право. 2019. № 4 (41). С. 70-76.

Высокие регуляторные перспективы налогового нормативно-правового акта обусловливаются выверенностью, фактичностью и реальностью содержащихся в нем правовых норм[666]. В случае если нормативно-правовой акт не отвечает данным критериям, он требует правки и уточнения. Пробелы в законодательстве становятся одной из главных причин внесения изменений и дополнений в налоговые нормативно-правовые акты. С одной стороны, внесение изменений в нормативно-правовой акт – это объективный процесс, свидетельствующий о социальном развитии, а, с другой стороны, в ряде случаев частая корректировка законодательства выступает показателем правотворческих ошибок и в итоге осложняет правоприменительную деятельность, а также противоречит принципам ясности и стабильности правового регулирования[667].

В случае неурегулированности конкретного налогового правоотношения нормой права стоит ориентироваться на две сформировавшихся в праве константы. Так, в уголовном праве действует принцип, в соответствии с которым «если нет преступления, то и нет наказания»[668]. В иных отраслях права, наоборот, гос-

---

[666] См.: *Чухвичев, Д.В.* Законодательная техника: учеб.пособие / Д.В. Чухвичев. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2006. С. 184.

[667] См.: Юридическая техника: учеб. пособие по подготовке законопроектов и иных нормативно-правовых актов органами исполнительной власти / под ред. Т.Я. Хабриевой, Н.А. Власенко. М.: Эксмо, 2010. С. 134.

[668] Уголовное и уголовно-процессуальное право обладают достаточно высоким уровнем законодательной техники. Для них в меньшей степени характерна пробельность. Уголовному праву, вместе с тем, больше, чем другим отраслям права, присуща охранительная функция. Уголовным правом осуществляется охрана таких важных объектов, как личность, общество и государство. Уголовно-правовые нормы содержат запрет на совершение преступных посягательств, в первую очередь, на личность, общество и государство. См.: *Филимонов, В.Д.* Охранительная функция уголовного права / В.Д. Филимонов. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. С. 60. Уголовно-правовые нормы определяют обязательность наступления уголовной ответственности – наиболее серьезного вида ответственности в праве. См.: *Филимонов, В.Д.* Норма уголовного права / В.Д. Филимонов. СПб.: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2004. С. 242. И всё же пробелы в уголовном праве констатируются и исследуются учеными. См.: *Кауфман, М.А.* Пробелы в уголовном праве и способы их преодоления: автореф. дисс. … д-ра юрид. наук / М.А. Кауфман. М., 2009; *Черепенникова, Ю.С.* Пробелы в Особенной части Уголовного кодекса Российской Федерации и способы их восполнения: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.С. Черепенникова. М., 2010. В литературе отмечаются также случаи, когда пробелы имели место в уголовно-процессуальном праве. В частности, речь шла об отсутствующих в Уголовно-процессуальном кодексе РФ дефинициях некоторых правовых понятий («согласие», «заключение суда», «руководитель следственного органа» и др.). См.: *Подлесных, С.Н.* Виды пробелов в уголовно-процессуальном праве / С.Н. Подлесных // Вестник ВГУ Сер.:

подствует правило, согласно которому «нельзя отказать заинтересованному лицу в разрешении спора, даже если отсутствует подходящая норма права»[669]. Исторически последний принцип зародился во Франции и был закреплен в Гражданском кодексе Франции 1804 года. Дословно он звучал так: «Судья, который откажется судить под предлогом молчания (silence), темноты или недостаточности закона, может подлежать преследованию по обвинению в отказе в правосудии»[670].

В исторической ретроспективе вырабатывались разнообразные теории беспробельности права. Все они в той или иной степени одинаковы по своей сути: право является автономной и самодостаточной системой, имеющей собственные внутренние механизмы разрешения споров при отсутствии конкретной нормы права. К их числу относится теория «обожествления права»[671] и «логической замкнутости права»[672]. Интересны по этому поводу суждения Рудольфа фон Иеринга. Первый вывод состоит в том, что «наука не должна устанавливать то, что юридически невозможно». И второй: «Искусством является соединение практического нового материала с теоретическим старым»[673].

Вызывает также интерес концепция беспробельности права в юриспруденции, основоположником которой является Ф.К. Савиньи. Последователями Савиньи в этом вопросе выступили Г.Ф. Пухта и М. Райман. Суть указанной теории сводится к тому, что основная задача права состоит в осмыслении норм права в их системной взаимосвязи как элементов единой и общей системы; при этом нормы права обусловливают и порождают друг друга[674]. Г. Кельзен был также сторонником теории беспробельности права и указывал на то, что юридические правила

Право. 2010. № 2. С. 331-340. Таким образом, можно заключить, что пробельность – это общеправовое, а не отраслевое свойство.

669 *Дмитрук, В.Н.* Теория государства и права: учеб.пособие / В.Н. Дмитрук. 3-е изд., стер. М.: Новое знание, 2006. С. 97.

670 *Медведев, С.Н.* Пробелы в праве: западная традиция // Вестник Ставропольского государственного университета. 2012. № 79 (2). С. 54.

671 *Фидаров, В.В.* Пределы допустимости применения института аналогии закона и аналогии права в правовой системе России: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / В.В. Фидаров. Тамбов, 2009. 23 с.

672 *Иеринг, Р.* Юридическая техника / Р. Иеринг; сост. А.В. Поляков. М.: Статут, 2008. 231 с.

673 Там же. С. 86-87.

674 См.: *Петров, А.А., Тихонравов, Е.Ю.* Пробелы и коллизии в праве: учеб.пособие / А.А. Петров, Е.Ю. Тихонравов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2019. С. 6-9.

упорядочивают жизнедеятельность людей положительно и негативно. Положительное воздействие на поведение людей предполагает создание суверенной властью юридических норм. Негативное воздействие – это, в некоторой степени, «молчание» права, которое сводится к принципу «что не запрещено законом, то разрешено». Г. Кельзен допускал также в случае пробела «замену» закона административным или судебным актом при решении конкретного дела[675].

Отсутствие нормы права там, где она должна быть, ведет к возникновению пробелов в праве. Пробелы являются «спутниками» права. Пробел – это общеправовой феномен. Представляется, что пробельность свойственна всем без исключения отраслям права. Примечательно, что ученые, изучающие пробелы в отдельных отраслях права, формулируя определение отраслевых пробелов, используют в большинстве случаев подходы общей теории права, модифицируя понятие «пробел» применительно к исследуемой отрасли права.

В налоговом праве имеет место единодушие ученых о неизбежности существования пробелов в указанной подотрасли права и о тенденции их увеличения в законодательстве о налогах и сборах. А.В. Демин, к примеру, характеризует пробел в налоговом праве как *объективную реальность*[676]. Показать наличие пробела в праве способна только спорная ситуация, которую необходимо разрешить, но при этом отсутствует необходимая норма права[677]. Пробел в праве – это «молчание права»[678], или же «разногласие» права объективного и субъективного[679]. Про-

---

[675] См.: Там же. С. 9-11.

[676] См.: *Демин, А.В.* Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. М.: Статут, 2015. С. 280.

[677] См.: *Павлова, В.В.* К вопросу об определении понятия пробела в праве / В.В. Павлова // Вестник Волгоградского гос. ун-та. Сер. 5, Юриспруденция. 2012. № 1 (16). С. 219.

[678] Правовой обычай со времен развития государственности в правовом регулировании занимал главенствующее место. С развитием цивилизации правовые обычаи прошли значительную эволюцию. Считается, что в ряде случаев правовые обычаи играют роль источника права, пока не будет принят нормативно-правовой акт, нормы которого рассчитаны на регулирование конкретного вида правоотношения. Имеет место позиция ученых, что в определенный момент времени правовой обычай отражает существующий в праве пробел. См.: *Каюмова, А.С.*Обычаивролипробеловвзаконе / А.С. Каюмова // Oriental renaissance: Innovative, educational, natural and social sciences. 2024. No. 4 (2). Feb. S. 425-428.

[679] См.: *Явич, Л.С.* Общая теория права / Л.С. Явич. Л.: Изд-во ЛГУ, 1976. С. 142.

белы обладают негативными свойствами, поскольку снижают уровень эффективности правового регулирования.

Налоговому праву, на наш взгляд, в большей степени, чем другим отраслям (подотраслям) права, свойственна пробельность. Переход нашей страны на новые рыночные «рельсы» в начале 1990-х годов предполагал формирование отвечающей современным реалиям системы налогов и сборов. Какая-либо преемственность в налогово-правовом регулировании имела место в наименьшей степени. Создание новой современной налоговой системы осуществлялось эмпирическим путем, методом «проб и ошибок». Отметим также, что законодатель, регулируя налоговые отношения по-новому, не сразу систематизировал все налоги и сборы в единый кодифицированный акт. Сначала были приняты законы об отдельных видах налоговых платежей, которые в последующем проходили процедуру кодификации в принятый НК РФ. Вместе с тем налоговое законодательство имело внушительный объем, объединяло в себе материальные и процессуальные налогово-правовые нормы. Все приведенные выше причины стали объективными предпосылками образования пробелов в налоговом праве. Крылатым стало выражение В.В. Гриценко: «Налоговое право – это пробельное право»[680].

Стоит, однако, отметить, что право прежде всего призвано выполнять свою наиболее важную функцию – снижать неопределенность общественных отношений. В условиях правовой неопределенности налогоплательщики в большей степени склонны к несоблюдению действующего законодательства о налогах и сборах. Правовое государство может существовать только в условиях гарантированной определенности закона, при которой у индивида есть возможность долгосрочного планирования собственного поведения в частной жизни и предпринимательской деятельности[681]. Недостаток правовой ясности и корректности в налогово-правом регулировании можно подтвердить научной позицией Д. Ларо следующего содержания: обычно налогоплательщики структурируют свои деловые

---

[680] *Гриценко, В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дисс. ... д-ра юрид. наук / В.В. Гриценко. Саратов, 2005. С. 131.

[681] См.: *Леони, Б.* Свобода и закон / Б. Леони; пер. с англ. В. Кошкина. 2-е изд., электрон. М.; Челябинск: Социум, 2020. С. 25.

операции на основании правил Кодекса Службы внутренних доходов США, исходя из того, что налоговые последствия можно предсказать с разумной долей вероятности[682]. Сходным образом сформулировано Постановление КС РФ от 5 марта 2013 г. № 5-П: требование определенности призвано обеспечить лицу, на которое законом возлагается та или иная обязанность, реальную возможность предвидеть в разумных пределах последствия своего поведения[683].

Пробел – отсутствие каких-либо фактов и сведений, необходимых для полноты и целостности чего-либо[684]. Это обобщенное понятие пробела. А.В. Демин говорит о том, что в налоговом законодательстве неурегулированность спорной ситуации еще не свидетельствует о наличии пробела[685]. Объективность существования пробелов в праве может оцениваться при помощи трех условий: 1) наличие правовой системы, 2) отсутствие необходимых норм права, 3) наличие спора, требующего вынесения решения[686]. Стоит также отметить, что споры, требующие правового разрешения, должны быть не индивидуальными и единичными, а видовыми, возникающими с определенной степенью постоянства.

Тем не менее пробелы в праве – это явление все же исключительное, и оно не должно быть широко распространенным и носить массового характера. Нельзя также отрицать тот факт, что пробелы являются объективным свойством права. Право представляет собой результат человеческой деятельности. Правотворческие органы, создавая правовую систему, безусловно, стремятся к ее совершенству. При этом абсолютное и всеобъемлющее регулирование существующих об-

---

[682] См.: *Попкова, Ж.Г.* Налоговая выгода как институт налогового права: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Ж.Г. Попкова. М., 2019. 28 с.

[683] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 05.03.2013 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 16 Федерального закона “Об охране окружающей среды” и постановления Правительства Российской Федерации “Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия” в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Тополь”» // Рос. газета. 2013. № 56.

[684] См.: Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб.: Норинт, 2002. С. 998.

[685] См.: *Демин, А.В.* Принцип определенности налогообложения / А.В. Демин. М.: Статут, 2015. С. 281.

[686] См.: *Медведев, С.Н.* Пробелы в праве: западная традиция / С.Н. Медведев // Вестник Ставропольского государственного университета. 2012. № 79 (2). С. 55.

щественных отношений вряд ли возможно ввиду их многообразия, сложности и систематически происходящих в них изменений. В подтверждение высказанного суждения проведем следующие сравнения. Изобретая машину, станок или какое-то оборудование, инженеры не могут избежать недостатков конечного результата: как правило, требуется дальнейшая доработка. В медицине разработанные методы лечения также имеют недостатки и побочные эффекты. Право тоже не может быть абсолютно совершенным механизмом и иметь исключительно положительный эффект регулирования. В литературе отмечается, что на протяжении всего человеческого существования бытует как состояние неопределенности права, так и неопределенного понимания права. Такая неопределенность является отражением бытия индивида, которую он сам формирует своим деятельностным целеполаганием[687].

По мнению А.В. Демина, неопределенность в налоговом праве проявляется в двух аспектах[688]. С одной стороны, это воспринимается негативно как недочет законодательства, который требует немедленного исправления. С другой стороны, неопределенность может рассматриваться положительно как комплекс юридических методов и приемов, активно используемых в формировании и применении правовых норм. В первом случае идет речь о дефектах налогового права, которые требуют немедленного устранения. Во втором случае рассматриваются специальные методы юридической техники, которые, хотя и относительно определенны, позволяют уменьшить общий уровень неопределенности в системе налогово-правового регулирования.

Необходимость соблюдения принципа правовой определенности можно проследить в следующих правовых позициях ВС РФ по налоговым спорам:

– решение налогового органа по итогам налоговой проверки может быть признано незаконным, если доначисление налогов противоречит разъяснениям

---

[687] См.: Неопределенность права: философское осмысление и юридическое значение: монография / под общ.ред. О.Ю. Рыбакова. М.: Проспект, 2022. С. 63.

[688] См.: *Демин, А.В.* Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права / А.В. Демин // Вопросы правоведения. 2015. № 1. С. 158-173.

ФНС России, направленным в адрес территориальных налоговых органов и способным сформировать соответствующие ожидания у налогоплательщиков[689];

– налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов налогоплательщиков и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону[690];

– правила исчисления налогов по контролируемым сделкам, которым следуют налогоплательщики, и правила, которые применяются налоговыми органами при налоговом контроле, не должны быть различными[691];

– налоговый орган, длительное время администрировавший лицо как плательщика налогов по УСН и обладавший информацией о нарушении порядка применения УСН, утрачивает право на принудительный перевод этого лица с УСН на общую систему налогообложения[692];

– длительный срок налоговой проверки признается недопустимым, если приводит к избыточному по времени применению мер налогового контроля[693].

Стоит добавить, что судебная практика по вопросам разрешения налоговых споров подвержена влиянию сформулированных высшими судебными инстанциями разъяснений, причиной чему выступает неопределенность ряда положений законодательства о налогах и сборах[694].

В литературе встречаются также исследования семантического аспекта неопределенности. Согласно различным семантическим теориям, в окружающей действительности не существует неопределенных объектов, а сам этот феномен

---

689 См.: Определение Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 // СПС КонсультантПлюс.

690 См.: Определение Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 // СПС КонсультантПлюс.

691 См.: Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса РФ (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 9.

692 См.: Определение Верховного Суда РФ от 02.07.2019 № 310-ЭС19-1705 по делу № А62-5153/2017 // СПС «КонсультантПлюс».

693 См.: Определение Верховного Суда РФ от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019 // СПС «КонсультантПлюс».

694 См.: *Антипова, Е.П.* Налоговые споры и роль судов в их разрешении / Е.П. Антипова // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2025. № 3-2 (102). С. 284.

представляет собой лишь вопрос семантики (языка) или понятий и, соответственно, не является характерной чертой онтологии мира.

С этой точки зрения семантическая (или лингвистическая) неопределенность есть не что иное, как «неопределенность, являющаяся результатом семантической нерешительности; не существует фактов, позволяющих точно определить во всех случаях, к чему именно применяются наши термины»[695].

Можно увидеть в литературе два понятия: «пробел в праве» и «пробел в законе» («законодательный пробел», «пробел в законодательстве»). Г.Н. Скворцова считает, что это различные понятия – они не совпадают по своему содержанию. Законодательный пробел – это вид пробела в праве[696]. Применительно к нормативно-правовому регулированию также используется термин «дефект», означающий «изъян», «недостаток» или «недочет». Исследователи указывают на существование различных видов юридических дефектов: дефекты правообразования (нормативно-правовые), дефекты правореализации, дефекты правоприменения[697]. А.Ю. Викулин под законодательными дефектами понимает «законодательные положения, которые имеют логические, лингвистические и (или) методологические изъяны, расходятся с Конституцией и обусловлены законодательной аксиологией, нарушением правил законодательной техники и (или) законодательного процесса»[698]. Н.А. Власенко к числу дефектов в объективном праве, наряду с антиномией (противоречиями) права, излишним дублированием, нерациональной расположенностью норм, несовершенством юридических конструкций, относит и пробелы в праве[699]. Таким образом, с его точки зрения, понятия «дефект права» и «про-

---

[695] Неопределенность права: философское осмысление и юридическое значение: монография / под общ.ред. О.Ю. Рыбакова. М.: Проспект, 2022. С. 31.

[696] См.: *Скворцова, Г.Н.* Законодательные пробелы и способы их преодоления и устранения Конституционным Судом Российской Федерации / Г.Н. Скворцова // Огарёв-Online. 2016. № 8 (73).

[697] См.: *Кожокарь, И.П.* Дефекты нормативно-правового регулирования: монография / И.П. Кожокарь. М.: Проспект, 2021. С. 25.

[698] *Викулин, А.Ю.* Начала теории законодательных дефектов: монография / А.Ю. Викулин. М.: Норма, 2019. С. 58.

[699] Цит. по: *Кожокарь, И.П.* Дефекты нормативно-правового регулирования: монография / И.П. Кожокарь. М.: Проспект, 2021. С. 32.

бел в праве» соотносятся как общее и частное, точнее сказать, пробел в праве является одним из видов дефектов права.

Г.Р. Сигбатуллина указывает на возможность существования в праве его дефектов и юридических ошибок, причем эти понятия, по ее мнению, имеют существенные различия. Юридическая ошибка окрашена свойством несоответствия, противоречия истинным знаниям, в силу чего возникает неверное представление об определенном объекте правового регулирования. Термин «дефект», в свою очередь, связан с определенным недостатком и недоработкой, а неблагоприятные последствия для субъекта права – обязательный признак правового дефекта[700]. Г.Р. Сигбатуллина разграничивает ошибки правотворческие и правоприменительные. Н.Н. Вопленко также обращался к исследованию правотворческой ошибки и сформулировал ее основные признаки: итог официальной работы субъектов, наделенных властными полномочиями; неправильность действий, которые выступают результатом добросовестного заблуждения; нарушение основных идей и начал предусмотренного процесса правотворчества; принятие правовых норм с несоответствующим истине содержанием.

Последний признак правотворческой ошибки Н.Н. Вопленко предлагает считать факультативным по причине того, что субъект правотворческой деятельности, издавая правовую норму, действует правомерно, но выбранные средства не привели в итоге к социально полезному результату[701].

Л.А. Морозова затрагивает проблему доктринальных ошибок и выделяет их отличительные черты:

– они представляют собой результат заблуждения авторов общей доктрины относительно истинных свойств, теоретического и практического значения осуществления научных исследований и выводов;

– имеют политический или идеологический характер;

---

[700] См.: *Сибгатуллина, Г.Р.* Понятия «дефект права» и «юридическая ошибка» в современной юридической литературе / Г.Р. Сибгатуллина // Вестник экономики, права и социологии. 2012. № 1. С. 221-224.

[701] См.: *Вопленко, Н.Н.* Понятие и признаки правотворческой ошибки / Н.Н. Вопленко // Вестник Волгоградского государственного университета. Сер. 5, Юриспруденция. 2010. № 1 (15). С. 15.

– выступают как результат идеологического поиска истины в процессе познания государственно-правовой действительности, следовательно, это ошибки в мыслительном процессе;

– связаны с непреднамеренным введением в практику правообразования неапробированных приемов, способов и методов правовой регламентации. В итоге создаются неправильные ориентиры для субъектов правотворчества и других видов юридической деятельности[702].

На наш взгляд, в общетеоретическом смысле надлежит использовать именно понятие «пробел в праве» по следующим причинам. Когда имеет место спорная ситуация, требующая правового разрешения, но при этом отсутствует рассчитанная на ее регулирование норма права (или какая-то ее часть – гипотеза, диспозиция или санкция), или даже нормативно-правовой акт, возникший спор должен быть разрешен и нарушенное право должно быть восстановлено. Апогеем правового регулирования являются конституционные нормы. Так, в соответствии с положениями Конституции РФ, наше государство является правовым, а Конституция РФ имеет высшую юридическую силу и прямое действие. В Конституции РФ определены правовые начала и все отправные точки правового регулирования. Таким образом, даже если в системе права отсутствует применимая к спорной ситуации норма права, то необходимо руководствоваться положениями Конституции РФ – актом высшей юридической силы, имеющим прямое действие.

В связи с рассматриваемой проблематикой КС РФ высказался следующим образом: неопределенность содержания правовой нормы, не будучи в состоянии обеспечить ее единообразное понимание, а значит, и применение, ослабляет гарантии защиты конституционных прав и свобод, может привести к нарушению принципов равенства и верховенства закона; поэтому самого по себе нарушения требования определенности правовой нормы, влекущего ее произвольное толкование правоприменителем, достаточно для признания такой нормы не соответ-

[702] См.: *Морозова, Л.А.* Правотворческие ошибки и процессуальные средства их устранения / Л.А. Морозова // Государство и право. 2010. № 1. С. 10.

ствующей Конституции (Постановления от 25 апреля 1995 г. № 3-П, от 6 апреля 2004 г. № 7-П, от 20 декабря 2011 г. № 29-П, от 14 января 2016 г. № 1-П и др.)[703].

При обсуждении неурегулированности наряду с термином «пробел в праве» стали использовать абсолютно новые, ранее не существовавшие, пограничные с указанными выше понятия. А.В. Парфенов отмечает, что введение в правовой оборот новых терминов, таких, как, например, «правовой вакуум», не является результатом ранее известного в правовой науке феномена и не связано с получением какого-то нового научного знания. Необходимо взвешенное отношение к переименованию устоявшихся в праве терминов[704]. Однако новый термин «правовой вакуум» уже достаточно прочно вошел в юридический обиход. А.А. Малиновский определил правовой вакуум так: это – «…отсутствие правовых норм, которые должны регламентировать не урегулированные ранее, но нуждающиеся в правовой регламентации, вновь возникшие общественные отношения»[705]. По мнению автора, случаи правового вакуума могут возникнуть, когда происходит отмирание общественных отношений, не свойственных рыночной экономике; существующие общественные отношения видоизменяются, наполняются новым содержанием; появляются новые, ранее не существовавшие общественные отношения. Образованию правового вакуума в свое время способствовали геополитические причины, одна из которых – распад СССР. Весомый критерий отличия правового вакуума и пробела в праве состоит в том, что правовой вакуум невозможно заполнить при помощи аналогии права – требуется правотворческий акт.

В настоящее время в правоприменительной практике возникает множество вопросов, связанных с необходимостью разрешения правового случая, осложненного цифровым элементом, при условии, что нормативно-правовые акты не содержат ответа на спорный вопрос, более того, когда отсутствуют даже дефиниции

---

[703] СПС КонсультантПлюс.

[704] См.: *Парфенов, А.В.* Оправдан ли поиск альтернативы понятию «пробел в праве»? / А.В. Парфенов // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2022. № 6. С. 118-122.

[705] *Малиновский, А.А.* Правовой вакуум – новый термин юридической науки / А.А. Малиновский // Государство и право. 1997. № 2. С. 109-112.

спорного правового явления[706]. Например, в правовом регулировании нуждаются объекты виртуального игрового имущества. Остается неурегулированным статус виртуального игрового имущества. И вместе с тем действующее законодательство не содержит запрета на оборот виртуального игрового имущества. Такое имущество с точки зрения права не является вещами и не является интеллектуальной собственностью[707]. В силу того, что в реальной действительности существует достаточно широкий сегмент общественных отношений, не получивший правового регулирования, можно вести речь о наличии правового вакуума[708].

По данному вопросу в качестве примера можно привести следующий случай из практики налогового правоприменения. Налоговым органом в отношении налогоплательщика-организации была проведена камеральная налоговая проверка, сделано предположение о наличии факта правонарушения в действиях налогоплательщика и составлен акт налоговой проверки. Далее в отношении налогоплательщика было вынесено решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности, которое при его обжаловании в вышестоящий налоговый орган было оставлено без изменения. Далее налогоплательщик обратился в суд. С точки зрения налогоплательщика, его деятельность в рамках отношений, возникающих на основании лицензионного договора, должна квалифицироваться как передача ограниченных договором прав на программу для ЭВМ. Однако в ходе проверки налоговый орган установил, что в налоговой декларации по НДС денежные средства в части выручки от реализации прав физическим лицом на использование дополнительного функционала онлайн-игр и компьютерных игр неправомерно отражены в составе необлагаемых операций. По мнению налогового органа, услу-

---

[706] См.: *Руф, В.С.* К вопросу о решении проблемы пробелов в праве / В.С. Руф // Вопросы российской юстиции. 2024. № 30. С. 19.

[707] См.: *Фатхи, В.И.* Правовой статус виртуального игрового имущества в контексте гражданско-правового регулирования / В.И. Фатхи // Вестник Юридического факультета Южного федерального университета. 2022. Т. 9, № 4. С. 113-121.

[708] В гражданское законодательство введен термин «цифровые права». Это оформленные и реализуемые через IT-систему права. В самом общем смысле они характеризуются как «право на право», в связи с чем на практике возникают многочисленные споры. См.: *Гуров, Н.А., Баширина, Е.Н.* Цифровые права как объект гражданского регулирования в Российской Федерации / Н.А. Гуров, Е.Н. Баширина // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2025. № 6-1 (105). С. 140-144.

ги по организации игрового процесса путем предоставления возможности использования дополнительного функционала игр за дополнительную плату не подлежат освобождению от НДС, но подлежат налогообложению по основной ставке (18 % на момент вынесения решения) в общеустановленном порядке. Суд согласился с позицией налогового органа и в итоге пришел к выводу, что предоставление возможности использования дополнительного функционала в целях облегчения игрового процесса является по своей сути договором оказания платных услуг и в данном случае у налогоплательщика возникает налогооблагаемый доход[709].

С точки зрения сущностной оценки пробела в праве важным представляется решение вопроса, истинным (действительным, реальным) или мнимым является пробел в праве[710]. Е.С. Зайцева и П.В. Козловский обособляют мнимые пробелы в зависимости от степени их истинности. Авторы выделяют также наряду с мнимыми истинные пробелы. Они отмечают, что мнимый пробел, на первый взгляд, как бы «безопасен» для правового регулирования, поскольку находит отражение лишь в сознании субъекта. Проблема возникает тогда, когда законодатель стремится устранить мнимый пробел, вследствие чего происходит излишняя юридизация общественных отношений. Но более существенной проблемой, на наш взгляд, является то, что процесс «устранения» мнимых пробелов и создания правовых норм, в которых нет необходимости, приводит к появлению реальных пробелов. В результате можно наблюдать ситуацию, когда законодатель издает норму, в которой нет необходимости (мнимый пробел), а в свою очередь издание ошибочной нормы является правотворческой ошибкой, влекущей за собой появление реального пробела[711].

Добавим также, что мнимый пробел в некотором роде субъективен, он зависит от суждений отдельных лиц. О мнимом пробеле можно вести речь, когда то

---

[709] См.: Решение Арбитражного суда г. Москвы от 24.11.2014 по делу № А40-91072/14-90-176 // СПС КонсультантПлюс.

[710] См.: *Кутафин, О.Е.* Пробелы, аналогия и дефекты в конституционном праве / О.Е. Кутафин // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2016. № 9. С. 135.

[711] См.: *Зайцева, Е.С., Козловский, П.В.* Понятие «мнимые пробелы в праве» и роль мнимых пробелов в механизме правового регулирования / Е.С. Зайцева, П.В. Козловский // Современное право. 2015. № 7. С. 33-37.

или иное общественное отношение не входит в пределы правового регулирования, но, по мнению субъектов, такое отношение должно быть подвергнуто правовому регулированию. На мнимый пробел указывают случаи, когда законодатель намеренно не подвергает правовому регулированию те или иные общественные отношения и такие отношения остаются свободными от правовых средств воздействия. Также общественные отношения могут входить в сферу правового регулирования, но такое регулирование осуществляется недостаточно конкретно – имеют место только правовые нормы более общего характера, рассчитанные на регулирование общественных отношений данного вида. Так, например, в соответствии с п. 3 ст. 35 НК РФ за неправомерные действия или бездействие должностные лица налоговых органов несут ответственность в соответствии с законодательством. В приведенной норме не указано, положения какого конкретно законодательства необходимо применять. Однако отсутствие указания на вид законодательства является мнимым пробелом, так как в подобных случаях действует общеправовая презумпция знания закона.

Приведем еще один пример. Статья 105.29 НК РФ определяет, что налоговый мониторинг проводится должностными лицами налоговых органов в соответствии с их служебными обязанностями по месту нахождения налогового органа. В приведенном примере может возникнуть предположение о мнимом пробеле: конкретные служебные обязанности должностных лиц налоговых органов не перечислены. Здесь имеет место предоставление полномочий без их разъяснения и конкретизации. Предполагается, что должностные лица налогового органа знают свои служебные обязанности и их не нужно конкретизировать.

Как мы уже отмечали выше, о наличии *действительного пробела* в праве свидетельствует наличие трех обстоятельств, существующих одновременно: общественное отношение, которое требует правового регулирования; недостающая правовая норма; неурегулированность отношения и потребность его регулирования. Действительные пробелы представляют собой очевидное отсутствие нормы права или ее части, регулирующей конкретные общественные отношения, находящиеся в сфере правового регулирования, а мнимые пробелы имеют место в си-

туации, когда конкретная сфера общественных отношений находится вне пределов правового регулирования, но, по мнению определенного круга лиц, нуждается в этом, т.е. основывается на ложном убеждении о необходимости включения общественного отношения в сферу правового регулирования. В данном случае устранение действительного пробела может привести к снижению уровня эффективности законодательных решений из-за потенциальных дефектов в правовом регулировании.

Приведем один из примеров существующего в настоящее время пробела в налоговом праве. В законодательстве о налогах и сборах четко не определен момент, когда налоговым органом устанавливаются юридические факты: до или после окончания налоговой проверки. Представляется, что в процессе налоговой проверки и до момента ее окончания налоговый орган собирает сведения о фактах[712].

Кроме мнимых и действительных пробелов в праве дифференцируются и другие их виды. В целях наиболее полного определения сущности и причин появления пробелов в праве, а также для нахождения дальнейших путей их преодоления необходимо обратиться к существующим классификациям пробелов в праве. В литературе даются различные классификации, отражающие различные подходы к определению понятия пробелов в праве.

С.С. Алексеев и В.В. Лазарев *по времени возникновения* выделяют первоначальные и последующие пробелы[713]. Первоначальные пробелы, соответственно, возникают в момент издания нормативно-правового акта, когда законодатель понимает необходимость законодательного регулирования определенных жизненных фактов, но не отражает их в действующем законодательстве – они выпадают из его поля зрения. Первоначальные пробелы в свою очередь могут делиться на так называемые «простительные» и «непростительные». Если субъект, издающий нормативные акты, не знал и не мог знать о существовании отношений, требую-

---

[712] См.: *Смолина, О.С.* Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография / О.С. Смолина. М.: Норма, 2015. С. 21.
[713] См.: *Алексеев, С.С.* Теория права / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: БЕК, 1995. С. 258; *Лазарев, В.В.* О видах пробелов в праве / В.В. Лазарев // Правоведение. 1969. № 3. С. 34.

щих или потребовавших впоследствии правового регулирования, можно говорить о «простительных» пробелах в праве. Если же указанный орган мог знать о новых явлениях или возможности их возникновения в ближайшем будущем, мог выявить потребность в их юридическом оформлении, знал о необходимости закрепления определенных отношений в издаваемом акте, но упустил из виду их регулирование, пробелы оказываются «непростительными». Последующие пробелы появляются, когда нормативно-правовой акт перестает отвечать сложившимся общественным отношениям. Они обусловлены, во-первых, возникновением новых, не существовавших ранее общественных отношений и, во-вторых, потребностью в нормативном регулировании таких отношений. К.В. Агамиров предлагает ввести новую правовую категорию – «прогностический пробел», предопределенный невмешательством в правовое регулирование общественных отношений в связи с тем, что оно находится в стадии «вызревания» и будет готово к полноценному правовому урегулированию через определенный срок[714].

Можно также в качестве самостоятельных видов выделить пробелы, имеющие объективную и субъективную природу. *Объективные* пробелы возникают в праве тогда, когда суверен не готов к принятию нормативно-правового акта. Общественные отношения обладают высокой степенью новизны и сложности и в данный момент отсутствует ясность, с помощью каких средств их надо регулировать. В подобной ситуации может возникать и правовой вакуум. Пробелы, имеющие *субъективную природу*, по мнению А.Б. Венгерова, главным образом выражаются в несовершенстве действующего законодательства, обладающего должным уровнем юридической техники[715].

В научной литературе обращается также внимание на подразделение пробелов на предметные и реализационные. *Предметные* пробелы возникают по причине отсутствия регулирования правоотношений, которые в силу своей значимости требуют правового регулирования с учетом политических и правовых особен-

---

[714] См.: *Агамиров, К.В.* Вынужденные отклонения и прогностические пробелы как категория юридической науки / К.В. Агамиров // Государство и право. 2019. № 1. С. 18-26.

[715] См.: *Венгеров, А.Б.* Теория государства и права / А.Б. Венгеров. М.: Новый юрист, 1998. С. 192.

ностей, правовой культуры и потребностей правоприменения, сформировавшихся по поводу различных видов общественных отношений. *Реализационные* пробелы – это пробелы в законодательстве, обусловленные как отсутствием воли законодателя регламентировать данные вопросы, так и объективно существующими сложностями, не позволившими принять необходимую норму права в данный момент – решение этих вопросов в итоге переносится на будущее время.

Правоприменительные пробелы могут возникать в практике налогового правоприменения, когда, к примеру, неопределенность и неоднозначность положений законодательства о налогах и сборах в силу размытого содержания не позволяет налоговым органам трактовать их в свою пользу или при решении вопроса руководствоваться текущей ситуацией и принципом политической целесообразности.

Юридико-технические пробелы – это пробелы, которые возникают вследствие нарушения правил законодательной техники и недостаточного, низкого уровня предварительной проработки нормативного материала. В итоге правовые нормы не имеют однозначного толкования, а также возникают сложности с их реализацией по причине теоретической непроработанности и содержательной неопределенности. Такие виды пробелов могут наличествовать, например, при составлении проекта нормативно-правового акта.

По объему источника права выделяют: *абсолютные* пробелы, когда общественное отношение законодательно не урегулировано в отрасли, которая должна его регулировать, а также не урегулировано и в других отраслях права; *относительные*, когда конкретные обстоятельства не закреплены законодательно в отрасли права, а урегулированы только в смежных отраслях права.

Пробелы в ряде случаев классифицируются на технические и оценочные, предполагающие возможность их устранения правоприменителем[716]. *Технический* пробел возникает в том случае, когда законодатель ввиду особенностей предмета правового регулирования не может надлежащим образом реагировать на пробел.

---

[716] См.: *Баранов, В.М.* «Квалифицированное молчание законодателя» как общеправовой феномен (к вопросу о сущности и сфере функционирования пробелов в праве) / В.М. Баранов // Пробелы в российском законодательстве. 2008. № 1. С. 76.

В последующем пробел устраняется судом путем применения аналогии закона и аналогии права.

Оценочные пробелы – это пробелы, возникающие в процессе интерпретации права самим субъектом налогового правоприменения. Они имеют место, когда законодатель не принял во внимание частный случай при принятии нормативно-правового акта, на основе чего сделал вывод о наличии пробела и пытается его устранить. Однако полученный при этом результат противоречит целям правового регулирования и вместо реального устранения создается оценочный пробел.

Наиболее подробно виды пробелов в праве определены В.В. Лазаревым, который систематизировал их на четыре группы: 1) пробел в позитивном праве (полное отсутствие нормативных источников правового регулирования, а также обычаев или прецедентов); 2) пробел в нормативно-правовом регулировании (отсутствие норм закона и подзаконных актов); 3) пробел в законодательстве (отсутствие закона, регулирующего спорные общественные отношения); 4) пробел в законе (неполная урегулированность вопроса в положениях закона)[717]. Эта классификация, как представляется, имеет иерархический характер, и созданная теоретическая модель отражает перспективу систематизированного комплексного устранения пробелов.

В науке также выделяется *понятийный* пробел, возникающий в ситуациях, когда в правоприменительной практике возникают затруднения при толковании понятий, содержащихся в действующем законодательстве. Отметим здесь, что в большинстве стран существует так называемая презумпция «рационального законодателя». Ее суть сводится к тому, что при обращении к тексту нормативно-правового акта необходимо исходить из его буквального значения и смысла. Понятийный пробел, таким образом, появляется, если использованный законодателем термин имеет различное значение в нормативно-правовых актах либо его значение разнится с общеупотребимым.

---

[717] См.: *Лазарев, В.В.* О видах пробелов в праве / В.В. Лазарев // Правоведение. 1969. № 3. С. 33-34.

В соответствии со ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если НК РФ не предусмотрено иное. Понятие «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определенных в соответствующих статьях НК РФ.

Научный анализ классификации пробелов и выявление их отдельных видов является актуальным вопросом, поскольку позволяет не только выявить основные причины возникновения пробелов, но и разработать эффективные методы их устранения. Разнообразие этих видов указывает на необходимость системного подхода к разрешению проблемы пробельности права и разработке действенных рекомендаций для обеспечения справедливости системы и механизма налогообложения, а также повышения уровня определенности налогообложения.

Правовую «работу» с пробелами в праве предваряет процедура установления пробелов, которая подробно была исследована В.В. Лазаревым в монографии «Пробелы в праве и пути их устранения»[718]. Автор констатирует, что применительно к изучению пробелов в праве вопрос об их установлении является менее всего разработанным. Автор также заключает, что «установлению пробелов принадлежит первенство перед восполнением их и преодолением в ходе правоприменительного процесса»[719]. Процедура установления пробела важна, в частности, в целях возможности дальнейшего использования аналогии. Установление пробела в праве и использование аналогии – следуют одно за другим именно в указанной очередности. Установление пробела предполагает последующее изменение границ правового регулирования, когда возникает объективная необходимость обращаться к другим нормам конкретной отрасли права или вовсе к нормам других отраслей права.

---

[718] См.: *Лазарев, В.В.* Пробелы в праве и пути их устранения: монография / В.В. Лазарев. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2019. 184 с.

[719] *Лазарев, В.В.* Пробелы в праве и пути их устранения: монография / В.В. Лазарев. Репр. изд. М.: Норма: ИНФРА-М, 2019. С. 43.

В.В. Лазарев отмечает, что содержание деятельности по установлению пробела определяется совокупностью доказательственных действий, в ходе совершения которых решаются следующие вопросы:

а) не является ли предполагаемая потребность в правовом регулировании мнимой, навеянной ложными оценками исходной ситуации;

б) является ли потребность в нормах права реальной, т.е. обеспеченной существующими социально-экономическими условиями жизни;

в) не имеется ли норм, так или иначе регулирующих данные общественные отношения и, следовательно, исключающих наличие пробела;

г) не является ли «молчание права» квалифицированным, т.е. не проявил ли законодатель отрицательной воли на регулирование данных событий и фактов посредством права[720].

Пробелы влияют на качество действующего законодательства и создают предпосылки злоупотребления правом. Наиболее общее понятие злоупотребления правом дается с точки зрения конституционного правопонимания. Оно определяется как недобросовестное деяние, направленное на осуществление намерений (целей), противных идее конституционного правопорядка, включая несправедливое (неконституционное) приобретение благ посредством: 1) нарушения конституционных принципов правопользования в их актуальном (казуально-ситуационном) сочетании; 2) нарушения основных прав и свобод человека и гражданина (в значении, коренным образом отличном от позитивистского понимания правонарушения); 3) деформации (умаления) конституционных ценностей в силу фактического нарушения их актуального конституционного баланса[721].

Пробелы в налоговом праве могут стать предпосылкой злоупотребления правом как со стороны налогоплательщика, имеющего частный интерес максимального снижения собственного налогового бремени, так и со стороны налогового органа, реализующего в налоговых правоотношениях публичный интерес. Если в отношении злоупотреблений правом со стороны налогоплательщиков в за-

---

[720] См.: Там же. С. 40-41.

[721] См.: *Крусс, В.И.* Злоупотребление правом: учеб. пособие / В.И. Крусс. М.: Норма: ИНФРА-М, 2019. С. 33-34.

конодательство о налогах и сборах введены действенные механизмы, например, такие, как принудительное исполнение обязанности по уплате налога, начисление пени, применение налогово-правовой санкции в виде штрафа и др., то в отношении должностных лиц налоговых органов лишь декларируется обязанность действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами.

На злоупотребление правом публично-властными субъектами ученые уже обращали внимание, и были сформулированы общие признаки публично-властных злоупотреблений:

1) их субъектами всегда являются органы или должностные лица законодательной (представительной) либо исполнительной власти – федеральной государственной власти, государственной власти субъектов РФ, муниципальных образований; также возможны злоупотребления правом со стороны федеральных судей и мировых судей;

2) неконституционная сущность таких деяний всегда воплощается в фактическом публично-властном противодействии пользованию конституционными правами и свободами либо необеспечении или ненадлежащем обеспечении возможностей такого пользования; деформации либо угрозы деформации иных конституционных ценностей являются факультативными признаками публично-властных злоупотреблений правом;

3) фактическое неконституционное противодействие (необеспечение возможностей) правопользованию сочетается с формальной реализацией компетенционных (публично-властных) правомочий, а также с формальным осуществлением (использованием) субъективных прав названных в первом пункте лиц в сфере гражданских отношений[722].

Отметим еще раз, что НК РФ не содержит каких-либо обобщенных норм о запрете злоупотребления правом всеми участниками налоговых правоотношений. Введение в законодательство о налогах и сборах нормы о запрете злоупотребления правом участниками налоговых отношений могло бы способствовать

[722] См.: *Крусс, В.И.* Злоупотребление правом: учеб. пособие / В.И. Крусс. М.: Норма: ИНФРА-М, 2019. С. 129-130.

как стабилизации самих налоговых отношений, так и обеспечению гарантий прав субъектов налоговых правоотношений[723]. Введенная в НК РФ статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страхового взноса» касается лишь недопустимости злоупотребления своими правами со стороны налогоплательщика[724].

Рассматривая структуру норм, посвященных пробелу, можно говорить, что отсутствие нормы является гипотезой, т.е. тем обстоятельством, которое позволяет правоприменителю использовать аналогию. Иными словами, пробел – это юридический факт, влекущий определенные правовые последствия[725]. Мы в полной мере поддерживаем позицию М.В. Юзвака в отношении признания пробела в качестве налогового юридического факта, порождающего правовое последствие его устранения или преодоления.

Преодоление и устранение пробелов в налоговом праве являются способами восстановления динамики налогового правоотношения. Имея определенные различия, они, вместе с тем, преследуют одинаковые цели: разрешение налогового спора, обеспечение соблюдения прав и исполнения обязанностей участниками налоговых правоотношений.

---

[723] Отметим, что основным видом отношений, составляющих предмет налогового права, являются отношения имущественные. К примеру, в гражданском праве, также своим предметом имеющем имущественные отношения, устанавливаются пределы осуществления гражданских прав и не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом) (ст. 10 ГК РФ).

[724] Введенная в НК РФ статья 54.1 воплотила теперь и в законодательстве о налогах и сборах подходы, сформулированные ранее в Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». По правилам ст. 54.1 НК РФ возможно признать налоговую оптимизацию незаконной, даже если нет противоправности и мнимости в оформлении договорных отношений с котрагентами. Доктрина приоритета экономического существа над формой, прозвучавшая еще в 2006 году, с тех пор стала развиваться применительно к оценке договорных связей. Но сохраняется другая форма злоупотребления – злоупотребление конструкцией юридического лица. Это случаи создания без экономической потребности субъектов, обществ или индивидуальных предпринимателей в расчете только на налоговое послабление, т.е. так называемое дробление бизнеса. См.: *Бациев, В.В.* В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований / В.В. Бациев // Закон. 2018. № 11. С. 6-14.

[725] См.: *Юзвак, М.В.* Аналогия в налоговом праве: монография / М.В. Юзвак; под ред. Д.М. Щекина. 2-е изд. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2016. С. 42-43.

Пробелы в законодательстве о налогах и сборах, нечеткость определения некоторых базовых понятий и используемых терминов, отсутствие единообразия в применении норм НК РФ в структуре самих налоговых органов, вынесение решений в пользу разных сторон налоговых споров арбитражными судами в регионах РФ по однотипным делам, возможность отмены ВС РФ разъяснений налоговых органов, противоречия норм действующего законодательства зачастую порождают спорные ситуации между налогоплательщиками и налоговыми органами, в связи с чем проблема выработки действенных способов устранения и преодоления пробелов остается актуальной.

Сложились противоречащие друг другу представления о способах преодоления пробелов в праве. Одни ученые выделяют лишь два способа преодоления пробелов – аналогию права и аналогию закона, другие – констатируют наличие большого числа методов преодоления пробелов.

Восполнению пробелов в праве предшествует обнаружение или выявление пробела. Пробел становится очевидным, когда обнаруживаются сложности с принятием решения по конкретному делу по причине отсутствия в нормативно-правовом акте необходимой нормы права. Не существует какой-либо унифицированной системы действий, позволяющих выявить пробелы в праве. По словам В.В. Лазарева, выявление пробела подразумевает наличие, как минимум, двух факторов: отсутствие законодательного регулирования; существование объективной потребности в нем[726]. Конкретные приемы установления пробелов в законодательстве раскрываются при определении объема отсутствующих правовых норм. Выявление пробелов в правоприменительной деятельности происходит преимущественно при толковании или конкретизации уполномоченным органом или иным заинтересованным лицом законодательства в ходе разрешения спора, для рассмотрения которого уже существующие правовые средства недостаточны.

М.В. Юзвак выделяет две группы способов «поиска» пробелов в налоговом праве, которыми правоприменителю необходимо руководствоваться при принятии

[726] См.: *Лазарев, В.В.* Избранные труды. [в 3 т.]. / В.В. Лазарев. М., 2010. Т. II, Из истории политической мысли. С. 192.

решения об установлении пробела и дальнейшем его преодолении: это внешние и внутренние способы[727]. Внешние способы – анализ правоприменительной практики по вопросу, по которому лицо считает, что существует пробел. При этом необходимо обращать внимание на наличие большого количества споров, а также противоречивой судебной практики по проблеме налогового правоприменения. Например, применение нормы ст. 119 НК РФ вызывало в свое время вопросы о том, можно ли привлекать к налоговой ответственности лицо, не представившее декларацию за какой-либо отчетный период. Практика при этом была неоднозначной даже на уровне высших судебных инстанций. Так, в 2003 году ВАС РФ в своем акте высказался на этот счет отрицательно[728]. В 2010 году эта позиция изменилась и был сформулирован иной вывод о возможности привлечения лица к ответственности по ст. 119 НК РФ за непредставление промежуточной отчетности. В 2013 году ВАС РФ снова указал, что в данной ситуации привлечение к ответственности недопустимо[729]. В данном случае ВС РФ проявляет некоторую последовательность и придерживается позиции о невозможности привлечения к ответственности в указанном выше случае[730].

В соответствии с внутренними способами необходимо производить анализ текста нормативно-правового акта и анализ воли законодателя при его принятии. Оценка правоприменителя при этом должна быть направлена на уяснение смысла и контекста, в котором такой акт принимался, например, пояснительных записок к законопроектам и поправок, которые предлагались в рамках их рассмотрения.

Для устранения пробела нужно не только обнаружить отсутствие или неполноту нормы права, но и доказать необходимость существования такой нормы в си-

---

[728] См.: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.

[729] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»// Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2013. № 10.

[730] См.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 27.03.2017 по делу № А40-168230/2015 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_325224/e98b63ec508bd524cc36600ff4b8c9e593a0f526/ (дата обращения: 16.09.2023).

стеме права. Следует убедиться, что отношения, которые должны быть урегулированы, находятся именно в плоскости правового регулирования.

При устранении и преодолении пробелов необходимо учитывать предполагаемые последствия принимаемых решений. Спрогнозировать вероятные последствия действия правовой нормы и оценить их с позиции эффективности можно при помощи экономического анализа права[731], при котором важен не только факт отсутствия правовой нормы, но и негативные последствия, которые могут возникнуть из-за ее отсутствия.

Общепринятыми с общетеоретической точки зрения способами восполнения пробелов в праве являются устранение (осуществление правотворчества) или преодоление (осуществление правоприменения), что предполагает применение аналогии права или аналогии закона, а также различных способов толкования права.

В случае возникновения пробелов по объективным причинам, к примеру, при возникновении не существующих ранее общественных отношений, субъект правоприменения ограничен в возможности использования аналогии права или аналогии закона. Способом восполнения пробелов в итоге становится принятие новой нормы права, регулирующей спорные правоотношения. Это вызывает затруднения при возникновении новых общественных отношений, что порождает риски неэффективного и чрезмерного правового регулирования. Правотворческая деятельность является действенным способом, который может исключить возникновение в правоприменительной практике спорных вопросов.

В случае появления пробела по субъективным причинам, т.е. в связи с отсутствием правового регулирования уже имеющихся общественных отношений, распространенным случаем является создание судами практики преодоления пробела в правоприменительных актах. Восполнение пробела в данном случае является временной мерой, поскольку пробел не устраняется, а имеет место только его преодоление.

---

[731] См.: *Леонова, Ю.А.* Пробелы в законе и неопределенность права / Ю.А. Леонова // Вестник МГУ. 2019. № 1. С. 102-111.

В процессе правоприменительной деятельности происходит выявление содержания налогово-правовой нормы, заполнение пробелов законодательства о налогах и сборах, устранение в нем противоречий, снижение неопределенности, а также дополнение законодательства о налогах и сборах новыми нормами права, регламентирующими права и обязанности участников налоговых правоотношений.

В настоящее время в налоговых отношениях активная регулирующая роль отводится налоговому прецеденту, содержащему налоговую правовую позицию. А.А. Малиновский под судебным прецедентом понимает судебное решение, где формулируется какое-либо правило, восполняющее пробел действующего законодательства (прецедент-правило), или содержится дефиниция правового понятия (прецедент-дефиниция), либо толкование юридически значимого термина, не определенного в тексте применяемого закона (прецедент-толкование)[732].

Эффективным способом преодоления пробелов выступает толкование норм законодательства о налогах и сборах. Толкование представляет собой сложную интеллектуально-волевую деятельность субъекта толкования, имеющую целью выявление истинного содержания правовой нормы, которое входило в интенцию субъекта законотворческой деятельности при конструировании нормы права. В литературе встречается мнение, что это одна из форм правотворчества, так как налогово-правовое предписание создается судом, мнение которого базируется на собственном видении положений законодательства о налогах и сборах[733].

Толкование осуществляется на стадии правоприменения. Приведем следующий пример из судебной практики. Так, Судебной коллегией по административным делам ВС РФ было разъяснено, что в отсутствие в НК РФ нормы, предписывающей налогоплательщику определять налоговую базу по налогу на доходы физических лиц исходя из рыночной стоимости недвижимого имущества, приобре-

---

[732] См.: *Малиновский, А.А.* Судебная практика как источник уголовного права (сравнительно-правовые аспекты) / А.А. Малиновский // Международное уголовное право и международная юстиция. 2014. № 3. С. 4.

[733] См.: *Гаврицкий, А.В, Мирошник, С.В.* Правотворчество в налоговой сфере: понятие, виды / А.В. Гаврицкий, С.В. Мирошник // Вопросы российского и международного права. 2016. № 9. С. 21-33.

тенного на основании договора дарения, стороны которого не являются взаимозависимыми лицами, к числу сведений об объекте налогообложения могут быть отнесены официальные данные о кадастровой стоимости объекта недвижимости, полученные из государственного кадастра недвижимости, который является систематизированным сводом сведений об учтенном в РФ недвижимом имуществе[734].

Суть судебного правотворчества отличается от законотворческой деятельности органов представительной власти и состоит в том, что его обязательным атрибутом в процессе правотворчества являются полномочия суда по интерпретации нормативно-правовых актов. КС РФ и ВС РФ являются носителями информации о направлениях развития судебной практики по вопросам осуществляемого ими правосудия, а также о существующих пробелах в законодательстве, восполнять которые уполномочены именно судебные инстанции.

Дискуссия относительно признания прецедента в качестве источника права утрачивает свои позиции по причине того, что реальные условия судебного правотворчества в странах романо-германской правовой системы фактически в настоящее время не вызывают сомнений. Общепризнанно, что судебное правотворчество на сегодняшний день представляет собой объективную реальность. Налоговое право также подвержено активному судебному влиянию, так как налоговые правовые позиции являются неотъемлемой частью налогово-правового регулирования. Таким образом, трудно представить механизм правового регулирования налоговых отношений без такого элемента, как судебное правотворчество, и особенно это относится к правовым позициям высших судебных инстанций.

Судебные правовые позиции способствуют единообразию судебной практики при вынесении решений по вопросам, связанным с реализацией норм законодательства о налогах и сборах. Подчеркивая особую роль правовых позиций высших судебных органов для формирования единообразной судебной практики, КС РФ отмечает, что, по общему правилу, такие положения, исходя из правомочий

---

[734] См.: Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 18.03.2020 № 5-КА19-83 // СПС КонсультантПлюс.

вышестоящих судебных инстанций по отмене и изменению судебных актов, являются «обязательными для нижестоящих судов на будущее время»[735].

Налоговые правовые позиции зачастую становятся ориентирами для законодателя. Судебная система более оперативно по сравнению с законотворчеством представительного органа анализирует процедуру налогообложения, существующие в ней проблемы и предлагает их эффективное решение, а разработанные на практике налоговые правовые позиции составляют основу дальнейшего развития законодательства о налогах и сборах.

Налоговые правовые позиции способствуют также формированию новых судебных доктрин – совокупности методов разрешения налоговых споров и общих подходов к проблемам налогового правоприменения. Указанное понятие также раскрывается как принцип, лежащий в основе выводов, распространенных в судебной практике[736]. Значимость правовых позиций КС РФ, ВС РФ, а также сформированных ранее ВАС РФ подходов судов кассационной инстанции в сложных ситуациях является ориентиром при вынесении судебного решения в последующем. Так, известны также судебные доктрины «существа над формой» (оценка налоговых последствий сделки должна осуществляться на основании сути отношений, а не формального их закрепления в договоре), «обоснованности налоговой выгоды», «деловой цели» и др.

Судебное правотворчество имеет некоторые оперативные преимущества перед законодательным: оно более своевременно и не позволяет налоговому спору оставаться неразрешенным, ожидая принятия законодателем соответствующих норм налогового права; оно является более гибким, поскольку позволяет принимать во внимание обстоятельства каждого конкретного дела. С другой стороны, «формальное» правоприменение и буквальное толкование может привести к не-

---

[735] Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 АПК РФ в связи с жалобами ЗАО “Производственноеобъединение "Берег"”, ОАО “Карболит”, “Завод "Микропровод"” и “Научно-производственное предприятие "Респиратор"”» // СПС КонсультантПлюс.

[736] См.: *Овчинников, А.И., Овчинникова, С.П.*Современная теория толкования права: классический и неклассический подходы / А.И. Овчинников, С.П.Овчинникова // Юристъ-Правоведъ. 2007. № 9. С. 25-39.

эффективности и нарушению основополагающего в налоговых правоотношениях принципа справедливости. В ряде случаев интерпретация правовых текстов наоборот часто приводит к увеличению возможных вариантов понимания нормы права[737].

Значительной в вопросе преодоления пробелов в праве является интерпретационная деятельность Минфина России и ФНС России, воплощающаяся в актах разъяснительного характера. Информационные письма указанных органов носят субсидиарный характер и издаются с целью преодоления пробелов в актах законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с п. 1 ст. 34.2 НК РФ Минфин России предоставляет письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, иным участникам налоговых отношений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. На основании пп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ в круг обязанностей налоговых органов входит информирование налогоплательщиков о налогах и сборах, которые должны уплачиваться. ФНС России наделена полномочиями по информированию налогоплательщиков по вопросам налогообложения и применения актов законодательства о налогах и сборах.

Письменные разъяснения компетентных органов служат эффективным инструментом по налаживанию стабильной хозяйственной деятельности и обеспечению максимального соблюдения требований финансового законодательства[738]. М. Ствол и Е. Юхневич также высказывают точку зрения, в соответствии с которой «развитие налоговых письменных разъяснений связано с определенным парадоксом. Развитие многих принципов налогового права, механизмов защиты интересов налогоплательщиков и налоговых разъяснений происходит благодаря неясности и неопределенности налогового законодательства. Вследствие этого, с одной стороны, институт письменных разъяснений подлежит непрерывной эволю-

---

[737] См.: *Кожокарь, И.П.* Дефекты нормативно-правового регулирования: монография / И.П. Кожокарь. М.: Проспект, 2021. С. 205.

[738] См.: *Хачатрян, Н.Р.* Правовое значение разъяснений Министерства финансов РФ по вопросам применения налогового законодательства / Н.Р. Хачатрян // Государство и право. 2009. № 3. С. 97-106.

ции, а с другой – постоянные неясность и неопределенность налогового законодательства делают эту проблематику актуальной»[739].

КС РФ указал также, что с формальной точки зрения разъяснительные письма ФНС России не являются нормативными по способу, форме, порядку принятия, но обладают нормативными свойствами, поскольку содержат разъяснения общего характера для неопределенного круга субъектов[740]. В своем особом мнении судья КС РФ Ю.М. Данилов отметил, что КС РФ пошел шире заявленных требований и распространил новый статус писем ФНС, в частности, на письма Минфина России. Также КС РФ фактически уравнял процедуры оспаривания нормативных правовых актов и подобные разъяснительные письма ФНС, установив, что впредь до внесения соответствующих изменений в законодательство рассмотрение дел об оспаривании таких актов должно осуществляться в порядке, предусмотренном процессуальным законодательством для оспаривания нормативных правовых актов. В 2016 году соответствующие изменения были внесены в Кодекс административного судопроизводства РФ[741]. Налоговые разъяснения, формально не являющиеся нормативными правовыми актами, но обладающие нормативными свойствами, могут быть обжалованы заинтересованными лицами на основании ст. 21 Кодекса административного судопроизводства РФ в ВС РФ[742].

Внесение изменений и дополнений в законодательство о налогах и сборах является главным средством полного устранения пробелов в налоговом праве. КС РФ относит восполнение пробелов к исключительной компетенции законодате-

---

[739] *Ствол, М., Юхневич, Е.* Письменные разъяснения (интерпретации) налогового законодательства на примере налогового законодательства Польши / М. Ствол, Е. Юхневич // Финансовое право. 2016. № 9. С. 23-27.

[740] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона “О Верховном Суде Российской Федерации” и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества “Газпром нефть”» // СПС КонсультантПлюс.

[741] См.: Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ (ред. от 24.07.2023) // Рос.газета. 2015. № 6620.

[742] См.: Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации (КАС РФ) от 08.03.2015 № 21-ФЗ // Собрание законодательства РФ. № 10. Ст. 1391.

ля[743]. Законодательный орган наделен полномочиями устранить пробел правового регулирования. Устранение пробелов возможно путем создания норм права, а также путем дополнения недостающих норм. В.В. Лазарев указал, что никакие иные приемы не могут устранить неполноту закона[744], поскольку в этих случаях законодательный дисбаланс не исчезает, а находится временное решение конкретного случая, что не исключает его повторения в будущем. Устранение пробелов – прерогатива законодательного, а не правоприменительного органа, так как неопределенность правоприменения обусловливается недостаточным уровнем качества действующего законодательства. КС РФ указал, что «неопределенность содержания правовой нормы, не будучи в состоянии обеспечить ее единообразное понимание, а значит, и применение, ослабляет гарантии защиты конституционных прав и свобод, может привести к нарушению принципов равенства и верховенства закона; поэтому самого по себе нарушения требования определенности правовой нормы, влекущего ее произвольное толкование правоприменителем, достаточно для признания такой нормы не соответствующей Конституции РФ»[745].

По итогам данного параграфа работы можно сделать следующие выводы.

Пробелы в налоговом праве – объективно существующая реальность. Они свойственны налоговому праву, как и другим отраслям (подотраслям) права.

Можно констатировать формирование векторов преодоления и устранения пробелов в налоговом праве. Способом устранения пробелов в налоговом праве является принятие недостающих налогово-правовых норм.

О действительности пробела в праве свидетельствует наличие трех обстоятельств, существующих одновременно: общественное отношение, которое требу-

---

[743] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 19.05.1998 № 60-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерно-коммерческого банка “Вятка-банк” о проверке конституционности части четвертой ст. 15 Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СПС КонсультантПлюс.

[744] См.: *Лазарев, В.В.* Избранные труды. [в 3 т.] / В.В. Лазарев. М., 2010. Т. II, Из истории политической мысли. С. 92.

[745] Постановление Конституционного Суда РФ от 14.01.2016 № 1-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 13 Закона Российской Федерации “О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, и их семей” в связи с жалобой гражданина С.В. Иванова» // СПС КонсультантПлюс.

ет правового регулирования; недостающая правовая норма; неурегулированность отношения и потребность его регулирования.

Рассматривая структуру норм, посвященных пробелу, можно говорить, что отсутствие нормы, рассчитанной на правовое регулирование спорного случая, является гипотезой, т.е. тем обстоятельством, которое позволяет правоприменителю использовать аналогию. Иными словами, пробел – это юридический факт, влекущий определенные правовые последствия. Оправданно признание пробела в качестве налогового юридического факта, порождающего правовое последствие его устранения или преодоления.

4.2. Нетипичные нормативные предписания как юридические факты в налоговом праве

Налоговые правоотношения в качестве основной и главной имеют задачу финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований. Для ее решения выработан налогово-правовой механизм, сочетающий в себе различные инструменты. В рамках законодательства о налогах и сборах используются все возможные средства юридической техники, ему присущи различные приемы и способы юридической технологии. Сложность техники законодательства о налогах и сборах проецируется на налоговое право и обусловливает тем самым сложность всей системы налогового права.

Не всегда в механизме налогово-правового регулирования реализуются все его стадии, и, в конечном итоге, достигается главная цель налогово-правового регулирования – поступление налоговых платежей в казну. Способом минимизации и предотвращения обозначенных отрицательных последствий выступает введение в налоговое законодательство нетипичных правовых конструкций[746].

---

[746] Отметим, что нетипичные нормативные предписания в одинаковой мере стоят «на страже» как публичного, так и частного интереса. К примеру, презумпции добросовестности, разумности, справедливости являются всеобщими, рассчитанными на поддержание и обеспечение правопорядка в целом.

Характерной чертой современного налогово-правового регулирования является повышенный динамизм. Многочисленные налоговые изменения и дополнения порождают чрезмерное правовое регулирование[747] и излишнюю казуистичность. Вместе с тем, расширение диапазона правового регулирования и, как следствие, увеличение количества действующих правовых норм относятся к объективным процессам, имеющим место на различных этапах развития[748]. Нетипичные нормативные предписания выступают способом «сублимации» налогово-правового материала, предоставляют возможность снижения уровня казуистичности и, как следствие, способствуют оптимизации правоприменительной деятельности.

В последнее время наблюдается развитие и усиление влияния цифровизации на финансовую политику государства, главной целью которой является «повышение управляемости, информационной доступности объектов государственного управления для продуктивной реализации государством его публичных задач и функций»[749]. Также подчеркивается, что «цифровые технологии формируют запрос на создание финансово-правовых норм, не ограниченных одной отраслевой моделью»[750]. Стоит отметить, что активно развивающийся цифровой инструментарий является виртуальным по своей сути, не существующим в реальной действительности и, в этом смысле, нетипичным с точки зрения выработанных правил правового регулирования[751].

---

[747] См.: Система права: история, современность, перспективы: монография / Т.Н. Радько, Д.М. Азми, А.А. Головина и [и др.]; под ред. Т.Н. Радько. М.: Проспект, 2020. С. 140.

[748] См.: *Поленина, С.В.* Система права и система законодательства в современных условиях / С.В. Поленина // Правоведение. 1987. № 5. С. 29.

[749] Актуальные проблемы финансового права в условиях цифровизации экономики: монография / под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2023. С. 33.

[750] Как раз среди нетипичных нормативных предписаний встречается наибольшее число норм с межотраслевой моделью: презумпция знания закона, невиновности, добросовестности и др. См.: Финансовое право на рубеже эпох: монография / под ред. И.И. Кучерова. М.: Проспект, 2024. С. 124.

[751] Сами юридические факты некоторыми авторами подразделяются на типичные и нетипичные. Например, преступление – это типичный для уголовного права юридический факт, но он не будет выступать, в свою очередь, нетипичным юридическим фактом для налогового права, так как он как таковой выведен за рамки механизма налогово-правового регулирования. См.: *Яцеленко, Б.В.* Типичные и нетипичные юридические факты в механизме уголовно-правового

В.М. Горшенев отмечал, что проблема нетипичных правовых предписаний имеет важное методологическое значение как для законодательства, так и для практики правоприменения[752]. Как утверждает В.А. Рыбаков, нетипичные нормы права не устанавливают правил поведения субъектов, их положения призваны обеспечить действие типичных норм права[753]. А.В. Баранов выделяет в праве так называемые специализированные нормы, выполняющие функции определительно-обеспечительного характера[754]. Добавим, что в налоговом праве на современных условиях применяется весь широкий спектр нетипичных правовых предписаний. Последние участвуют в общем налогово-правовом «потоке», обеспечивающем, главным образом, бесперебойное поступление обязательных налоговых платежей в бюджет.

В налоговом праве преимущественно встречаются и выполняют наиболее важную роль в механизме налогово-правового регулирования правовые презумпции и правовые фикции. Как отмечает М.В. Карасева, часть 1 НК РФ «изобилует нетипичными предписаниями, в частности, презумпциями и фикциями»[755].

Выше, в главе 1 работы, мы отмечали обоснованность дихотомической классификации налоговых юридических фактов. Стоит только дополнить, что в противоположность пробелу в налоговом праве, когда установлено отсутствие налогово-правовой нормы или какой-то ее части (гипотезы, диспозиции, санкции) и требуется процедура устранения или преодоления пробела в целях разрешения правовой ситуации, презумпции и фикции «не реальны» уже изначально, но им придается юридический смысл и свойство вызывать правовые последствия самим субъектом законотворчества.

регулирования / Б.В. Яцеленко // Вестник Нижегородского государственного университета юстиции им. Н.И. Лобачевского. 2023. № 6. С. 147-152.

[752] См.: *Горшенев, В.М.* Нетипичные нормативные предписания / В.М. Горшенев // Советское государство и право. 1978. № 3. С. 113.

[753] См.: *Рыбаков, В.А.* Нетипичные нормы права / В.А. Рыбаков // Вестник Омского университета. Сер.: Право. 2013. № 3 (36). С. 24.

[754] См.: *Баранов, А.В.* К вопросу о понятии и месте специализированных норм в системе российского права / А.В. Баранов // Вестник Омского университета. Сер.: Право. 2017. № 1 (50). С. 28.

[755] *Карасева, М.В.* Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М.В. Карасева. М.: Юристъ, 2003. С. 124.

Введение в налоговое законодательство презумпций и фикций осуществляется с целью преодоления сложностей налогово-правового регулирования отношений, составляющих предмет налогового права, а также в тех случаях, когда практика налогового правоприменения испытывает потребность в постулировании несуществующих или заменяемых юридических фактов.

Правовая презумпция рассматривается в качестве особого способа формирования содержания права[756]. Налоговое законодательство не содержит определения понятия «презумпция», оно является доктринальным. Однако в любой отрасли законодательства практически всегда содержится указание на наличие той или иной презумпции. Главным образом презумпции маркируются при помощи применяемых законодателем языковых правил.

Презумпция в переводе с лат. *praesumptio* означает «ожидаю», «предполагаю». С точки зрения лингвистики презумпция (пресуппозиция) – это необходимый семантический компонент, обеспечивающий наличие смысла в утверждении**.** Презумпция входит в значение некоторых семантических классов слов и синтаксических конструкций. Например, глаголы «удалось», «сумел» имеют презумпцию попытки: фраза «Ему удалось найти новые материалы» включает смысл «Он прилагал усилия». В лингвистике выделяют, например:

– семантическую презумпцию – суждение, которое слушающий должен считать истинным, чтобы предложение было для него осмысленным;

– прагматическую презумпцию – суждение, которое для слушающего должно быть не только истинно, но и известно.

Презумпция – один из двух главных компонентов, которые выделяются при семантическом анализе языковых единиц: презумпция (пресуппозиция) языкового выражения – это предпосылка его осмысленности, уместности[757].

---

[756] Для исследования презумпций применяются различные методологические подходы: логический, языковой, философский, исторический, социологический, что указывает на органическую связь презумпции не только с правовыми отношениями, но и со всеми общественными отношениями в целом. См. подробнее: *Карташов, В.Н.* Методологические основы исследования юридических презумпций / В.Н. Карташов // Юридическая техника. 2010. № 4. С. 221-226.

[757] См.: *Падучева, Е.В.* Референциальный статус именной группы. Материалы для проекта корпусного описания русской грамматики / Е.В. Падучева. [На правах рукописи]. М., 2017.

В словарях слово «презумпция» определяется как предположение, признаваемое истинным, пока не доказано обратное.

Некоторые значения слова:

– предположение, основанное на вероятности (Малый академический словарь);

– предположение, признаваемое достоверным, пока не будет доказано обратное. В праве известны несколько презумпций: презумпция авторства, презумпция вины должника в гражданском праве, презумпция невиновности в уголовном праве и другие[758];

– «презумпция невиновности» – положение, согласно которому человек считается невиновным до тех пор, пока его вина не доказана в законном порядке[759];

– 1) предположение, основанное на вероятности; 2) *юр.* признание факта юридически достоверным, пока не будет доказано обратное[760].

При формулировании презумпций в нормативно-правовых актах чаще всего используются лексические единицы «применяется», «предполагается», «считается», «действует», причем они всегда употребляются в качестве синонимов. Как отмечает И.Л. Ишигилов, «чтобы вероятное предположение стало юридической презумпцией, необходимо его закрепление в правовых нормах. При этом данное закрепление может быть как прямым, так и косвенным. Прямое закрепление осуществляется, как правило, при помощи таких слов-сигналов, как “предполагается”, “пока не доказано иное”»[761]. Презумпция – прием законодательной техники, логическая категория, которая основана на предшествующем опыте, о чем свидетельствуют правила их формулирования в действующем законодательстве.

---

[758] Большой юридический словарь / авт. и сост. А.Б. Борисов. М.: Книжный мир, 2010. С. 576.
[759] Толковый словарь русского языка: около 100 000 слов, терминов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов; под ред. Л.И. Скворова. 27-е изд., испр. М.: АСТ, 2018. 1360 с.
[760] Новый словарь иностранных слов: более 15 000 словарных статей, более 60 000 слов и выражений / гл. ред. В.В. Адамчик. М.: АСТ, 2009. 1152 с.
[761] См.: *Ишигилов, И.Л.* Понятие и признаки юридических презумпций / И.Л. Ишигилов // Сибирский юридический журнал. 2007. № 2 (37). С. 7.

Главной целью введения в законодательство презумпций является «снятие» неопределенности регулируемых правом общественных отношений. Отметим, что ситуация неопределенности всегда предшествует применению презумпции, а не наоборот[762]. Неопределенность связана с отсутствием или недостаточностью информации, сведений, деталей и подробностей о каких-либо субъектах, фактах и предшествующих событиях. Презумпция представляет собой предположение о том, что вероятный факт характерен для схожих ситуаций. Презумпции свойственны как праву в целом, так и отдельным его отраслям. Правовые презумпции значимы для построения отраслей права в том смысле, что они выступают в качестве вектора и ориентира как для конструирования самой отрасли права, так и для моделирования правовых норм[763]. Исторический анализ правовых презумпций показывает, что презумпции использовались еще с древнейших времен[764] и достаточно широко применяются в наши дни. Значение презумпции несколько разниться в континентальном и общем праве. Отмечается, что в общем праве презумпции более важны именно для процесса толкования права[765]. Так, в общем

---

[762] См.: *Коголовский, И.Р.* Понятиеи признаки правовой презумпции / И.Р. Коголовский // Теория и практика общественного развития. 2012. № 12. С. 588.

[763] См.: *Заржицкая, Л.С.* Анализ содержания правовой презумпции / Л.С. Заржицкая // Мировой судья. 2016. № 11. С. 22.

[764] Большинство презумпций, используемых в современном праве, были известны уже римскому праву; многие из них существовали издавна в эпоху неписаного права. Так, в римском праве получили свое зарождение следующие презумпции: «добросовестное лицо уверено в своей правоте», «лицо не может злоупотреблять своим правом», «если не доказан злой умысел, то всегда предполагается добросовестность». В средние века презумпции рассматривались в качестве особого вида косвенных доказательств. Классическим российским произведением XIX в. является работа Д.И. Мейера «О юридических вымыслах и предположениях, о скрытых и притворных действиях», постулирующая, что всякое предположение основывается на том, что всё, что обычно случается, считается истинным, и, наоборот, необыкновенное, не имея доказательств, не может считаться истинным. Советский период ознаменован отрицанием возможности существования в праве презумпций. В настоящее время в отраслях российского права, в том числе в налоговом праве, роль правовых презумпций повышается. Существуют сферы правового регулирования, в которых без применения правовых презумпций невозможно обойтись, к примеру, в отраслях процессуального права. См.: *Старовойтова, Е.И.* Генезис правовых презумпций / Е.И. Старовойтова // Известия ИГЭА. 2010. № 6 (74). С. 146-149.

[765] В определенный исторический период толкование приобрело особую важность, что повлияло на возникновение науки герменевтики, т.е. совокупности правил интерпретации и объяснения сущности древних текстов. Выработанные правила герменевтики могут быть отнесены к категории презумпций. См.: *Черниловский, З.М.* Презумпции и фикции в истории права / З.М. Черниловский // Советское государство и право. 1984. № 1. С. 102.

праве толкование выполняет функцию ориентира в правотворчестве, которое опирается в том числе и на презумпции[766].

А.И. Овчинников подчеркивает важную роль презумпций в динамике права. По его мнению, правовая реальность базируется на презумпции справедливости норм права. Пограничным со справедливостью понятием является так называемая «эквивалентность воздаяния». Необходимо четкое понимание, при каких обстоятельствах допустимо рассматривать разные случаи как одинаковые.

Решение юридического дела в каждом конкретном случае должно претендовать на всеобщность и единообразие для перечня похожих ситуаций, с одной стороны, и при этом должна иметь место «эквивалентность воздаяния», с другой стороны. И в данном случае установление «эквивалентности воздаяния» осуществляется правоприменителем (судом)[767].

В обобщенном смысле презумпция есть результат *предположения*[768]. Свойством презумпции является то, что в большинстве случаев она соответствует действительности[769]. Положения презумпций компенсируют материю закона и при этом выстраивают особые правила интерпретации юридических фактов в части их корректировки и восполнения. При этом презумпция обладает свойством императивности, суть которого сводится к тому, что презумпция применима независимо

---

[766] См.: *Курзаков, М.В., Храмцов, А.А.* История толкования континентального и общего права / М.В. Курзаков, А.А. Храмцов // Вопросы российской юстиции. 2025. № 35. С. 57.

[767] См.: *Овчинников, А.И.* Роль презумпций в развитии права / А.И. Овчинников // Юридическая техника. 2010. № 4. С. 418.

[768] В Большом толковом словаре русского языка презумпция определяется как признание факта невиновности обвиняемого юридически достоверным, пока не будет доказано обратное (презумпция невиновности) (Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб.: Норинт, 2002. С. 963). В данном источнике презумпция отождествляется с самой известной из презумпций – презумпцией невиновности. Юридический энциклопедический словарь также дает определение лишь презумпции невиновности, не характеризуя презумпцию в целом (Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А.Я. Сухарев; редкол.: М.М. Богуславский и др. 2-е изд., доп. М.: Сов. Энциклопедия, 1987. С. 369.

[769] См.: *Дядькин, Д.С., Щелкунов, В.А.* Соотношение уголовно-правовых фикции и презумпции / Д.С. Дядькин, В.А. Щелкунов // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2025. № 3 (73). С. 32.

от воли субъектов правоотношения, т.е. правовая презумпция имеет автоматическое действие[770].

В.К. Бабаевым правовая презумпция определялась как «закрепленное в законе правило, предполагающее наличие или отсутствие фактов до представления доказательств обратного или запрещающее их опровержение»[771]. Как утверждает Б.А. Булаевский, «это предположение, как особый вид умозаключения, обычно характеризуется тем, что оно основано на обобщении неполного множества одинаковых выводов об однородных явлениях и, в силу этого, дает новый общий вывод, носящий вероятностный характер. С позиции логики такие умозаключения относятся к обобщениям индуктивного характера»[772]. При формулировании правовой презумпции в законодательстве используется индукция через простое перечисление, которая именуется неполной индукцией. Индуктивное умозаключение прекращает свое существование в случае, если в системе фактов будет обнаружен противоречащий факт. Для презумпций, таким образом, характерно свойство потенциальной возможности *опровержения* предполагаемого факта. Даже если факт опровергнут, то сама презумпция при этом продолжает свое действие и существование.

Правовые презумпции соседствуют с рефлексами права. В общем смысле значение рефлекса права сводится к неожиданному или непредвиденному благу субъекта, находящегося «за рамками» основного правоотношения. В ряде случаев правовые презумпции порождают возникновение рефлексов права, под которыми понимаются случайно появившиеся блага, чаще всего не имеющие перспективы осуществления каких-либо действий и при этом отражающие интересы третьих лиц, но не гарантирующие каких-либо обязанностей[773].

---

[770] См.: *Забродин, Д.М.* Императивность правовых презумпций / Д.М. Забродин // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. 2016. № 2. С. 116.

[771] *Бабаев, В.К.* Презумпция в советском праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / В.К. Бабаев. Свердловск, 1969. 24 с.

[772] *Булаевский, Б.А.* Логическое основание построения презумпций / Б.А. Булаевский // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2011. № 1 (11). С. 19.

[773] См.: *Купцова, О.Б.* Правовые презумпции и рефлексы права / О.Б. Купцова // Вестник Нижегородской академии МВД России. 2011. № 1 (14). С. 90.

Причиной введения и применения презумпций в налогово-правовом регулировании является состояние неопределенности в праве как продолжение общеправового состояния неопределенности, имеющего чаще всего объективные причины. Презумпция – способ преодоления неопределенности в налоговых правоотношениях, в ряде случаев презумпции также помогают решить спорную ситуацию при наличии пробела в праве.

В литературе отмечается, что при этом невозможна конкуренция правовых презумпций между собой. Для каждой презумпции устанавливается четкий перечень оснований ее применения. Опровергается презумпция также при наличии ряда условий, указанных в законе[774]. Содержание презумпции конкретизируется применительно к обстоятельствам правовой ситуации. Применение презумпций именно в правоприменительном процессе оправданно, поскольку способствует достижению истины по делу, освобождает участников правоотношения от дополнительной процессуальной нагрузки и необходимости дублирования схожих правоприменительных действий. И.И. Исаев и Н.И. Уздимаева так объясняют механизм конструирования правовой презумпции: «Наблюдая социально-юридическую реальность, совпадающую в разные моменты времени по своим основным параметрам, т.е. оказываясь в одних и тех же условиях, приводящих к одинаковым последствиям, человек совершенно обоснованно предполагает, что в последующем при аналогичных условиях ситуация будет развиваться приблизительно так же»[775].

Примечательно, что правовые презумпции традиционно вызывали повышенный научный интерес. Проведенные научные исследования можно условно подразделить на три группы.

Во-первых, презумпция понимается как категория максимально широкая, используемая в различных сферах деятельности человека. Это – суждение, основанное на предшествующем опыте, получившее свое закрепление в законе и поз-

---

[774] См.: *Булаевский, Б.А.* К вопросу о конкуренции презумпций в праве / Б.А. Булаевский // Журнал российского права. 2012. № 10. С. 47.

[775] *Исаев, И.И., Уздимаева, Н.И.* Роль презумпций в праве / И.И. Исаев, Н.И. Уздимаева // Огарёв-Online. 2015. № 16 (57). С. 2.

воляющее сделать вывод о наличии либо отсутствии юридического факта (В.К. Бабаев[776], В.И. Каминская[777]).

Во-вторых, презумпции относятся к числу приемов процесса доказывания, которые позволяют сделать вывод о существовании определенных обстоятельств и правовом статусе субъекта (В.А. Ойгензихт[778]).

В третьих, презумпции отождествляются с правовой нормой, заключающей в себе логический прием презюмирования (Н.Н. Цуканов[779]).

Таким образом, можно отметить, что научные трактовки презумпции имеют широкий спектр, что еще раз подчеркивает уникальность описываемого правового феномена. Однако одно является бесспорным и очевидным – в основе презумпции лежит традиция и накопленный предшествующий опыт в обозначенной сфере[780].

Существуют правовые презумпции, которые признаются судебной практикой и правовой доктриной, но при этом не находят своего отражения в действующем законодательстве[781].

---

[776] См.: *Бабаев, В.К.* Презумпции в советском праве / В.К. Бабаев. Горький: Горьковская высшая школа МВД СССР, 1974. С. 13.

[777] См.: *Каминская, В.И.* Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе / В.И. Каминская. М.; Л.: Изд-во и 2-я тип. Изд-ва Акад. наук СССР, 1948. С. 3.

[778] См.: *Ойгензихт, В.А.* Понятие гражданско-правовых презумпций / В.А. Ойгензихт // Советское государство и право. 1975. № 10. С. 26.

[779] См.: *Цуканов, Н.Н.* О критериях правовой презумпции / Н.Н. Цуканов // Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы, совершенствование: сборник статей: в 2 т. / под ред. В.М. Баранова. Н. Новгород, 2001. Т. 1. С. 506.

[780] Интересны примеры презумпций, которые нетипичны для российского правопорядка. Презумпция времени смерти: если имел место несчастный случай и погибли одновременно несколько человек, то дата смерти будет обозначаться согласно их возрасту – первым умершим будет считаться самый старший. Презумпция продолжительности жизни: предполагается, что женщины имеют большую продолжительность жизни, нежели мужчины; если муж и жена погибли одновременно, то муж будет считаться умершим первым. Приведенные в качестве примера презумпции активно применяются в зарубежном наследственном праве (см.: *Каранина, Н.С.* Сущность правовой презумпции: определение понятия «презумпция» в современной теории права и российском законодательстве; признаки правовой презумпции // Юридическая техника. 2010. № 4. С. 213-220). В семейном праве Германии действует презумпция, согласно которой «брак потерпел неудачу, если супруги проживали раздельно в течение 3 лет» (см.: *Сидельник, И.М.* Зарубежный опыт использования процессуальных презумпций // Теория и практика общественного развития. 2018. № 7. С. 118-121).

[781] См.: *Анчишина, Е.А.* Презумпции в современном праве: понятие и правовое значение / Е.А. Анчишина // Вестник Удмуртского университета. 2021. Т. 31, вып. 1. С. 79.

По мнению Т.В. Кашаниной, «презумпции играют стабилизирующую роль в правовом регулировании, и их значение заключается в следующем:

– они вносят определенность в разрешение юридического дела, что позволяет обойти юридические тупики;

– правовые презумпции позволяют экономить без ущерба для дела время, затрачиваемое на рассмотрение правоприменительного казуса, тем самым ускоряя юридический процесс;

– поскольку правовые презумпции используются в управленческой деятельности, они убыстряют выполнение государством своих функций;

– с помощью презумпций законодатель демонстрирует положительное отношение к человеку (например, презумпции добропорядочности, невиновности) и настраивает на это правоприменителей»[782].

Функции презумпций состоят в адресном воздействии на общественные отношения, продиктованном смыслом права как социального явления. К функциям презумпций можно отнести следующие: будучи интегрированными в нормативно-правовой инструментарий, презумпции обладают нормативно-организационным эффектом применительно к общественным отношениям; не являются основным способом правового регулирования (и в этом смысле они нетипичны), носят субсидиарный характер; дают предположение о юридическом факте, его наличии или отсутствии[783]. Отмечается также, что презумпции несут в себе все общеправовые функции по той причине, что являются элементарной единицей права. Вместе с тем, для них характерны и специализированные функции. Б.А. Булаевский к последним относит функцию «восполнения отношений нормативной моделью недостающего правового явления; освобождение субъекта интереса от обязанности подтверждения обстоятельств, позволяющих применять презумпцию». Автор также утверждает, что «любая отдельно взятая презумпция, смоделированная под конкретные отношения, проявляет свойства, обусловленные спе-

---

[782] *Кашанина, Т.В.* Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. М.: Эксмо, 2007. С. 187.

[783] О функциях правовых презумпций см. подробнее: *Кузнецов, А.П., Пронина, М.А.* Функции презумпций в праве в регулировании отраслевых общественных наук / А.П. Кузнецов, М.А. Пронина // Юридическая техника. 2010. № 4. С. 292-301.

цификой отношений, в которых она будет восполнять отсутствие того или иного правового явления»[784].

Можно выявить следующие признаки презумпции, которые будут способствовать их отграничению от смежных правовых категорий.

1. На правовые презумпции оказывают значительное влияние социальные презумпции, в связи с чем правовые презумпции воспринимают характерные признаки последних. Общеизвестным является суждение, согласно которому «презумпция есть результат правомерных ожиданий человека». Предполагается, презюмируется, что каждый субъект права действует правомерно и исполняет предписания правовых норм.

2. Презумпция основана на вероятности, т.е. степени действительной возможности наступления события в условиях, которые могут повторяться неограниченное количество раз. Презумпции, как правило, отражают высокий уровень вероятности презюмируемого факта.

3. Презумпция представляет собой общий вывод, основанный на многообразии частных случаев, которые подтверждены предшествующим опытом и имеют многочисленные подкрепления на практике.

4. Правовая презумпция имеет императивный характер как безусловное требование и устанавливает в отношении субъектов права обязанность признания презюмируемого факта как одного из юридических критериев деятельности при установлении исходного факта, пока не будет установлено иное.

5. Будучи элементом системы законодательства, презумпции выполняют общеправовые функции. Действуя в качестве правовых средств (как элемент системы права) и проявляя свои особые функции, презумпции, в том числе, будут проявлять и общеправовые функции. Подобная «привязка» особых функций характерна в целом для всего права и, как следствие, для всех правовых средств. Вместе с тем, каждая презумпция применительно к конкретному правоотношению будет иметь особенности, обусловленные данным правоотношением.

---

[784] *Булаевский, Б.А.* Функции правовых презумпций / Б.А. Булаевский // Журнал российского права. 2011. № 3. С. 40.

6. Правовые презумпции являются атрибутом нормативно-правового акта в целом и не могут быть индивидуализированы в правоприменительных актах. Их, таким образом, можно признать одним из общих способов регулирования общественных отношений.

7. Презумпции обеспечивают гуманизм, стабильность и справедливость правового регулирования.

По мнению Ю.А. Серикова, «всю проблематику правовых презумпций необходимо разделить на три уровня: уровень формирования правовых презумпций; нормативный уровень правовых презумпций; правоприменительный уровень правовых презумпций»[785]. Такой подход к исследованию правовых презумпций дает возможность получения полного спектра особенностей данной правовой категории.

Уровень формирования правовых презумпций представляет собой донормативный уровень и, на наш взгляд, предполагает те исторические, социальные, политические и экономические условия, которые оказали влияние на формирование презумпции. К примеру, в настоящее время используются *электронные документы* и *электронные подписи*. Предполагается, что они соответствуют бумажным носителям. До недавнего времени данный вид презумпций не мог существовать в силу объективных причин: электронные документы и электронные подписи ранее не имели места в реальной действительности. Презумпции первостепенно служат организации гражданского общества и государства, стабильности правопорядка, а также направлены на защиту прав и свобод человека и гражданина. Нормативный уровень правовых презумпций предполагает их правовую регламентацию прямо или косвенно со стороны государства. Правоприменительный уровень позволяет увидеть презумпции «в действии», указывает на те или иные особенности реализации презумпций.

Характеристике презумпций может способствовать классификация их на виды. Все юридические презумпции можно разделить на: содержащиеся в нацио-

---

[785] *Сериков, Ю.А.*Уровни логико-правового анализа правовых презумпций в гражданском процессуальном праве / Ю.А. Сериков // Арбитражный и гражданский процесс. 2003. № 11. С. 2-4.

нальной, зарубежных и международной (общей и региональных), рабовладельческой и феодальной, буржуазной и социалистической, романо-германской и англосаксонской, мусульманской и других правовых семьях; в правотворческой, правореализующей, интерпретационной, правосистематизирующей и тому подобных практиках; в правосознании (доктринальном и т.п.) и системе права[786].

В налоговом праве презумпции используются достаточно активно[787], что имеет свои объективные причины и, прежде всего, способствует обеспечению динамики налогового процесса, реализации прав участников налоговых правоотношений и их защите, распределению бремени доказывания в налоговых спорах. В законодательстве о налогах и сборах термин «презумпция» не используется. Мы можем лишь увидеть в НК РФ формулировки, содержащие, например, слово «предполагается». В налоговом праве *применяется презумпция вины в неуплате налогов*.

Имеют место самостоятельные научные исследования презумпций в налоговом праве и их специфики. Д.М. Щекиным был сделан вывод о том, что презумпции могут пониматься в широком и узком смысле. «В узком смысле правовая презумпция – это прямо или косвенно закрепленное в законодательстве и детерминированное целями правового регулирования обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии или отсутствии одного юридического факта при наличии другого факта. Правовая презумпция в широком смысле – это

---

[786] Предлагаются также и другие классификации правовых презумпций. См.: *Зацепина, О.Е.* Классификация правовых презумпций / О.Е. Зацепина // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 2 (87). С. 80-87.

[787] Аналогично отраслевые особенности презумпций исследуются и в других отраслях права. См.: *Филиков, Д.А.* Место презумпции вины в классификациях гражданско-правовых презумпций / Д.А. Филиков // Вестник Пермского университета. 2011. № 2 (12). С. 146-152; *Левченко, В.Б.* Презумпция невиновности в административном законодательстве / В.Б. Левченко // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 2. С. 158-163; *Грубцова, С.П.* Виды правовых презумпций в административном производстве / С.П. Грубцова // Арбитражный и гражданский процесс. 2018. № 3. С. 42-47; *Головина, С.Ю.* Презумпции в трудовом праве / С.Ю. Головина // Юридическая техника. 2010. № 4. С. 114-118; *Булаевский, Б.А.* Презумпции в механизме защиты гражданских прав / Б.А. Булаевский // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 9. С. 126-132; *Матвеева, Н.С., Бальтанова, Г.Ж.* Правовые презумпции в гражданском праве / Н.С. Матвеева, Г.Ж. Бальтанова // Электронный научно-методический журнал Омского ГАУ. 2018. Спецвыпуск № 5; *Никиташина, Н.А.* Классификация презумпций в семейном праве / Н.А. Никиташина // LexRussica. 2018. № 3. С. 34-51.

прямо или косвенно закрепленное в законодательстве обязательное суждение, имеющее вероятностную природу, о наличии или отсутствии нормативных или фактических оснований для возникновения, изменения или прекращения прав и обязанностей, направленное на достижение целей правового регулирования»[788]. Д.М. Щекин также исследовал соотношение правовой презумпции и юридического факта и справедливо, на наш взгляд, отметил, что в ряде случаев при наличии презумпции и при отсутствии доказательств опровержения презумпции правоприменитель констатирует «наличие фактических условий для реализации правовой нормы»[789]. «Поэтому правовые презумпции при своей реализации могут выполнять основную функцию юридического факта влиять на возникновение, изменение или прекращение правоотношения»[790].

Анализ законодательства о налогах и сборах показывает, что презумпции имеют различные формы закрепления в нем. А.В. Демин отмечает, что презумпции могут иметь прямую или косвенную форму закрепления в нормах налогового права. По его мнению, «образцом прямого закрепления выступает содержащаяся в п. 1 ст. 40 НК РФ презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен»[791]. «Косвенная презумпция прямо не формулируется налоговыми нормами, но конструируется путем анализа и интерпретации последних. Из содержания п. 1 ст. 220 НК РФ вытекает следующая презумпция: если налогоплательщик не может документально подтвердить срок нахождения у него в собственности отчуждаемого имущества, предполагается, что имущество находится в его собственности менее трех лет».

В качестве примера прямого закрепления презумпции в законодательстве о налогах и сборах можно привести норму ст. 108 НК РФ, в соответствии с которой лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном законом порядке. Презумпция

---

[788] См.: *Щекин, Д.М.* Юридические презумпции в налоговом праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Д.М. Щекин. М., 2001. С. 10.
[789] См.: Там же. С. 36.
[790] См.: Там же. С. 37.
[791] См.: *Демин, А.В.* Презюмирование в налоговом праве. Реальное и презумптивное налогообложение / А.В. Демин // Финансовое право. 2011. № 9. С. 20.

невиновности налогоплательщика в налоговом праве является одним из видов общеправовой презумпции невиновности, однако при этом имеет свою специфику. Презумпция невиновности налогоплательщика действует только в случае применения налоговой санкции и не может распространяться на взыскание налога. Закрепленной в НК РФ также считается презумпция правоты налогоплательщика, которая следует из п. 7 ст. 3 НК РФ: все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Косвенные презумпции лишь следуют из общего смысла положений НК РФ. Так, предполагается, что если лицо обладает имуществом, то такое имущество необходимо рассматривать как объект налогообложения, приносящий собственнику имущества доход.

В практике налогового правоприменения, кроме того, действуют презумпция знания законодательства о налогах и сборах, презумпция законности нормативно-правового акта и индивидуального ненормативного акта, а также презумпции, связанные с процессами цифровизации: предположение истинности электронных доказательств, документов, подписей. Отдельные презумпции действуют в юридической конструкции налога: презумпция постоянного представительства, презумпция соответствия договорной цены товара его рыночной цене.

Учеными отмечается ***связь*** *правовой презумпции* и *юридического факта*. Презумптивными всегда считались такие законодательные заключения, которые выдвигаются при наличии одних фактов для доказывания других. Само определение понятия «презумпция» связывается с юридическим фактом. Так, В.К. Бабаев определил правовую презумпцию как «закрепленное в нормах права предположение о наличии или отсутствии юридических фактов, основанное на связи между ними и фактами наличными и подтвержденными предшествующим опытом»[792]. Следует отметить, что в отличие от правовой презумпции юридический факт нельзя опровергнуть. Презумпция является только предположением о наличии

[792] *Бабаев, В.К.* Презумпция в советском праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / В.К. Бабаев. Свердловск, 1969. С. 9-10.

или отсутствии юридических фактов, которые, в свою очередь, также могут быть недостоверными. Предположение о наличии или отсутствии юридического факта не может разрешить правовую ситуацию по существу – требуется установление юридического факта, лежащего в основе возникновения, изменения или прекращения правоотношения. Таким образом, юридический факт и правовая презумпция могут выполнять одну общую функцию – влиять на возникновение, изменение или прекращение правоотношения.

Е.Г. Лукьянова также рассматривает презумпции через призму исследования правоотношения в целом. По ее мнению, «в ряде случаев в роли юридических фактов могут выступать не конкретные фактические обстоятельства, а предположения о них. Презюмируемый факт признается истинным, следовательно, все субъекты права и, в частности, публично-властные субъекты должны признавать факт истинным и порождающим правовые последствия»[793].

Значение правовых презумпций в налоговом праве состоит в следующем.

1. Презумпции дают некоторые ориентиры для совершенствования и развития законодательства о налогах и сборах.

2. Презумпции в налоговом праве являются одним из способов снижения конфликтности налоговых отношений, способствуют достижению баланса публичных и частных интересов в налогово-правовом регулировании.

3. Презумпции служат достижению цели осуществления и защиты прав налогоплательщиков.

4. Они являются одним из способов ограничения негативного усмотрения субъектов налогового правоприменения.

5. Презумпции определяют правила распределения бремени доказывания при разрешении налоговых споров.

6. В ряде случаев презумпции способствуют преодолению пробелов в налогово-правовом регулировании.

---

[793] *Лукьянова, Е.Г.* Теория права и государства. Введение в естественно-правовой курс: учеб. пособие / Е.Г. Лукьянова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011.

Оценивая различные точки зрения относительно понимания презумпций, можно сделать обобщенный вывод о невозможности исключения их из процесса правового регулирования. Формирование данного правового явления обусловлено длительным историческим опытом и рядом социальных предпосылок. Использование презумпций представляет определенное удобство для субъектов правоприменения. Презумпции обеспечивают защиту прав и законных интересов участников правоотношений, а также выполняют роль ориентиров поведения в каждом конкретном случае; презумпция может выступать также в качестве гарантий прав субъекта.

Предлагается следующее *определение понятия «презумпция» в налоговом праве: это прямо закрепленное в законодательстве о налогах и сборах или вытекающее из его смысла предположение о существовании или отсутствии налогового юридического факта.*

Второй вид нетипичных правовых предписаний – фикция. В словарях это понятие определяется как нечто не существующее в действительности, лишь видимость чего-либо (от лат. *fictio* – вымысел)[794]; обман, подделка; нечто несуществующее, мнимое, ложное; выдумка, вымысел; фиктивный – мнимый, несуществующий, ложно выдаваемый за действительность, например, фиктивный брак, фиктивная сделка[795]. В праве толкование слова «фикция» сводится к пониманию его как суждения, которое не отражает реальной действительности.

Это не просто не существующее в реальной действительности положение, которое признается законодательством существующим, но наделенное еще и свойством обязательности[796].

Фикции как правовой инструмент были разработаны и активно использовались древними римлянами. Свою специфику имели фикции в римском публичном праве. Фикция следовала формулировке римского юриста Ульпиана: «Публичное

---

[794] См.: Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб.: Норинт, 2002. С. 1423.

[795] См.: Энциклопедический словарь / гл. ред. Б.А. Введенский. М.: Большая советская энциклопедия. 1955. Т. 3. С. 510.

[796] См.: Юридическая техника правового порядка: учебное пособие / под ред. А.В. Аверина, В.С. Плотникова, Е.В. Свинина. М.: Проспект, 2025. С. 45.

право имеет в виду пользу (благо, интересы) государства» («…ad statum rei romanae spectat»)[797]. Некоторыми исследователями даже суверенитет государства рассматривается как фикция[798]. У Г.С. Мэна встречается пояснение, что «слово “fictio” в староримском праве было термином, употреблявшимся в судебном процессе, и означало такое вымышленное заявление со стороны истца, которого не позволялось отвергать ответчику»[799].

Можно привести исторические примеры применения фикций в налоговых отношениях, которые были известны в Древнем Риме: «…если откупщики в течение года не предъявляют требования об уплате налога, они лишаются права на взыскание его в судебном порядке»[800].

Фикция – необходимый элемент римского юридического метода. По утверждению А.М. Ширвиндта, «фикция предстает необходимым элементом римского юридического метода, позволяющим отчасти преодолеть зависимость правотворческой инстанции от объективной нормативной структуры общества, существующей от природы»[801]. Иными словами, право не может изменять объективное общественное устройство. Исходя из невозможности изменения структуры общественного устройства, римляне прибегали к использованию фикций.

В памятниках Древнего Востока также можно было обнаружить фикции. В качестве примера можно привести ст. 17 Законов Хаммурапи (1792–1750 гг. до н.э.), в параграфе 7 которых говорится: «Если человек купит из руки сына человека или из руки раба человека без свидетелей и договора или возьмет на хранение

---

[797] См.: *Черепахин, Б.Б.* К вопросу о частном и публичном праве / Б.Б. Черепахин. М., 1994. С. 11.

[798] Например, Г.А. Аминов утверждает, что «в современном мире суверенитет ни одного государства не означает, что государство не связано с экономическими, социальными и иными институтами и процессами внутри страны и абсолютно независимо от других государств, от мирового сообщества в целом» (*Аминов, Г.А.* Налоговый суверенитет – составная часть государственного суверенитета / Г.А. Аминов // Правовая политика и правовая жизнь. 2008. № 2. С. 157).

[799] Цит. по: *Туманов, В.В., Малиновская, Н.В.* Фикция как фактор становления иудейского и римского права / В.В. Туманов, Н.В. Малиновская // Вестник ВГУ. Сер.: Право. 2008. № 1. С. 45.

[800] *Адамс, Ч.* Влияние налогов на становление цивилизации / Ч. Адамс; пер. с англ. А.А. Столярова и А.А. Резвова. М.; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. С. 138.

[801] *Ширвиндт, А.М.* Значение фикции в римском праве / А.М. Ширвиндт. М.: Статут, 2013. С. 71.

либо серебро, либо золото, либо раба, либо рабыню, либо вола, либо овцу, либо осла, либо что бы то ни было, то этот человек – вор, его должно убить». Как видно из этой нормы, Законы Хаммурапи расширили понятие вора и относили к ворам лиц, фактически ими не являющихся[802].

Существуют примеры применения фикций и в древнерусском праве. Так, «если кто купит или продаст краденую вещь, зная об этом, или кто-то содержит при себе вора, то он будет нести ответственность, как если бы он сам был вором»[803].

В настоящее время фикции находят достаточно широкое применение в материальных и процессуальных отраслях российского законодательства. Известны также правовые явления, которые производны от понятия «фикция». К примеру, в гражданском праве существуют мнимые (фиктивные) сделки. Мнимая (фиктивная) сделка ничтожна потому, что она совершается для вида, без намерения создать юридические последствия[804]. Гражданскому праву советского периода также были известны фикции. Например, ст. 91 Гражданского кодекса РСФСР содержала следующую формулировку: с истечением срока исковой давности по главному требованию считается истекшим срок исковой давности и по дополнительным требованиям (неустойка, поручительство и т.п.)[805]. Семейный кодекс РФ условием, влекущим признание брака недействительным, признает заключение фиктивного брака, т.е. если супруги или один из них зарегистрировали брак без намерения создать семью[806].

Фикции применяются не только в праве, но и в экономике. Самая распространенная фикция всего цивилизованного человечества, с которой сталкиваются

---

[802] См.: *Лотфуллин, Р.К.* Юридические фикции в истории отечественного права / Р.К. Лотфуллин // История государства и права. 2008. № 1.

[803] История государства и права СССР (сборник документов) / сост. А.Ф. Гончаров и Ю.П. Титов. М.: Юрид. лит., 1968. Ч. I. С. 318.

[804] См.: Гражданское право: учебник: в 2 т. / отв. ред. проф. Е.А. Суханов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство БЕК, 1998. Т. I. С. 360.

[805] См.: Комментарий к Гражданскому кодексу РСФСР / под ред. С.Н. Братуся, О.Н. Садикова. М.: Юрид. лит., 1982. С. 115.

[806] См.: Статья 27 Семейного кодекса РФ.

миллионы людей, – это деньги[807]. Свойство законного платежного средства денежный знак получает в силу предписания закона: один лишь факт выпуска в обращение определенных денежных знаков государством не создает законного платежного средства[808].

Таким образом, фикция применялась в различные исторические периоды и была успешно интегрирована в правовые системы многих стран.

В теории права в настоящее время сложилось множество различных определений понятия «фикция», высоко оценивается их регулирующее значение. С.С. Алексеев, например, относит фикции к связкам в нормативном материале, обеспечивающим оптимальное функционирование правовой системы, и утверждает, что фикции представляют собой явление, неотделимое от нормативного содержания правовой системы[809]. Л.А. Душакова отмечает важность фикций и говорит о методе установления фикций. Возникающие в результате использования такого метода правовые нормы – правовые фикции – представляют собой отражение реальной действительности и, соответственно, выражения воли законодателя. Правовая фикция представляет собой не что иное, как закрепленную в соответствующих источниках и используемую в юридической практике особого рода правовую норму, посредством которой положения, не существующие в действительности или противоречащие ей, императивно провозглашаются существующими и имеющими юридическое значение с целью преодоления невосполнимой неизвестности в правовом регулировании общественных отношений[810]. Автор также отмечает, что правовые фикции играют значительную роль в механизме правового регулирования: устраняют неопределенность в правовых отношениях, вносят четкость и стабильность в правовое регулирование, дисциплинируют участников правовых отношений, являются своеобразным гарантом их субъек-

---

[807] См.: *Танимов, О.В.* Теория юридических фикций: монография / О.В. Танимов; отв. ред. Т.В. Кашанина. М.: Проспект, 2016. С. 14.

[808] См.: *Лунц, Л.А.* Деньги и денежные обязательства в гражданском праве / Л.А. Лунц. Изд. 2-е, испр. М.: Статут, 2004. С. 50.

[809] См.: *Алексеев, С.С.* Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 301.

[810] См.: *Душакова, Л.А.* Правовые фикции: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Л.А. Душакова. Волгоград, 2004. С. 3.

тивных юридических прав и законных интересов. Юридическая фикция – это универсальный общеправовой феномен, элемент содержания права, выраженный в различных формах (как прием юридической техники, особая норма права, предположение, юридический факт и пр.), состоящий в признании несуществующего положения существующим и наоборот, имеющий особое целевое назначение в механизме правового регулирования общественных отношений и являющийся одним из способов преодоления состояния неопределенности в правовом регулировании[811]. Фикция – универсальный метод юридической техники, используемый в исключительных случаях, как на стадии правотворчества, так и на стадии правоприменения, состоящий в признании существующим заведомо не существующего факта, или наоборот, несуществующим существующего, и служащий средством воплощения законодательной политики[812].

Приведенные определения понятия «фикция» позволяют выявить его признаки, которые наиболее часто употребляются исследователями.

1. Правовые фикции – это не существующие обстоятельства, которые признаются существующими и порождающими юридические последствия[813].

2. Фикции представляют собой искусственные юридические факты, чаще всего создаваемые правоприменителями на основе норм закона в интересах разрешения конкретных юридических дел[814].

3. Современные юридические фикции являются компромиссом между достоверностью получаемой участниками общественных отношений информации и количеством ресурсов, потраченных на получение этой информации[815].

4. Как условное принятие за истину, так и заведомая ложность принимаемого за истину положения представляют собой в юридической фикции только

---

[811] См.: *Танимов, О.В.* Теория юридических фикций: монография / О.В. Танимов; отв. ред. Т.В. Кашанина. М.: Проспект, 2016. С. 111.

[812] См.: *Марохин, Е.Ю.* Юридическая фикция в современном российском законодательстве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Е.Ю. Марохин. Ставрополь, 2004. С. 6.

[813] См.: *Лукьянова, Е.Г.* Теория права и государства. Введение в естественно-правовой курс: учеб. пособие / Е.Г. Лукьянова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 96.

[814] См.: *Поляков, А.В.* Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: учебник / А.В. Поляков. 2-е изд., испр. и доп. М.: Проспект, 2016. С. 755.

[815] См.: *Чашин, А.Н.* Теория государства и права: учебник / А.Н. Чашин. М.: Издательство «Дело и сервис», 2008. С. 448-449.

внешнюю форму, в которую облекается создание новой правовой нормы. Ложь юридической фикции, несмотря на всю ее очевидность, не проникает в ее содержание, она остается лишь в ее оболочке[816].

5. При создании и реализации правовых фикций предполагается известная осведомленность (например, правоприменителей, в частности, судей) об определенных несоответствиях правовых фикций действительности, что нельзя сказать об обмане и лжи, ведь осведомленность субъекта, в отношении которого применяется ложь и обман, сводят на нет достижение целей, на которые направлены использование лжи и обмана[817].

М.Ю. Кременец систематизировала признаки юридических фикций и выделила наиболее существенные из них: очевидность и заведомая ложность; признак юридической неоспоримости; признак императивности; признак цели применения (фикция играет роль отсутствующего юридического факта, однако сама таковым не является)[818]. И.В. Филимонова представила еще более широкую систему признаков юридических фикций: ложность; юридическая неопровержимость; универсальность; способность юридических фикций вызывать друг друга; определенная цель применения юридической фикции; формальность и категоричность (императивность или общеобязательность); произвольность формирования фикции; редкость; исключительность; ограничительный характер толкования; очевидность (но есть и «латентные фикции»); легальность; юридические фикции употребляются с целью вызвать определенные юридические последствия[819]. О.А. Курсова, обращаясь к исследованию фикций в российском праве, предлагает следующий перечень признаков фикции: конструкция правовой фикции представляет собой ло-

---

[816] См.: *Каминская, В.И.* Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе / В.И. Каминская. М.; Л.: Изд-во и 2-я тип. Изд-ва Акад. наук СССР, 1948.

[817] См.: *Пяткин, В.Н.* Проблема понятия «правовая фикция» / В.Н. Пяткин // Internationl scientific review of the problems and prospects of modern science andeducation. LX international correspodence science and practical conference. Boston, USA, July 22–23, 2019. Problems of science. Boston, 2019. P. 50.

[818] См.: *Кременец, М.Ю.* К вопросу о сущности юридической фикции в гражданском праве / М.Ю. Кременец // Вопросы Российской юстиции. 2022. № 18. С. 201.

[819] См.: *Филимонова, И.В.* Проблема определения признаков юридической фикции / И.В. Филимонова // Политика, государство и право. 2014. № 10. URL: https://politika.snauka.ru/2014/10/1970

гическое отрицание бытия (одну из форм небытия); правовое решение, сформулированное в норме фикции, конструируется при помощи идеализации (разновидности категориальной абстракции); правовая фикция условно произвольна; правовая фикция, категорически что-либо утверждая или отрицая, проявляет себя всегда очевидно; очевидность правовой фикции обусловливается ее императивностью, неопровержимостью в подавляющем большинстве случаев; правовая фикция имеет способность преодолевать неопределенность в правовом регулировании, выполняя функции недостающего юридического факта; правовая фикция формальна; правовая фикция закрепляется в норме права и обладает общеобязательностью[820].

Таким образом, анализ разнообразных взглядов ученых относительно понимания значения и роли фикций в правовом регулировании позволяет сделать вывод о том, что в самом общем виде они рассматриваются как прием юридической техники, как юридический факт, как нетипичное правовое предписание (или как особая правовая норма).

Характеристика фикций в налоговом праве в полной мере будет воспринимать все признаки фикций в их общеправовом значении. Следует отметить, что в налоговом праве фикции применяются достаточно активно. Легализация фикции в нормах налогового права придает требованию «принять ложное за истину» качество общеобязательности, причем какое-либо опровержение «легализованного» не допускается[821]. Характеризуя роль фикций в системе налогово-правового регулирования, А.В. Демин указывает, что фикции устраняют неопределенность в налоговых правоотношениях; позволяют минимизировать издержки и затраты (временные, материальные, финансовые, кадровые и т.п.) в процессе разрешения конкретных налоговозначимых ситуаций; выступают средством борьбы с недобросовестными участниками налоговых правоотношений[822].

---

[820] См.: *Курсова, О.А.* Фикции в российском праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / О.А. Курсова. Н. Новгород, 2001. С. 13-14.
[821] См.: *Демин, А.В.* Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. М.: Статут, 2015. С. 245.
[822] См.: *Демин, А.В.* Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. М.: Статут, 2015. С. 246.

Правовые фикции содержатся как в части первой, так и в части второй НК РФ. Некоторые виды налогово-правовых фикций выводятся из смысла законодательства о налогах и сборах и формулируются субъектами налогового правоприменения.

1. В НК РФ устанавливается возможность использования налогообязанными лицами электронной подписи. Так, в соответствии со ст. 80 НК РФ, налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Технологии совершенствуются, что влечет зарождение новых общественных отношений, требующих законодательного урегулирования. В связи с этим многие исследователи без сомнения относят к фикциям понятие «электронная подпись». Целью ее создания является упрощение регулирования отношений в различных сферах деятельности человека. В действительности отсутствует подпись в электронной форме, так как в традиционном понимании подпись может быть только на материальном носителе[823].

2. Личный кабинет налогоплательщика – информационный ресурс, используемый налогоплательщиками – физическими лицами для получения от налогового органа документов и передачи в налоговый орган документов (информации), также содержит в своей правовой регламентации фикции. Так, при передаче налогоплательщиками – физическими лицами в налоговый орган через личный кабинет налогоплательщика документов в электронной форме документы, подписанные усиленной неквалифицированной электронной подписью, признаются электронными документами, равнозначными документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью налогоплательщика (ст. 11.2 НК РФ). В

[823] См.: *Кременец, М.Ю.* К вопросу о сущности юридической фикции в гражданском праве / М.Ю. Кременец // Вопросы Российской юстиции. 2022. № 18. С. 204.

свете данной формулировки НК РФ электронный документ налогоплательщика признается документом бумажным.

3. По итогам выездной налоговой проверки должен быть составлен акт налоговой проверки, который в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка. В случае, если такое лицо уклоняется от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте; акт направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма (ст. 100 НК РФ). Приведенная в данном примере фикция, в основу которой положен не существующий в реальной действительности факт получения налогоплательщиком акта налоговой проверки, объективирует механизм процессуализации налоговых правоотношений.

4. Фикции применяются в правовом регулировании отдельных видов налоговых платежей. Так, в качестве примера можно привести правовую фикцию, установленную НК РФ в отношении порядка определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении основной налоговой базы за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю (ст. 210 НК КФ).

5. Положения НК РФ, закрепляющие фикции, получают в ряде случаев свое развитие в судебной практике. Согласно ст. 28 НК РФ действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации. Верховный Суд РФ в Определении от 27 января 2015 г. № 81-КГ14-19 в развитие приведенной выше правовой фикции, содержащейся в НК РФ, сформулировал следующую позицию. Руководитель организации, совершая противоправные действия, руководствовался преступ-

ным умыслом, направленным на уклонение от уплаты налога, реализовав который, причинил ущерб бюджету Российской Федерации, что подтверждается вступившим в законную силу приговором суда. Ущерб Российской Федерации причинен организацией-налогоплательщиком по вине руководителя, уполномоченного представлять интересы указанной организации, в связи с чем руководитель является лицом, ответственным за возмещение причиненного государству ущерба[824].

Анализируя примеры фикций, имеющих место в налоговом праве, можно прийти к выводу, что цели установления фикций в налогово-правовом регулировании состоят, прежде всего, в оптимизации процедуры налогового правоприменения и обеспечении экономного расходования юридических средств[825].

В формулировании фикций, как и в формулировании правовых презумпций, используются лексические единицы «предполагается», «считается», но их нельзя отождествлять между собой. Фикции изначально содержат в себе условную ложь. При этом фикции имеют категорический характер, их нельзя опровергнуть.

Фикции, как и презумпции, обладают свойством полезности и обеспечения эффективности налогово-правового регулирования. Они обеспечивают динамику процесса налогового правоприменения, а также способствуют реализации прав и исполнения обязанностей участниками налогового правоотношения.

4.3. Аналогия в налоговом праве: понятие и пределы допустимости

Налогово-правовой механизм конечной целью имеет упорядочивание сложной совокупности экономических отношений для последующего поступления части дохода налогоплательщика в бюджетную систему РФ. Предусмотреть и урегулировать все существующие экономические отношения с правовой точки зрения не всегда представляется возможным. Правовая неурегулированность (возникаю-

---

[824] См.: *Цинделиани, И.А., Чуряев, А.В.* Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: науч.-практ. пособие / И.А. Цинделиани, А.В. Чуряев. М.: Проспект, 2017. С. 524.

[825] См.: *Сапрыкина, И.А.* Презумпции в налоговом праве и их значение / И.А. Сапрыкина // Теория и практика общественного развития. 2022. № 9 (175). С. 125.

щий в этой связи пробел в налогово-правовом регулировании) обусловливает применение инструментария аналогии.

В самом общем смысле аналогия представляет собой сходство, похожесть явлений, объектов, предметов, общественных отношений. Аналогия как умозаключение говорит о принадлежности конкретного признака какому-либо предмету из-за его сходства с такими же признаками другого предмета.

Аналогия предполагает отождествление. Отождествляться могут различные категории (явления, устройства, предметы), однако такое отождествление осуществляется не полностью, а в определенном отношении, на основании избранного признака[826].

Применение аналогии при разрешении налоговых споров подчиняется общеправовым правилам, но с учетом особенностей, свойственных налоговому праву.

В.В. Фидаров определяет аналогию как «единственный инструмент преодоления пробелов в праве, который представляет собой определение взаимных прав и обязанностей субъектов правоотношений при наличии пробела в праве»[827]. Е.Д. Шиндяпина понимает под методом аналогии в праве установление сходства между правовыми явлениями с помощью правовых средств и констатирует, что «в процессе принятия индивидуального правового акта с использованием аналогии права правоприменитель устанавливает сходство между урегулированными и неурегулированными правом отношениями с целью определения их отраслевой принадлежности и необходимых правовых средств, с помощью которых конкретный казус может быть разрешен»[828]. По мнению Г.Ф. Шершеневича, сущность аналогии состоит в том, что «рассматриваемый случай, который по своему фактическому составу остался непредусмотренным со стороны действующего законода-

---

[826] *Любимова, Т.Б.* Аналогия и ее ограничения / Т.Б. Любимова // Электронный философский журнал. Vox:http:vox-jornal.org. 2017. Вып. 22 (июнь). С. 2.

[827] *Фидаров, В.В.* Пределы допустимости применения института аналогии права и аналогии закона в правовой системе России: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / В.В. Фидаров. Тамбов, 2009. С. 11.

[828] *Шиндяпина, Е.Д.* Аналогия права в правоприменении: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Е.Д. Шиндяпина. М., 2008. С. 11.

тельства, разрешается на основании нормы, создаваемой по сходству с существующим законом или законами»[829].

В зарубежной литературе также приводятся многочисленные научные теории, которые по-разному объясняют применение аналогии[830]. Первая концепция представляет аналогию как метод логического развития норм права при помощи изъятия (исключения) новых норм из уже действующих. Необходимость в подобного рода выводах появляется, когда в законе имеет место пробел, понимаемый как отсутствие нормы права в законодательстве, которое может быть применено для разрешения спорной ситуации, как коллизия двух норм права или как двусмысленность понимания нормы. Другая концепция показывает аналогию как метод определения действительной воли законодателя. По мнению Л. Пентеадо, главной предпосылкой применения аналогии является воля законодателя.

Институт аналогии – это способ исключения неясности в правовом регулировании налоговых отношений, заключающийся в сопоставлении двух явлений. При установлении их однородности в главных признаках происходит перенесение качеств одного явления на другое, в результате чего на основании действующей нормы налогового права моделируется правило, с помощью которого разрешается налоговый спор или решается вопрос практики налогового правоприменения. Таким образом, аналогия помогает выявлять спорные ситуации, «информируя» при этом законодателя о необходимости принятия недостающей нормы права, т.е. об устранении существующего пробела. При этом отсутствие в законодательстве о налогах и сборах нормы, касающейся возможности применения аналогии закона и права, не исключает фактического применения аналогии в налоговых правоотношениях. В противном случае имела бы место неразрешенность налогового спора без надлежащей правовой аргументации.

Как отмечает М.В. Юзвак, «целью правовой аналогии является устранение правовой неопределенности. Правовая аналогия дает возможность применять уже

---

[829] *Шершеневич, Г.Ф.* Учебник русского гражданского права / Г.Ф. Шершеневич. М.: Статут, 2005. Т. 1. 461 с.

[830] См.: *Penteado, L.* Trembling Necessity and Analogy, Juridical Reasonas Judgment by th eSimilar / L. Penteado // DPSP Annual. 2020. No. 1. Pp. 2667-2790.

существующие правовые конструкции в отношениях, которые не имеют должной правовой регламентации»[831].

В основу аргументации возможности применения аналогии в налоговом праве с логической точки зрения положен принцип универсальности воли законодателя, в соответствии с которым к имеющим сходство правоотношениям должны применяться схожие правовые механизмы. В правоприменительной практике к налоговым правоотношениям аналогия применяется в случае неясности содержания норм законодательства о налогах и сборах, а также при неясности и противоречивости терминов, понятий и институтов других отраслей права, участвующих в регулировании налоговых отношений. В таких конкретных случаях к правовым средствам, позволяющим субъектам налогового правоприменения оперативно восполнять пробелы, относятся аналогия закона (analogia legis) и аналогия права (analogia juris).

Основное различие между аналогией закона и аналогией права заключается в их правовом основании, которое принимается в качестве правовой базы для разрешения налогового спора: в первом случае используется правовая норма, а во втором – общепризнанные принципы права. Научным обоснованием применения аналогии права выступают абстрактно-обобщающий характер и развернутое содержание принципов права, которые рассчитаны на регулирование налогово-правовых отношений в целом, включая случаи, прямо не урегулированные конкретными нормами налогового права. При аналогии закона происходит заимствование уже существующей нормы права и ее перемещение в новую сферу правового регулирования, где обнаружен пробел. При аналогии права формируется новое предписание, «замещающее» отсутствующую норму налогового права. О.Е. Кутафин, акцентируя внимание на степени различия между указанными видами аналогии, отмечает, что «аналогия права – более сложное явление, представляющее высший уровень применения аналогии. Аналогия права как бы аккумулирует общие начала и принципы соответствующего института или права в це-

[831] *Юзвак, М.В.* Аналогия в налоговом праве: монография / М.В. Юзвак; под ред. Д.М. Щекина. 2-е изд. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2016. С. 31-40.

лом и их преломление в конкретном решении вопроса на основе начал и принципов»[832]. Применение аналогии права предполагает использование аналогии закона: «Конкретная юридическая норма, на которую ссылаются в случае аналогии закона, неизменно содержит все так называемые “общеправовые” принципы системы права». Соответственно, при использовании аналогии закона возникает обращение не только к ней. Это решение подкрепляется ссылкой на правовые принципы, воплощенные в указанной норме права. В данной ситуации используется и аналогия права.

Л. Пентеадо развивает так называемую идею силлогизма, согласно которой правовые решения выводятся из общих правил[833]. Применяемая аналогия указывает субъекту толкования на точный смысл применяемого закона, который ранее невозможно было установить, используя одну правовую сферу. Конкретные случаи требуют выявления конечных результатов определенного правового регулирования.

В научной литературе обособляется субсидиарная или межотраслевая аналогия, когда суд при рассмотрении дела применяет сходные нормы из других отраслей права (гражданского, административного, семейного, трудового, финансового и т.д.), что является основным механизмом их применения в сфере правового регулирования налоговых правоотношений. Отсутствие определения данных категорий в НК РФ является прямым следствием практики их использования в различных отраслях права в зависимости от содержания той или иной отрасли права, однако с учетом определений, установленных законодательством о налогах и сборах, что воплощено в п. 1 ст. 11 НК РФ. Гражданско-правовые институты, например, используются в налоговом праве путем полного или частичного заимствования либо служат образцами для разработки в налоговой сфере собственных правовых конструкций. К их числу относятся институты представительства, залога, поручительства, банковской гарантии, возмещения убытков и др. КС РФ указыва-

---

[832] *Кутафин, О.Е.* Пробелы, аналогия и дефекты в конституционном праве / О.Е. Кутафин // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2016. № 9. С. 140.

[833] См.: *Penteado, L.* Trembling Necessity and Analogy, Juridical Reasonas Judgment by th eSimilar / L. Penteado // DPSPAnnual. 2020. No. 1.

ет на необходимость межотраслевого взаимодействия между нормами гражданского и налогового законодательства в процессе правового регулирования общественных отношений, в том числе и на основе таких межотраслевых правовых средств, как обязательство из неосновательного обогащения[834]. Однако необходимо помнить, что существует «коллизионная» норма, закрепленная в п. 3 ст. 2 ГК РФ[835] и запрещающая применение гражданского законодательства к налоговым отношениям без специального указания закона.

Юридическим обоснованием применения аналогии закона при рассмотрении налоговых споров в арбитражном суде является ч. 6 ст. 13 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации[836]: если спорные отношения прямо не урегулированы федеральным законом и другими нормативными правовыми актами или соглашением сторон и отсутствует применимый к ним обычай делового оборота, к таким отношениям, если это не противоречит их существу, арбитражные суды применяют нормы права, регулирующие сходные отношения (аналогия закона), а при отсутствии таких норм рассматривают дела, исходя из общих начал и смысла федеральных законов и иных нормативных правовых актов (аналогия права). Таким образом, арбитражный суд должен в судебном акте обосновать необходимость применения закона по аналогии при вынесении решения по делу. П.Е. Недбайло отмечает, что при решении дела со ссылкой на общие принципы права «должно быть обязательно указано, на каких общих началах законодательства основано это решение, так как без такого указания решение остается необоснованным, что открывает возможность произвольных действий по применению норм права»[837].

---

[834] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапланова» // СПС КонсультантПлюс.

[835] См.: Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30 ноября 1994 г. // Собр. законодательства РФ. 1994. № 32. ст. 3301.

[836] См.: Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Собр. законодательства РФ. 2002. № 30. ст. 3012.

[837] Цит. по: *Демин, А.В.* Нормы налогового права / А.В. Демин. М.; Красноярск, 2016. С. 138.

Согласно мнению М.В. Юзвака, в НК РФ аналогия выступает в качестве средства законодательной техники: с одной стороны, она применяется как механизм отсылки к другим нормам (ст. 136 НК РФ), а с другой – выступает в качестве средства формулирования правила (например, пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ)[838]. При этом автор обратил внимание на пробел в регулировании расчетного метода, установленного в ст. 31 НК РФ, где не определены действия налоговых органов в случае отсутствия аналогичных налогоплательщиков.

Отсутствие в НК РФ правовой нормы о возможности применения аналогии для преодоления пробелов в налоговом праве дало предпосылки для формирования в доктрине и практике налогового правоприменения подхода, в соответствии с которым законодательство о налогах и сборах не допускает применения норм закона по аналогии. Так, Президиум ВАС РФ сформулировал рекомендацию, в соответствии с которой «налоговое законодательство не предусматривает возможности применения нормы закона по аналогии»[839]. На практике, напротив, суды достаточно активно используют применение аналогии.

Аналогия в налоговом праве допустима с учетом условий и пределов ее применения. А.А. Пилипенко констатирует, что «допущение аналогии в налоговом законе возможно, но только при наличии следующих условий: во-первых, она не должна ущемлять, нарушать или ухудшать законные права налогоплательщиков; во-вторых, она не должна противоречить принципам (основным началам) налогового законодательства; в-третьих, она должна носить временный характер, т.е. применяться для устранения пробелов в налоговом законодательстве; в-четвертых, ее применение допустимо только в случаях, четко предусмотренных законодательством»[840]. Д.М. Щекин, соглашаясь с В.В. Гриценко, предлагает ис-

---

838 См.: *Юзвак, М.В.* Аналогия в налоговом праве: монография / М.В. Юзвак; под ред. Д.М. Щекина. 2-е изд. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2016. С. 25-31.

839 Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 31.05.1999 № 41 «Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков» // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23550/ (дата обращения: 07.09.2024).

840 *Пилипенко, А.А.* Возможность применения аналогии в публичных отношениях (на примере налогового законодательства) / А.А. Пилипенко // Конституционные права и свободы: пробле-

пользовать запрет на аналогию шире: «Аналогия в налоговом праве не может служить основанием для увеличения обязанностей налогоплательщика, так как это противоречило бы принципу установления налога только законом»[841]. А.В. Демин полагает, что «в некоторых случаях аналогия может применяться для восполнения пробелов, прежде всего, процессуального характера»[842].

Аналогия закона и аналогия права являются универсальными средствами казуального восполнения пробелов для всех отраслей права, в том числе и налогового права. Если пробелы в праве неизбежны, то необходим также и механизм их оперативного преодоления. Как указывал Е.В. Васьковский, восполнять пробелы с помощью наличного материала законодательства, т.е. извлекая из существующих норм другие, явно невыраженные, но логически вытекающие из них, – наиболее правильный и целесообразный способ[843]. По мнению Ю.В. Сорокиной, «применение аналогии включает в себя три этапа. Во-первых, суд должен показать, что в законе существует пробел; во-вторых, судья должен убедиться, что отсутствует запрет на аналогию; в-третьих, судья должен доказать, что имеется сходство между его делом и той нормой, которую он собирается использовать»[844].

Применение метода аналогии – сложный процесс, который должен быть основан на анализе всей совокупности необходимых норм права, а также должен учитывать цели, задачи и принципы права, основываться на правильной квалификации структуры налогового правоотношения и фактических обстоятельствах дела.

В процессе применения аналогии предполагается усмотрение субъекта налогового правоприменения. Именно оно позволяет правоприменительному органу, при отсутствии правовой нормы, регулирующей данные правоотношения,

---

мы интерпретации и реализации в национальных правовых системах: сб. ст. междунар. науч.-практ. конф.: в 3 т. Новополоцк, 28–29 окт. 2016 г. 2016. Т. 3. С. 201-208.

[841] *Щекин, Д.М.* Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): учеб.пособие / Д.М. Щекин. М.: Статут, 2008. 412 с.

[842] *Демин, А.В.* Нормы налогового права / А.В. Демин. М.; Красноярск, 2016.

[843] См.: *Микрюков, В.А.* Сущность и значение аналогии в механизме правового регулирования экономической деятельности / В.А. Микрюков // Юридическая наука. 2016. № 3. С. 56-72.

[844] *Сорокина, Ю.В.* Актуальные проблемы теории и философии права: курс лекций / Ю.В. Сорокина. М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2013. С. 55-70.

изначально выбрать из всей совокупности норму, регулирующую схожие отношения, а при отсутствии необходимой нормы – соответствующее нормативное обобщение, которое позволит вынести законное решение по конкретному делу с соблюдением прав и законных интересов участвующих в деле лиц. Имеет место противоположная точка зрения, в соответствии с которой одной из функций аналогии является ограничение свободы усмотрения, так как лицо должно использовать для преодоления пробела уже существующую норму либо руководствоваться общими принципами права[845].

При анализе субъектного состава применения метода аналогии существует точка зрения, согласно которой субъектом правоприменения, использующим аналогию, может быть только суд. Таким образом, ограничивается сфера применения данного приема для других субъектов применения права. Некоторые ученые придерживаются иного мнения, считая, что использование таких способов должно быть обязанностью всех правоприменительных органов. Высказывается также точка зрения, в соответствии с которой предлагается закрепить за несудебными органами правомочие по использованию только аналогии закона и исключить возможность самостоятельно устанавливать смысл и содержание действующего законодательства.

Пределы использования метода аналогии в налоговом праве для восполнения его пробелов вытекают из императивно выраженной воли законодателя, запрещающей регулирование вопросов в сфере налогов и сборов нормами иных актов, кроме актов законодательства о налогах и сборах. Первое ограничение касается сферы установления налогов и сборов и фиксации налоговообязанных лиц и элементов налогообложения, которые могут вводиться и регламентироваться только законом. В том, что применение аналогии в отношении субъекта налога и элементов налогового правоотношения недопустимо с точки зрения понятия законно установленного налога, солидарны как наука налогового права, так и судебная практика. По смыслу п. 6 ст. 3 НК РФ, правила взимания налога должны

---

[845] См.: *Юзвак, М.В.* Аналогия в налоговом праве: монография / М.В. Юзвак; под ред. Д.М. Щекина. 2-е изд. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2016. С. 88.

быть сформулированы ясным образом, чтобы обязанность по уплате могла быть исполнена налогоплательщиком в соответствии с законодательством о налогах и сборах и не зависела от усмотрения налоговых органов. Как показывает судебная практика, все существенные элементы юридического состава утилизационного сбора, в том числе его базовая ставка и порядок исчисления, должны быть установлены законом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации. Определение данных элементов и соответствующих им обязанностей плательщиков сбора в рамках правоприменительной деятельности таможенных органов, равно как и восполнение пробелов в порядке исчисления сбора по аналогии, не может быть признано правомерным[846].

Немецкий правовед К. Лангенбухер указывает на то, что налоговые органы не могут иметь прав по введению и сбору налогов, которые не были предусмотрены законодательными органами[847]. В тех сферах, где законную деятельность может вести только представительный орган, судебные органы не имеют возможности применять аналогию. При этом закрепление запрета на использование метода аналогии при толковании положений НК РФ не должно быть распространено на положения, которыми не предусмотрено закрепление в законодательстве обязанностей налогоплательщика и лиц, относящихся к данной категории. К вопросам налоговых льгот и терминологии применение механизмов аналогии закона является допустимым, а возможность использования данных механизмов должна быть установлена, исходя из существа сложившихся правоотношений. Применяться аналогия может и в пользу налогоплательщика, но не должна вести к ухудшению его правового положения. Пробелы процедурно-процессуальных отношений в налоговом праве также могут быть урегулированы при помощи аналогии.

Недопустимо применение аналогии права при квалификации деяния как налогового правонарушения и при определении мер налоговой ответственности. «Составы налоговых правонарушений исчерпывающим образом определены в гл.

---

[846] См.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.12.2017 № 305-КГ17-12383 по делу А40-170463/16 // СПС КонсультантПлюс.

[847] См.: *Langenbucher, K.C.* Argument by Analogy in European Law / K.C. Langenbucher // Cambridge Law Journal. 2018. Vol. 57. No. 3. Pp. 481-521.

16 НК РФ, – отмечает О. Пантюшов, – и привлекать к ответственности за действия, которые хотя и являются внешне сходными, но не образуют конкретного состава налогового правонарушения, нельзя»[848]. Подчеркивая, что субъекты налогового правоприменения не вправе преодолевать пробельность налогового права в части вопросов квалификации действий налогоплательщиков и налоговых агентов с точки зрения их противоправности и наказуемости, А.А. Маслов верно указывает, что применение аналогии к таким отношениям «будет противоречить не только положениям НК РФ, но и общим принципам ответственности, выработанным юридической наукой»[849].

Не допускается также аналогия и при применении налоговых санкций, т.е. при определении меры налоговой ответственности. Аналогия не должна применяться в отношении любых принудительных мер, обусловленных неиспользованием налоговых обязательств. Данное правило относится не только к мерам налоговой ответственности, но и обеспечительным мерам (пени, приостановлению операций по счетам, аресту имущества). Не подлежат применению по аналогии нормы, устанавливающие исключения из общего правила. Данное ограничение связано с тем, что законодатель при установлении соответствующего нормативного правила исходил из того, что оно будет применяться исключительно в рамках указанного в норме отношения.

Анализ положений НК РФ показывает, что в нем отсутствует специальная норма о возможности использования аналогии. Вместе с тем объективным будет суждение, согласно которому правовая ситуация не может остаться неразрешенной при наличии пробела в законодательстве о налогах и сборах и отсутствии возможности применения аналогии. В противном случае имело бы место нарушение принципа всеобщности и равенства налогообложения.

Аналогия – это прием юридической техники, который используется субъектами правоприменения. Суды при разрешении налоговых споров не имеют еди-

---

[848] *Пантюшов, О.А.* Аналогия закона (права) при разрешении налоговых споров / О.А. Пантюшов // Мудрый юрист. 2019. № 2. С. 142-148.

[849] *Маслов, А.А.* Применение налогового законодательства по аналогии / А.А. Маслов // Налоговые споры: теория и практика. 2013. № 4. С. 4-10.

ной позиции относительно возможности применения аналогии в налоговых отношениях[850]. Это обусловлено тем, что, с одной стороны, перед правоприменителем стоит вопрос разрешения дела по существу, а с другой стороны, «имеет место сложившееся осторожное отношение к возможности применения метода аналогии в отраслях публичного права (налоговом праве, в том числе)»[851].

Вместе с тем существуют примеры, когда судебные инстанции прямо указывали на пробел в налоговом праве и на необходимость применения аналогии права как способа преодоления такого пробела. КС РФ в Постановлении от 24 марта 2017 г. № 9-П[852] указал на необходимость применения норм гражданского права к регулированию налоговых отношений и отметил следующее. НК РФ не содержит каких-либо специальных правил, регулирующих основания и порядок взыскания денежных средств, неправомерно (ошибочно) выделенных налогоплательщику из бюджета в результате предоставления ему имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц, но и не исключает возможность обратиться в этих целях к общим механизмам, направленным на обеспечение как полноты и своевременности исполнения налогоплательщиками возложенных на них налоговых обязанностей, так и соблюдения налоговыми органами, составляющими централизованную систему, законодательства о налогах и сборах. Правовое регулирование не исключает использование института неосновательного обогащения за пределами гражданско-правовой сферы и, соответственно, обеспечение с его помощью баланса публичных и частных интересов, отвечающего конституционным требованиям. Применительно к налоговой выгоде, которая получена налогоплательщиком в виде необоснованного возмещения сумм налога из бюджетной системы, а потому не может признаваться частью принадлежащего ему на законных основаниях имущества, это означает, что отказ от взыскания таких сумм в бюджетную систему, мотивированный исключительно отсутствием

---

[850] См.: *Русяев, Н.А.* Аналогия в налоговом праве / Н.А. Русяев // Финансовое право. 2007. № 8. С. 22-25.

[851] *Демин, А.В.* Аналогия закона и аналогия права как универсальные методы восполнения пробелов в налоговом праве / А.В. Демин // Научный вестник Омской академии МВД. 2012. № 4 (47). С. 29.

[852] СПС КонсультантПлюс.

установленной законом процедуры, приводил бы к последствиям, не совместимым с требованиями Конституции РФ.

В налоговом праве имеют место приемы аналогии, которые не известны другим отраслям (подотраслям) права. Налоговые органы в соответствии со ст. 31 НК РФ наделены правом определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, ***расчетным путем*** на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных ***аналогичных налогоплательщиках*** в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения и т.д. Отметим, что в приведенной норме законодатель использует термин «аналогичный налогоплательщик», что оправдывается целями налогово-правового регулирования. Если налогоплательщик не уплатил налог, а налоговый орган не имеет возможности его достоверно исчислить, то для расчета суммы налога используется конструкция «аналогичного налогоплательщика». Существование в НК РФ нормы об аналогичном налогоплательщике служит, таким образом, реализации принципа всеобщности и равенства налогообложения.

Одним из главных требований, предъявляемых к юридической технике налогового законодательства, является его определенность. Однако данное требование не всегда может быть достижимо в реальной действительности как по объективным, так и по субъективным причинам. Пробел в налоговом праве как последствие неопределенности в налоговом праве не должен препятствовать реализации прав и исполнению обязанностей в налоговых правоотношениях.

Средством преодоления пробелов в налоговом праве выступает метод аналогии. В налоговом праве не содержится определения понятия «аналогия» и не предусматривается возможности применения аналогии.

Предлагается дополнить статью 3 НК РФ пунктом 8 в следующей формулировке: «В случае отсутствия в законодательстве о налогах и сборах нормы, регулирующей отношения, предусмотренные пунктом 1 статьи 2 Налогового кодекса

Российской Федерации, применяется норма, регулирующая сходные отношения, а при отсутствии нормы, регулирующей сходные отношения, применяются основные начала законодательства о налогах и сборах, а также принципы справедливости и презумпции добросовестности налогоплательщика».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование понятия, основных признаков и особенностей юридических фактов в налоговом праве дает нам возможность сформулировать следующие **выводы**.

Определение понятия «налогово-правовой юридический факт» производно от общетеоретического понятия юридического факта. *Юридические факты в налоговом праве* – это закрепленные в гипотезе налогово-правовой нормы определенные обстоятельства, порождающие, изменяющие и прекращающие налоговые правоотношения. Налогово-правовым юридическим фактам свойственны все общетеоретические их признаки. Вместе с тем они обладают и специфическими особенностями, решающими среди которых являются следующие:

1) юридические факты в налоговом праве устанавливаются применительно к процедуре реализации основной конституционной обязанности налогоплательщика – обязанности по уплате налога;

2) юридические факты в налоговом праве функционируют и обеспечивают динамику правоотношений, перечень которых содержится в ст. 2 НК РФ, – отношений, составляющих предмет налогового права;

3) налогово-правовые юридические факты обладают тесной взаимосвязью и взаимообусловленностью с методом налогово-правового регулирования, главным проявлением которого является преобладание в законодательстве о налогах и сборах норм-предписаний, закрепляющих должное поведение субъектов налоговых правоотношений, от которых они при наличии определенных юридических фактов уклониться не вправе.

Подводя итог проведенной классификации юридических фактов в налоговом праве, можно сделать следующие выводы.

Классификация налоговых юридических фактов способствует их систематизации, с одной стороны, и детекции потребностей налогово-правового регулирования, с другой стороны. Ключевым критерием классификации налогово-правовых фактов является их разграничение по волевому признаку на события и

действия; по роли в динамике правоотношения – на правоустанавливающие, правоизменяющие и правопрекращающие юридические факты; по дихотомическому критерию – на юридические факты-презумпции и фикции и противоположные последним пробелы в налоговом праве как юридические факты.

Действия как определяющий вид налогово-правовых юридических фактов составляют основу реализации конституционной обязанности по уплате налога и представляют собой акты волевого поведения участников налоговых правоотношений, преследующие цель создания предусмотренных налогово-правовыми нормами правовых последствий.

Налоговые юридические факты-действия по критерию их соответствия (несоответствия) предписаниям норм права разграничиваются на правомерные и неправомерные. Правомерному действию налогоплательщика по уплате налога как непротиворечащему предписаниям налогово-правовых норм должно корреспондировать правомерное действие налогового органа, как законное, реализуемое в пределах своей компетенции, обоснованное и исключающее злоупотребление правом действие. Неправомерные действия как противоречащие предписаниям налогово-правовых норм деформируют динамику налогового правоотношения и являются предпосылкой применения мер налогово-правового принуждения.

В ряде случаев динамика налогового правоотношения обеспечивается юридическими фактами-событиями, которые в налогово-правовом регулировании имеют особенности проявления. Для государства приоритетно исполнение обязанности по уплате налога «*в любом случае*», в связи с чем события чаще всего лишь корректируют налоговые правоотношения, но не прекращают их. К налоговым фактам-событиям относятся: смерть, обстоятельства непреодолимой силы, налогово-правовые сроки и фактическая ошибка.

Правоустанавливающие, правоизменяющие, правопрекращающие юридические факты налогового права последовательны во времени в указанной очередности в силу детальной и строгой регламентации процедуры исполнения обязанности по уплате налога.

Юридические факты-презумпции и фикции и противопоставляемые им юридические факты-пробелы отличимы по признаку их правовых последствий – только установление юридического факта-пробела влечет его восполнение и устранение. Презумпции и фикции выступают средствами процессуальной экономии и не требуют устранения пробела в праве.

Налоговые фактические составы и сложные юридические факты в ряде случаев играют более важную роль в динамике налогового правоотношения, нежели единичные юридические факты. Это обусловлено как спецификой самих налоговых правоотношений, с одной стороны, так и пристальным вниманием к правовой регламентации процедуры налогообложения со стороны законодателя, с другой стороны.

Таким образом, налоговый фактический состав – это система единичных налоговых юридических фактов, особым образом сконструированная законодательством о налогах и сборах, обеспечивающая динамику налогового правоотношения (их возникновение, изменение и прекращение) и порождающая юридические последствия, главным из которых является своевременное и полное поступление налоговых платежей в казну.

Для налоговых фактических составов характерно: подразделение на элементы – отдельные юридические факты, причем одни и те же налоговые юридические факты могут «участвовать» в различных налоговых составах; особый способ связи между элементами, который представляет собой не только связь элементов – юридических фактов как таковых, но и связь отношений, формирующихся между этими налоговыми фактами; единичные юридические факты, не имеющие самостоятельного динамического эффекта применительно к налоговому правоотношению, в налоговом фактическом составе проявляют свои кинетические свойства и вызывают правовой эффект; образуя систему, именно в такой форме налоговый фактический состав характеризуется свойством порождать определенные правовые последствия.

Одной из главных функций налоговых фактических составов является осуществление индивидуального налогово-правового регулирования. Фактические

составы обозначают границы индивидуального налогово-правового регулирования, ввиду чего они имеют характерные, свойственные только им черты, как имеют специфику и налоговые правоотношения, динамику которых обеспечивают налоговые фактические составы.

Механизм правового регулирования относится к числу устоявшихся и неоспариваемых общетеоретических категорий. Можно констатировать примеры не только общетеоретического, но и специального отраслевого и межотраслевого исследования механизма правового регулирования. Как целостная правовая категория механизм налогово-правового регулирования не подвергался самостоятельному научному исследованию. Вместе с тем широко представлены научные разработки, касающиеся отдельных элементов механизма налогово-правового регулирования: нормы налогового права, налогового правоотношения, юридических фактов в налоговом праве, актов реализации норм налогового права. Представляется, что налоговые юридические факты являются неотъемлемым элементом механизма налогово-правового регулирования ввиду их особой связующей роли между нормой налогового права и налоговым правоотношением. Только правовая норма, за исключением единичных случаев, порождает налоговое правоотношение при наступлении и появлении в реальной действительности закрепленных в гипотезе налогово-правовой нормы юридических фактов. Правовое последствие налогово-правового регулирования объективируется в налоговом правоприменительном акте.

Главная задача, выполняемая налоговыми юридическими фактами в правовом регулировании, – обеспечение возникновения, изменения, прекращения налоговых правоотношений. Каждый юридический факт вызывает либо правообразующие, либо правоизменяющие, либо правопрекращающие правовые последствия. Правильно понять и оценить значение указанной функции юридических фактов можно лишь в более широком контексте, в связи с функциями других элементов механизма правового регулирования.

Налоговые юридические факты, таким образом, обеспечивают переход от общей модели прав и обязанностей к конкретной, индивидуализированной. В

этом состоит главная функция юридических фактов в механизме налогово-правового регулирования. Обеспечивая надежное возникновение, изменение, прекращение правовых отношений, юридические факты тем самым способствуют стабильному и надежному функционированию всей системы налогово-правового регулирования.

Оправданна общая трактовка налогового правоотношения как общественного правоотношения, урегулированного налогово-правовыми нормами. В нормах права закреплена воля государства. В правоотношении имеет место сочетание, единство государственной (публичной) и индивидуальной воли. Налоговое правоотношение является результатом воздействия норм налогового права на общественное правоотношение. Правоотношение выступает одной из ступеней реализации права.

Для правоотношения в целом и налогового правоотношения в частности характерны, таким образом, следующие признаки: представляют собой социальную (общественную) связь между субъектами; субъекты наделены взаимными правами и обязанностями; они возникают на основе норм права; носят сознательный и волевой характер; связь субъектов в правоотношении гарантируется принудительной силой государства; условие возникновения правоотношения – наличие юридических фактов.

Налоговое правоотношение – отношение публичного права, основу которого составляет властное отношение, возникающее между властным и обязанным субъектом, реализующее в первоочередном порядке публичный интерес, обязательным участником которого выступает субъект, наделенный властными полномочиями, которые реализуются в пределах предоставленных им прав и возложенных на них обязанностей.

Основу публичного правоотношения (в частности, налогового правоотношения) составляют императивные нормы.

Налоговые юридические факты, обладая прямыми и обратными связями с налоговыми правоотношениями, получают их «заряд», сами приобретая при этом публичную и властную природу.

Налоговая правосубъектность относится к числу правовых предпосылок возникновения налогового правоотношения. Она также относится к общим правам, которые реализуются только в структуре общерегулятивного правоотношения. Основанием возникновения общерегулятивного правоотношения являются только налоговые юридические факты, предусмотренные законом.

Сознание и воля являются основными и непосредственными правовыми характеристиками субъекта. Благодаря сознанию и воле и при их опосредовании субъект реализует правосубъектность в конкретном налоговом правоотношении.

Содержание налогового правоотношения как совокупность прав и обязанностей субъекта обладает взаимосвязью с юридическими фактами. В процессе движения права именно налоговые юридические факты предопределяют и определяют содержание правоотношения.

Объект налогового правоотношения создает матрицу для построения системы налоговых юридических фактов. Обладая уникальной спецификой, объект налогового правоотношения предопределяет сообразную систему налоговых юридических фактов, решающую роль в ряду которых выполняет объект налогообложения.

Юридические факты по динамическому признаку можно классифицировать на правопорождающие, правоизменяющие и правопрекращающие.

К числу юридических фактов, порождающих возникновение налоговых отношений, принадлежат: нормативный юридический факт; факты регистрационной деятельности налоговых органов; факт появления у налогоплательщика объекта налогообложения.

К числу правоизменяющих юридических фактов относятся: юридические факты отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита; юридические факты в отношениях распоряжения средствами, формирующими положительное сальдо единого налогового счета; юридические факты, связанные с различными способами обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

К правопрекращающим юридическим фактам относятся факты: исполнения обязанности по уплате налога – добровольного и принудительного; смерть нало-

гоплательщика – физического лица; ликвидация налогоплательщика-организации и признание недоимки безнадежной ко взысканию и ее списание.

Объект налогообложения – популярное направление научного исследования в финансовом праве. Оно предполагает сочетание в себе философских, политических, экономических и правовых аспектов.

В целях совершенствования основ налогово-правового регулирования важным является сочетание экономического и юридического параметров исследования объекта налогообложения.

Объект налогообложения – неотъемлемый элемент юридической конструкции каждого вида налогов современной налоговой системы РФ, причем он является центральным, «завязывающим на себе» все остальные элементы налогообложения.

Существует легальная и многочисленные доктринальные дефиниции объекта налогообложения. В налоговом законодательстве не разграничиваются понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения». Предмет налогообложения характеризует тот материальный объект, который составляет вещественную «плоть» объекта налогообложения. Без правовой связи предмета налогообложения с налоговообязанным лицом не может возникнуть объекта налогообложения. Иными словами, в объекте налогообложения проявляется правовая связь субъекта налога и предмета налога.

Закрепленная в ст. 38 НК РФ дефиниция объекта налогообложения не отвечает всем правилам дефинирования и формулирования юридических определений. Она обладает высокой степенью казуистичности, имеет нарушения правил применения родовых признаков и видовых отличий в закреплении понятий. Главная цель четкого и правильного дефинирования объекта налогообложения – предотвращение правоприменительной нестабильности данной нормы. Предлагается введение в налоговое законодательство более точного определения *объекта налогообложения как обстоятельства, с наличием или на основании которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога.*

Объект налогообложения относится к числу налоговых юридических фактов. Главным последствием, порождаемым налоговыми юридическими фактами – объектами налогообложения, является возникновение обязанности по уплате налога у налоговообязанного лица. Связь экономического и правового в составе объекта налогообложения показывает, что экономическое обстоятельство (прибыль, доход, капитал, имущество), облеченное в правовую форму (включение всех этих экономических обстоятельств в перечень объектов налогообложения по отдельным налогам), и правовое оформление актами законодательства о налогах и сборах дает нам основание утверждать, что объект налогообложения не просто относится к числу юридических фактов, но и является решающим среди всех остальных налоговых юридических фактов.

Увеличение налоговых доходов государства возможно не только при повышении ставок существующих налогов, но и при помощи «поиска» новых, ранее не введенных в законодательство о налогах и сборах объектов налогообложения с тем дополнением, что недопустимо получение материального блага и имущественной выгоды в налоговой юрисдикции государства без справедливого отчисления части полученного в пользу государства. «Новые» объекты налогообложения могут вводиться в законодательство о налогах и сборах с учетом положений ст. 3 НК РФ, решающим из которых является принцип всеобщности и равенства налогообложения.

Центры экономических интересов в рыночной экономике формируются вокруг получения дохода, использования имущества и осуществления операций, обычных для делового оборота. Таким образом, к объектам налогообложения относятся:

– получение доходов и прибыли, смешанного дохода, имущества, других видов экономической выгоды;

– получение (производство, оприходование) продукции, товаров, другого имущества и имущественных прав;

– реализация, передача товаров (работ, услуг), имущества, имущественных прав, других благ;

– пользование предметами, земельными участками, другими объектами природы в производственных и личных целях пользователя с учетом установленных законом ограничений;

– добыча полезных ископаемых, рыбный промысел и другое пользование природными ресурсами;

– другие виды экономической деятельности и операции, включая игорный бизнес, предметы роскоши, покупку валюты, вывоз капитала и др.

Пробелы в налоговом праве – объективно существующая реальность. Они свойственны налоговому праву, как и другим отраслям (подотраслям) права.

Можно констатировать формирование векторов преодоления и устранения пробелов в налоговом праве. Способом устранения пробелов в налоговом праве является принятие недостающих налогово-правовых норм.

О действительности пробела в праве свидетельствует наличие трех обстоятельств, существующих одновременно: общественное отношение, которое требует правового регулирования; недостающая правовая норма; неурегулированность отношения и потребность его регулирования.

Рассматривая структуру норм, посвященных пробелу, можно говорить, что отсутствие нормы, рассчитанной на правовое регулирование спорного случая, является гипотезой, т.е. тем обстоятельством, которое позволяет правоприменителю использовать аналогию. Иными словами, пробел – это юридический факт, влекущий определенные правовые последствия. Оправданно признание пробела в качестве налогового юридического факта, порождающего правовое последствие его устранения или преодоления.

Предлагается дополнить статью 3 НК РФ пунктом 8 в следующей формулировке: «В случае отсутствия в законодательстве о налогах и сборах нормы, регулирующей отношения, предусмотренные пунктом 1 статьи 2 Налогового кодекса Российской Федерации, применяется норма, регулирующая сходные отношения, а при отсутствии нормы, регулирующей сходные отношения, применяются основные начала законодательства о налогах и сборах, а также принципы справедливости и презумпции добросовестности налогоплательщика».

Предлагается следующее *определение понятия «презумпция» в налоговом праве: это прямо закрепленное в законодательстве о налогах и сборах или вытекающее из его смысла предположение о существовании или отсутствии налогового юридического факта.*

Анализируя примеры фикций, имеющих место в налоговом праве, можно прийти к выводу, что цели установления фикций в налогово-правовом регулировании состоят, прежде всего, в оптимизации процедуры налогового правоприменения и обеспечении экономного расходования юридических средств

Фикции, как и презумпции, обладают свойством полезности и обеспечения эффективности налогово-правового регулирования. Они обеспечивают динамику процесса налогового правоприменения, а также способствуют реализации прав и исполнения обязанностей участниками налогового правоотношения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ

1. Конституция Российской Федерации и международные акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием (12.12.1993) // Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. – URL: http://www.pravo.gov.ru

2. Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29.05.2014) // Официальный сайт – портал правовой информации [Электронный ресурс]. – URL: http://www.pravo.gov.ru

3. Конвенция о защите прав человека и основных свобод (заключена в г. Риме 04.11.1950) // Бюллетень международных договоров. – 2001. – № 3.

4. Устав Организации Объединенных Наций от 25.06.1945: ратифицирован Указом Президиума ВС СССР от 20.08.1945 // СПС КонсультантПлюс.

5. Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций от 24.10.1970 // Международное публичное право: сборник документов. – М.: Издательство Бек, 1996. – С. 2-8.

6. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25.01.1988: ратифицирована Федеральным законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 45. – ст. 6135.

7. Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24.11.2016: ратифицирована Федеральным законом от 01.05.2019 № 79-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2019. – № 18. – ст. 2203.

2. Акты представительных и исполнительных органов власти

8. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2015. – № 10. – ст. 1391.

9. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ (ред. от 24.07.2023) // Рос. газета. – 2015. – № 6620.

10. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 30. – ст. 3012.

11. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 1 (ч. 1). – ст. 1.

12. Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 44. – ст. 4147.

13. Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 44. – ст. 4147.

14. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – ст. 3340.

15. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – ст. 3823.

16. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – ст. 3824.

17. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – ст. 2954.

18. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30.11.1994 // Собр. законодательства РФ. – 1994. – № 32. – ст. 3301.

19. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 5. – ст. 410.

20. Семейный кодекс Российской Федерации от 29.12.1995 № 223-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 1. – ст. 16.

21. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. – ст. 3301.

22. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19.12.2002 № 166-З. – URL: https://nalog.gov.by/tax_code/?ysclid=mh6uedwenl102051326

23. Налоговый Кодекс Республики Казахстан от 18.07.2025 № 214-VIIIЗРК. – URL: https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214

24. Федеральный закон от 28.11.2025 № 425-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу законодательных актов (отдельных положений законодательных актов) Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

25. Федеральный закон от 29.11.2024 № 418-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

26. Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2024. – № 29 (ч. III). – ст. 4105.

27. Федеральный закон от 19.12.2023 № 610-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты о налогах и сборах» // СПС КонсультантПлюс.

28. Федеральный закон от 31.07.2023 № 389-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

29. Федеральный закон от 28.04.2023 № 159-ФЗ «О внесении изменений в статьи 219 и 257 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2023. – № 18. – ст. 3236.

30. Федеральный закон от 05.12.2022 № 466-ФЗ «О федеральном бюджете на 2023 год и плановый период 2024 и 2025 годов» // Российская газета. – 2022. – № 278.

31. Федеральный закон от 21.11.2022 № 443-ФЗ «О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 48. – ст. 8310.

32. Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 29 (Часть II). – ст. 5230.

33. Федеральный закон от 14.07.2022 № 236-ФЗ «О Фонде пенсионного и социального страхования Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 29 (Часть I). – ст. 5203.

34. Федеральный закон от 28.06.2022 № 206-ФЗ «О внесении изменений в статьи 3и 5 Федерального закона “О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»”» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 27. – ст. 4607.

35. Федеральный закон от 25.02.2022 № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Автоматизированная упрощенная система налогообложения”» // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 9 (Часть I). – ст. 1249.

36. Федеральный закон от 06.12.2021 № 391-ФЗ «О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 2022 год и на плановы период 2023 и 2024 годов» // Собрание законодательства РФ. – 2021. – № 50 (Часть III). – ст. 8398.

37. Федеральный закон от 05.04.2021 № 88-ФЗ «О внесении изменений в статью 219 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части предоставления социального налогового вычета в сумме, уплаченной налогоплательщиком за оказанные ему физкультурно-оздоровительные услуги» // Собрание законодательства РФ. – 2021. – № 15 (Часть I). – ст. 2455.

38. Федеральный закон от 17.02.2021 № 6-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

39. Федеральный закон от 09.11.2020 № 368-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 46. – ст. 7212.

40. Федеральный закон от 15.10.2020 № 321-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части введения обратного акциза на этан, сжиженные углеводородные газы и инвестиционного коэффициента, применяемого при определении размера обратного акциза на нефтяное серье» // Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 42 (Часть II). – ст. 6508.

41. Федеральный закон 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

42. Федеральный закон от 01.04.2020 № 69-ФЗ «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 14 (Часть I). – ст. 1999.

43. Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» // Собрание законодательства РФ. – 2018. – № 49 (Часть I). – ст. 7494.

44. Федеральный закон от 21.11.2011 № 330-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, статью 15 Закона Российской Федерации “О статусе судей в Российской Федерации” и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 48. – ст. 6731.

45. Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 48. – ст. 5519.

46. Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. – 2006. – № 31 (Часть I). – ст. 3436.

47. Федеральный закон от 31.07.1998 № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – ст. 3825.

48. Федеральный закон от 15.11.1997 № 143-ФЗ «Об актах гражданского состояния» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 47. – ст. 5340.

49. Федеральный закон от 24.11.1996 № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 49. – ст. 5441.

50. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 15. – ст. 492.

51. Указ Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О стратегии национальной безопасности Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2021. – № 27 (Часть II). – ст. 5351.

52. Указ Президента РФ от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» // Собрание законодательства РФ. – 2018. – № 20. – ст. 2817.

53. Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 11. – ст. 945.

54. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 3. – ст. 417.

55. Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 31. – ст. 3258.

56. Постановление Правительства РФ от 30.12.2000 № 1033 «О применении нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного использования дипломатическим или административно-техническим персоналом этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей» // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 2. – ст. 182.

57. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // СПС КонсультантПлюс.

58. Приказ ФНС России от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1133@ «Об утверждении форм и форматов представления документов, используемых налоговыми органами и налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и (или) налоговыми агентами при осуществлении зачета и возврата сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета, а также излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины». [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13015737/?ysclid=meq5mgu.816618685336.

59. Письмо Минфина России от 03.10.2022 № 03-07-11/95030 «О восстановлении сумм НДС, предъявленных инвестору при приобретении товаров (работ, услуг) // Строительство: акты и комментарии для бухгалтера. – 2022. – № 12.

60. Письмо ФНС России от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@ // СПС КонсультантПлюс; Письмо ФНС России от 09.08.2024 № СД-4-7/9113 «О доказывании признаков “дробления бизнеса”» // СПС КонсультантПлюс.

61. Письмо ФНС России от 14.10.2022 № БВ-4-7/13744@ // СПС КонсультантПлюс.

62. Письмо ФНС России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» // Официальные документы. – 2022. – № 39.

63. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальные документы. – 2021. – № 10, 16.

64. Письмо ФНС России от 15.09.2017 № БС-4-21/18529@ // СПС КонсультантПлюс.

65. Письмо ФНС России от 04.09.2015 № 3Н-4-1/3362@ // СПС КонсультантПлюс.

66. Письмо ФНС России от 09.06.2015 № ГД-4-3/9996@ «О разъяснении исчисления сумм налога на добавленную стоимость при выплате поставщиком премии за приобретение определенного объема товаров и выполнение других согласованных сторонами условий договора» // Документы и комментарии. – 2015. – № 13.

67. Письмо ФНС России от 21.03.2007 № ММ-6-03/220@ // СПС КонсультантПлюс.

68. Указ Президиума ВС СССР от 21.11.1941 «О налоге на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР» // Ведомости ВС СССР. – 1941. – № 42 (утратил силу).

69. Федеративный договор от 31.03.1992 «Договор о разграничении предметов ведения и полномочий между федеральными органами государственной власти Российской Федерации и органами власти суверенных республик в составе Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

3. Акты российских судебных инстанций

70. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2023 № 41-П «По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 2 статьи 105-17 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой публичного акционерно-

го общества “Вымпел-Коммуникации”» // Собрание законодательства. – 2023. – № 30. – ст. 5750.

71. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2023 № 28-П «По делу о проверке конституционности статей 248 и 249, пункта 1 статьи 251 и статьи 271 Налогового кодекса РФ, а также пунктов 1 и 3 статьи 5 и пункта 2 статьи 134 Федерального закона “О несостоятельности (банкротстве)” в связи с запросом Верховного Суда РФ и жалобой общества с ограниченной ответственностью “Предприятие строительных работ энергетики”» // СПС КонсультантПлюс.

72. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2018. – № 2.

73. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапланова» // СПС КонсультантПлюс.

74. Постановление Конституционного Суда РФ от 19.01.2017 № 1-П «По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 31 июля 2014 года по делу “ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России"” в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2017. – № 2.

75. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.01.2016 № 1-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 13 Закона Российской Федерации “О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе,

органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, и их семей” в связи с жалобой гражданина С.В. Иванова» // СПС КонсультантПлюс.

76. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона “О Верховном Суде Российской Федерации” и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества “Газпром нефть”» // СПС КонсультантПлюс.

77. Постановление Конституционного Суда РФ от 05.03.2013 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 16 Федерального закона “Об охране окружающей среды” и постановления Правительства Российской Федерации “Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия” в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Тополь”» // Рос. газета. – 2013. – № 56.

78. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 АПК РФ в связи с жалобами ЗАО “Производственноеобъединение "Берег"”, ОАО “Карболит”, “Завод "Микропровод"” и “Научно-производственное предприятие "Респиратор"”» // СПС КонсультантПлюс.

79. Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» // СПС КонсультантПлюс.

80. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СПС КонсультантПлюс.

81. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2004. – № 6.

82. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СПС КонсультантПлюс.

83. Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. “О государственной границе Российской Федерации в редакции от 19 июля 1997 г.”» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1997. – № 46. – ст. 5339.

84. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. “О федеральной полиции”» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 1996. – № 5.

85. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.10.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. “О федеральной полиции”» // Вестник Конституционного Суда РФ.– 1996. – № 5.

86. Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 № 1152-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Куркина Николая Николаевича на нарушение его конституционных прав частью 2 статьи 2 Федерального закона “О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации”» // СПС КонсультантПлюс.

87. Определение Конституционного Суда РФ от 30.09.2010 № 1244-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Барышевой Татьяны Васильевны, Леонтьевой Ирины Александровны, Малетиной Раисы Владимировны и Мельника Игоря Николаевича на нарушение их конституционных прав положениями

пункта 1 статьи 7 и пункта 1 статьи 9 Федерального закона “О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации”, а также Указа Президента Российской Федерации “О дополнительных мерах социальной поддержки лиц, осуществляющих уход за нетрудоспособными гражданами”» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2011. – № 2.

88. Определение Конституционного Суда РФ от 12.06.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества “Востоксибэлектросетьстрой” на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного суда РФ. – 2006. – № 6.

89. Определение Конституционного Суда РФ от 27.12.2005 № 503-О «По жалобе федерального государственного унитарного предприятия “123 Авиационный ремонтный завод” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2005. – № 8. – ст. 945.

90. Определение Конституционного Суда РФ от 08.11.2005 № 438-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб открытого акционерного общества “Уфимский нефтеперерабатывающий завод”, открытого акционерного общества “Ново-Уфимский перерабатывающий завод”, открытого акционерного общества “Уфанефтехим”, открытого акционерного общества “Акционерная нефтяная компания «Башнефть»” и открытого акционерного общества “Уфаоргсинтез” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим пункта 1 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

91. Определение Конституционного Суда РФ от 05.06.2005 № 301-О «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2005. – № 6.

92. Определение Конституционного Суда РФ от 12.05.2005 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества “Сотовая компания” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 167

Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2005. – № 6.

93. Определение Конституционного Суда РФ от 30.09.2004 № 316-О «По жалобам гражданки Балакир Елены Марковны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 1 статьи 3 Закона Российской Федерации “О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения” и граждан Наумова Дмитрия Владимировича и Соболевой Юлии Владимировны на нарушение их конституционных прав теми же положениями Закона Российской Федерации “О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения”, а также положениями статьи 1111 и пункта 2 статьи 1152 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2005. – № 2.

94. Определение Конституционного Суда РФ от 09.12.2002 № 346-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о соответствии Конституции Российской Федерации отдельных положений пунктов 11 и 12 статьи 1 Федерального закона “О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации”» // СПС КонсультантПлюс.

95. Определение Конституционного Суда РФ от 19.05.1998 № 60-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерно-коммерческого банка “Вятка-банк” о проверке конституционности части четвертой ст. 15 Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СПС КонсультантПлюс.

96. Определение Конституционного Суда РФ от 19.02.1996 № 5-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы Независимого территориального профсоюза работников различных форм собственности “Урал” как не соответствующей требованиям Федерального конституционного закона “О Конституционном Суде Российской Федерации”» // СПС КонсультантПлюс.

97. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2020. – № 1.

98. Постановление Президиума ВАС РФ от 23.07.2013 № 784/13 // СПС КонсультантПлюс.

99. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04 // СПС КонсультантПлюс.

100. Постановление Президиума ВАС РФ от 28.06.2011 № 17750/10 // СПС КонсультантПлюс.

101. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 7.

102. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»// Вестник ВАСуда Российской Федерации. – 2013. – № 10.

103. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС КонсультантПлюс.

104. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.02.2004 № 76 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел об установлении фактов, имеющих юридическое значение» // СПС КонсультантПлюс.

105. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2003. – № 5.

106. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 31.05.1999 № 41 «Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков» // СПС КонсультантПлюс. –

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23550/ (дата обращения: 07.09.2024).

107. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23.12.2022 по делу № А57-27118/2021 ООО «Фабрика вкуса» // СПС КонсультантПлюс.

108. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.08.2021 № 09АП-45174/21 по делу А40-37371/2021 // СПС КонсультантПлюс.

109. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.04.2025 по делу № А41-91506/2023 // СПС КонсультантПлюс.

110. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.03.2024 по делу № 56-122641/ 2022 // СПС «КонсультантПлюс».

111. Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.06.2024 № 16АП-1542/24 по делу № А63-24304/2023 // СПС КонсультантПлюс.

112. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 07.12.2005 по делу № А35-5676/04-С // СПС КонсультантПлюс.

113. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.10.2023 № ФО5-25578/2023 по делу № А40-273884/2022 // СПС КонсультантПлюс.

114. Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 07.05.2025 по делу № А43-25693/2024 // СПС КонсультантПлюс.

115. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 24.11.2014 по делу № А40-91072/14-90-176 // СПС КонсультантПлюс.

116. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.03.2022 № Ф05-2794/22 по делу А40-37646/2021 // СПС КонсультантПлюс.

117. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.01.2020 г. № Ф09-9127/19 по делу № А76-15894/2019 // СПС КонсультантПлюс.

118. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.03.2023 № ФО6-1168/23 по делу А57-9076/22. – URL: hppt: \www. sudact\ (дата обращения: 28.03.2025).

119. Решение Арбитражного суда Приморского края от 11.04.2023 по делу № А51-1241/2023 //СПС КонсультантПлюс.

120. Решение Ботлихского районного суда Республики Дагестан от 09.10.2023 по делу № 2а-644/2023 // СПС КонсультантПлюс.

121. Решение Советского районного суда г. Махачкалы Республики Дагестан от 21.11.2023 по делу № 2а-7284/2023 // СПС КонсультантПлюс.

122. Постановление Арбитражного суда Приморского края от 05.04.2022 по делу № А51-15695/2019 // СПС КонсультантПлюс.

123. Определение Верховного Суда РФ от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019 // СПС КонсультантПлюс.

124. Определение Верховного Суда РФ от 12.05.2021 № 309-ЭС20-22198 // СПС КонсультантПлюс.

125. Определение Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 // СПС КонсультантПлюс.

126. Определение Верховного Суда РФ от 02.07.2019 № 310-ЭС19-1705 по делу № А62-5153/2017 // СПС КонсультантПлюс.

127. Определение Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 // СПС КонсультантПлюс.

128. Определение Верховного Суда РФ от 11.10.2017 № 305-КГ17-6968 // СПС КонсультантПлюс.

129. Определение Верховного Суда РФ от 03.09.2015 № 306–КГ15-6527 // СПС КонсультантПлюс.

130. Определение Арбитражного суда Краснодарского края от 08.04.2024 по делу А32-18557/24 // СПС КонсультантПлюс.

131. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 18.03.2020 № 5-КА19-83 // СПС КонсультантПлюс.

132. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.12.2017 № 305-КГ17-12383 по делу А40-170463/16 // СПС КонсультантПлюс.

133. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 27.03.2017 по делу № А40-168230/2015 // СПС Консультант-

Плюс. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_325224/e98b63ec508bd524cc36600ff4b8c9e593a0f526/ (дата обращения: 16.09.2023).

134. Определение ВАС РФ № ВАС-2629/13 // СПС КонсультантПлюс.

4. Учебная литература, комментарии законодательства

135. Агапов, А.Б. Административная ответственность: учебник / А.Б. Агапов. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2007. – 400 с.

136. Актуальные проблемы права: учебник для магистрантов / под ред. В.Л. Кулапова. – Саратов: Изд-во Сарат. гос. юрид. акад., 2021. – 440 с.

137. Алексеев, С.С. Государство и право: учеб. пособие / С.С. Алексеев. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 152 с.

138. Алексеев, С.С. Общая теория права: учебник / С.С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2009. – 576 с.

139. Алиев, Х.Б., Абдулгамидов, А.М., Алиев, М.Б. Теория и история налогообложения: учеб. пособие / Х.Б. Алиев, А.М. Абдулгамидов, М.Б. Алиев. – М.: Вузовский учебник, 2008. – 240 с.

140. Андреева, М.В. Действие налогового законодательства во времени: учебное пособие / М.В. Андреева; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2006. – 172 с.

141. Артемов, Н.М., Ячменев, Г.Г. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: учебное пособие / Н.М. Артемов, Г.Г. Ячменев. – М.: Элит, 2008. – 376 с.

142. Белов, В.А. Юридические факты в гражданском праве: учебное пособие для вузов / В.А. Белов. – М.: Издательство Юрайт, 2024. – 450 с.

143. Васянина, Е.Л. Актуальные проблемы налогового права: учебник / Е.Л. Васянина; под общ. ред. С.В. Запольского. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 330 с.

144. Венгеров, А.Б. Теория государства и права: учебник для юридических вузов / А.Б. Венгеров. – М.: Новый Юрист, 1998. – 624 с.

145. Волков, В.Э. Публично-правовое регулирование цифровых технологий: блокчейн, искусственный интеллект, виртуальная реальность: учебное пособие / В.Э. Волков. – Самара: Изд-во Самар. ун-та, 2023. – 118 с.

146. Гаджиев, Г.А. Право и экономика (методология): учебник для магистрантов / Г.А. Гаджиев. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2016. – 256 с.

147. Годме, П. Финансовое право: учебник / П. Годме. – М.: Прогресс, 1978. – 428 с.

148. Голикова, В.В. Судебная налоговая экспертиза: учебник / В.В. Голикова. – М.: Проспект, 2021. – 208 с.

149. Горина, Г.А., Косов, М.Е. Специальные налоговые режимы: учеб. пособие / Г.А. Горина, М.Е. Косов. – М.: Юнити, 2011. – 127 с.

150. Государственные финансы: учебное пособие / В.М. Федосов, Л.Д. Буряк, Д.Д. Бутаков [и др.]; под ред. В.М. Федосова, С.Я. Огородника и В.Н. Суторминой. – Киев: Лыбидь, 1991. – 276 с.

151. Гражданское право: в 2 т.: учебник / отв. ред. проф. Е.А. Суханов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство БЕК, 1998. – Т. I. – 785 с.

152. Гражданское право: юридические факты: учебное пособие для бакалавров / отв. ред. В.В. Долинская, В.Л. Слесарев. – М.: Проспект, 2018. – 176 с.

153. Грачева, Е.Ю. Государственный финансовый контроль: курс лекций / Е.Ю. Грачева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 272 с.

154. Грачева, Е.Ю., Артемов, Н.М., Бортников, С.П. Интерактивные методы изучения налогового права: учебно-методическое пособие / Е.Ю. Грачева, Н.М. Артемов, С.П. Бортников. – М.: Проспект, 2018. – 175 с.

155. Грачева, Е.Ю., Соколова, Э.Д. Финансовое право: учебник для среднего профессионального образования / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. – 5-е изд., испр. и доп. – М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2019. – 272 с.

156. Грачева, Е.Ю., Хорина, Л.Я. Государственный финансовый контроль: курс лекций / Е.Ю. Грачева, Л.Я. Хорина. – М.: ТК Велби, Изд-во Прспект, 2005. – С. 30-31.

157. Гримм, Д.Д. Лекции по догме римского права: пособие для слушателей / Д.Д. Гримм. – 6-е изд., испр. и доп. – Киев: Товарищество печатного и издательского дела авторов-издателей «Голос», 1919. – XI, 279 с.

158. Демин, А.В. Налоговое право России: учеб. пособие / А.В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 423 с.

159. Дмитрук, В.Н. Теория государства и права: учеб. пособие / В.Н. Дмитрук. – 3-е изд., стер. – М.: Новое знание, 2006. – 183 с.

160. Исаева, Е.В. Процессуальные сроки в гражданском и арбитражном процессе: учеб.-практ. пособие / Е.В. Исаева. – М.: Волтерс Клувер, 2005. – 224 с.

161. История политических и правовых учений. Часть 1: Зарубежная политико-правовая мысль: хрестоматия / сост. В.В. Ячевский. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2000. – 995 с.

162. Кашанина, Т.В. Частное право: учебник / Т.В. Кашанина. – М.: Эксмо, 2009. – 494 с.

163. Кашанина, Т.В. Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. – М.: Эксмо, 2007. – 512 с.

164. Кашанина, Т.В., Кашанин, А.В. Российское право: учебник для вузов / Т.В. Кашанина, А.В. Кашанин. – М.: НОРМА, 2005. – 800 с.

165. Керимов, Д.А. Законодательная техника. Научно-методическое и учебное пособие / Д. А. Керимов. – М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА – ИНФРА-М), 2000. – 127 с.

166. Комаров, С.А. Общая теория государства и права в схемах и определениях / С.А. Комаров. – СПб.: Издательство юридического института (Санкт-Петербург), 2001. – 64 с.

167. Комягин, Д.Л. Бюджетное право: учеб. пособие / Д.Л. Комягин; под ред. А.Н. Козырина. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. – 287 с.

168. Конфликтология: учеб. пособие для специалистов / под ред. О.Ю. Рыбакова, М.Ш. Губинского. – М.: Проспект, 2021. – 336 с.

169. Крусс, В.И. Злоупотребление правом: учеб. пособие / В.И. Крусс. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2019. – 176 с.

170. Кучеров, И.И. Налоговое право России: курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – 358 с.

171. Лазарев, В.В. Избранные труды: [в 3 т.] / В.В. Лазарев. – М., 2010. – Т. II, Из истории политической мысли.

172. Лазарев, В.В., Липень, С.В. Теория государства и права: учебник для вузов / В.В. Лазарев, С.В. Липень. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Спарк, 2000. – 511 с.

173. Лазарев, В.В., Липень, С.В. Теория государства и права: учебник для вузов / В.В. Лазарев, С.В. Липень. – М.: Издательство «Спарк», 1998. – 448 с.

174. Лейст, О.Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права: учеб. пособие / О.Э. Лейст. – М.: Зерцало-М, 2011. – 352 с.

175. Лукьянова, Е.Г. Проблемы теории государства и права: учебник для магистратуры / Е.Г. Лукьянова. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2021. – 296 с.

176. Лукьянова, Е.Г. Теория права и государства. Введение в естественно-правовой курс: учеб. пособие / Е.Г. Лукьянова. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2011. – 208 с.

177. Малько, А.В. Теория государства и права в вопросах и ответах: учебно-методическое пособие / А.В. Малько. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2004. – 300 с.

178. Мамбеталиев, Н.Т., Кучеров, И.И. Налоговое право ЕврАзЭС: учеб. пособие / Н.Т. Мамбеталиев, И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2011. – 464 с.

179. Марченко, М.Н. Источники права: учеб. пособие / М.Н. Марченко. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 760 с.

180. Марченко, М.Н. Судебное правотворчество и судейское право: учеб. пособие / М.Н. Марченко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2017. – 448 с.

181. Матанцев, Д.А. Актуальные проблемы права: учеб.-практ. пособие / Д.А. Матанцев; отв. ред. В.И. Долинко. – М.: Проспект, 2020. – 133 с.

182. Мильков, А.В. К теории охранительных гражданских правоотношений: учеб. пособие / А.В. Мильков. – М.: Проспект, 2018. – 224 с.

183. Мильков, А.В. Очерки теории гражданско-правовой ответственности: учеб. пособие / А.В. Мильков. – М.: Проспект, 2021. – 80 с.

184. Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.

185. Налоги и сборы в Российской Федерации: учеб. пособие / под ред. А.А. Ялбулганова. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. – 431 с.

186. Налоговая ответственность: учеб. пособие для магистров / под ред. Е.Ю. Грачевой, А.А. Ситника. – М.: Проспект, 2018. – 144 с.

187. Налоговое право: курс лекций: учеб. пособие для бакалавров / под ред. С.Г. Пепеляева, А.В. Ема. – М.: Статут. 2022. – 414 с.

188. Налоговое право (общая часть) в схемах и таблицах: учеб. пособие для бакалавриата / под ред. Е.Ю. Грачевой, Л.Л. Арзумановой. – М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2022. – 36 с.

189. Налоговое право. Особенная часть: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Просвещение, 2017. – 736 с.

190. Налоговое право: учебник для бакалавров / отв. ред. Е.Ю. Грачева, О.В. Болтинова. – М.: Проспект, 2015. – 312 с.

191. Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: НОРМА, 2007. – 752 с.

192. Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – М.: НОРМА, 2003. – 641 с.

193. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Пепеляев групп, 2020. – 796 с.

194. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – 795 с.

195. Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Норма, 2007. – 429 с.

196. Налоговые процедуры: учеб. пособие / под ред. А.Н. Козырина. – М.: НОРМА, 2008. – 256 с.

197. Нерсесянц, В.С. Общая теория права и государства: учебник для вузов / В.С. Нерсесянц. – М.: Норма, 2004. – 552 с.

198. Огурцов, Н.А. Правоотношения и ответственность в советском уголовном праве: учеб. пособие / Н.А. Огурцов. – Рязань: Рязан. высш. школа, 1976. – 178 с.

199. Орлов, М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: учеб. пособие / М.Ю. Орлов. – М.: Издательский дом «Городец», 2009. – 207 с.

200. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов / В.Г. Пансков. – 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2006. – 590 с.

201. Парыгин, Н.П., Головко, В.В. Исполнение административных наказаний: учеб. пособие / Н.П. Парыгин, В.В. Головко. – М.: Изд-во Эксмо, 2006. – 128 с.

202. Петров, А.А., Тихонравов, Е.Ю. Пробелы и коллизии в праве: учеб. пособие / А.А. Петров, Е.Ю. Тихонравов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2019. – 80 с.

203. Пиголкин, А.С., Головистикова, А.Н., Дмитриев, Ю.А. Теория государства и права: учебник / А.С. Пиголкин, А.Н. Головистикова, Ю.А. Дмитриев; под ред. А.С. Пиголкина, Ю.А. Дмитриева. – М.: Высшее образование, 2008. – 613 с.

204. Полежай, П.Т. Правовые отношения. (Конспект лекций) / П.Т. Полежай. – Харьков: [б. и.], 1965. – 51 с.

205. Поляков, А.В. Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: учебник / А.В. Поляков. – 2-е изд., исправл. и доп. – М.: Проспект, 2016. – 832 с.

206. Проблемы общей теории права и государства: учебник для вузов / под общ. ред. В.С. Нерсесянца. – М.: НОРМА; ИНФРА-М, 1999. – 813 с.

207. Протасов, В.Н. Теория права и государства: краткий курс лекций / В.Н. Протасов. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2014. – 191 с.

208. Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В.М. Пушарева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 190 с.

209. Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В.М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.

210. Радько, Т.Н. Теория государства и права: учебник / Т.Н. Радько. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2025. – С. 344.

211. Радько, Т.Н. Хрестоматия по теории государства и права / Т.Н. Радько; под общ. ред. И.И. Лизиковой. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2013. – 720 с.

212. Рассолов, М.М., Малахов, В.П., Иванов, А.А. Актуальные проблемы теории государства и права: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / М.М. Рассолов, В.П. Малахов, А.А. Иванов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2010. – 447 с.

213. Ретюнских И.С. Уголовно-правовые отношения и их реализация: учеб. пособие / И.С. Ретюнских. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997. – 160 с.

214. Римское частное право: учебник / под ред. проф. И.Б. Новицкого и проф. И.С. Перетерского. – М.: Юристъ, 1996. – 544 с.

215. Рязановский, В.А. Единство процесса: учеб. пособие / В.А. Рязановский. – М.: ОАО «Издательский дом “Городец”», 2005. – 80 с.

216. Сабанти, Б.М. Учение о финансах в советской науке: учеб. пособие / Б.М. Сабанти. – Л.: ЛФЭИ, 1986. – 83 с.

217. Сидорова, Е.В. Комплексное правовое регулирование: учебник для магистров / Е.В. Сидорова. – 3-е изд., стер. – М.: ЮСТИЦИЯ, 2016. – 304 с.

218. Сорокин, В.В. Теория права и государства: учебник / В.В. Сорокин. – М.: Проспект, 2023. – 584 с.

219. Сорокина, Ю.В. Актуальные проблемы теории и философии права: курс лекций / Ю.В. Сорокина. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2013. – 304 с.

220. Староверова, О.В., Эриашвили, Н.Д. Налоговый процесс: учеб. пособие / О.В. Староверова, Н.Д. Эриашвили; под ред. Н.М. Коршунова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2004. – 192 с.

221. Стрельников, В.В. Налоговая ответственность: учеб. пособие / В.В. Стрельников. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. – 120 с.

222. Тарасова, В.Ф., Владыка, М.В., Сапрыкина, Т.В. Налоги и налогообложение: учебник / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина; под общ ред. В.Ф. Тарасовой. – 3-е изд., перераб. – М.: КНОРУС, 2018. – 494 с.

223. Теория государства и права: учебник для вузов / под ред. М.М. Рассолова, В.О. Лучина, Б.С. Эбзеева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2001. – 640 с.

224. Теория государства и права. Курс лекций / под ред. М.Н. Марченко. – М.: Издательство «Зерцало», 1998. – 475 с.

225. Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М.: Юрист, 1999. – 672 с.

226. Теория финансов: учеб. пособие / Н.Е. Заяц, М.К. Фисенко, Т.Е. Бондарь [и др.]. – 2-е изд., стереотип. – Минск: Выш. шк., 1998. – 368 с.

227. Тихомиров, Ю.А. Современное публичное право: монографический учебник / Ю.А. Тихомиров. – М.: Эксмо, 2008. – 446 с.

228. Тютюрюков, Н.Н., Тютюрюков, В.Н. Теория налогов: учебник / Н.Н. Тютюрюков, В.Н. Тютюрюков. – М.: Прометей, 2020. – 168 с.

229. Ушак, Н.В. Теория и история налогообложения: учеб. пособие / Н.В. Ушак. – М.: КНОРУС, 2009. – 366 с.

230. Финансовое право Российской Федерации: учебник / отв. ред. М.В. Карасева. – М.: Юристъ, 2002. – 576 с.

231. Финансы: учебник [для студентов и преподавателей экономических вузов / С.А. Белозеров, Г.М. Бродский, С.Г. Горбушина [и др.]; отв. ред. В.В. Ковалев. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2013. – 926 с.

232. Финансы и кредит: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению «Экономика» и экономическим специально-

стям / [М.Л. Дьяконова Т.М. Ковалева, Т.Н. Кузьменко и др.]; под ред. Т.М. Ковалёвой. – 8-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2014. – 356 с.

233. Худяков, А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Особенная часть: учебник / А.И. Худяков. – Алматы: Норма-К, 2006. – 455 с.

234. Худяков, А.И., Бродский, Г.М. Теория налогообложения: учеб. пособие / А.И. Худяков, Г.М. Бродский. – Алматы: Норма-К, 2002. – 282 с.

235. Цинделиани, И.А., Чуряев, А.В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: науч.-практ. пособие / И.А. Цинделиани, А.В. Чуряев. – М.: Проспект, 2017. – 527 с.

236. Чашин, А.Н. Теория государства и права: учебник / А.Н. Чашин. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2008. – 688 с.

237. Черник, Д.Г., Починок, А.П., Морозов, В.Н. Основы налоговой системы: учебник для вузов / Д.Г. Черник, А.П. Починок, В.Н. Морозов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 517 с.

238. Чуркин, А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: учеб. пособие / А.В. Чуркин. – М.: Юрист, 2003. – 120 с.

239. Чухвичев, Д.В. Законодательная техника: учеб. пособие / Д.В. Чухвичев. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2006. – 239 с.

240. Шафиров, В.М. Теория права: человекоцентристский подход: науч., учеб., практикоориентированное пособие / В.М. Шафиров. – М.: Проспект, 2024. – 464 с.

241. Шершеневич, Г.Ф. Учебник русского гражданского права / Г.Ф. Шершеневич. – М.: Статут, 2005. – Т. 1. – 461 с.

242. Шитов, В.Н. История финансов России: учеб. пособие / В.Н. Шитов. – М.: КНОРУС, 2011. – 160 с.

243. Щекин, Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (Общая часть): учеб. пособие / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2008. – 412 с.

244. Щекин, Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: учеб. пособие / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Академический правовой университет, 2002. – 252 с.

245. Юридическая техника: учеб. пособие для подготовки законодательных и иных нормативных правовых актов органами исполнительной власти / под ред. Т.Я. Хабриевой, Н.А. Власенко. – М.: Эксмо, 2010. – 272 с.

246. Юридическая техника правового порядка: учеб. пособие / под ред. А.В. Аверина, В.С. Плотникова, Е.В. Свинина. – М.: Проспект, 2025. – 304 с.

5. Научные монографии

247. Адамс, Ч. Влияние налогов на становление цивилизации / Ч. Адамс; пер. с англ. А.А. Столярова, А.А. Резвова. – М. – Челябинск: Социум; Мысль, 2018. – 639 с.

248. Административные процедуры: монография / отв. ред. Л.Л. Попов, С.М. Зубарев. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2018. – 240 с.

249. Актуальные проблемы финансового права: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2022. – 208 с.

250. Актуальные проблемы финансового права в условиях цифровизации экономики: монография / под ред. Е.Ю. Грачевой. – М.: Проспект, 2023. – 256 с.

251. Александров, А.М. Финансы социализма / А.М. Александров. – М.: Финансы, 1965. – 252 с.

252. Александров, И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран / И.М. Александров. – М.: Беротор-Пресс, 2002. – 192 с.

253. Александров, Н.Г. Правовые отношения в социалистическом обществе / Н.Г. Александров. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1959. – 45 с.

254. Алексеев, С.С. Тайна и сила права: новые подходы и идеи. Право в жизни и судьбе людей / С.С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: НОРМА, 2009. – 176 с.

255. Алексеев, С.С. Теория права / С.С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: БЕК, 1995. – С. 258.

256. Алимбекова, А.С. Налогово-правовые нормы и проблемы их реализации / А.С. Алимбекова; под ред. Н.И. Химичевой. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. – 312 с.

257. Андреев Ю.Н. Правовые отношения в современном российском праве: общетеоретические и отраслевые аспекты: монография / Ю.Н. Андреев. – М.: Проспект, 2024. – 544 с.

258. Апель, А.Л. Основы налогового права / А.Л. Апель. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2003. – 159 с.

259. Артемов, Н.М., Корнев, А.Д. Финансово-правовое регулирование парафискальных платежей в Российской Федерации: монография / Н.М. Артемов, А.Д. Корнев. – М.: Проспект, 2019. – 112 с.

260. Артемов, Н.М., Кудлаев, Д.В., Ситник, А.А. Финансово-правовое регулирование обращения драгоценных металлов в Российской Федерации: монография / Н.М. Артемов, Д.В. Кудлаев, А.А. Ситник. – М.: Проспект, 2019. – 120 с.

261. Архипов, А.А. Сроки в налоговом праве: монография / А.А. Архипов. – М.: Статут, 2011. – 199 с.

262. Бабаев, В.К. Презумпции в советском праве / В.К. Бабаев. – Горький: Горьковская высшая школа МВД СССР, 1974. – 124 с.

263. Базаров, Б.Б. Давность в российском налоговом праве: монография / Б.Б. Базаров; под ред. Е.Ю. Грачевой. – М.: Проспект, 2016. – 192 с.

264. Бельский, К.С. Финансовое право / К.С. Бельский. – М.: Юрист, 1994. – 208 с.

265. Берг, Л.Н. Теория правового воздействия: монография / Л.Н. Берг. – М.: Статут, 2021. – 309 с.

266. Березин, М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры / М.Ю. Березин. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 630 с.

267. Божьев, В.П. Уголовно-процессуальные правоотношения / В.П. Божьев. – М.: Юрид. лит., 1975. – 176 с.

268. Бондарь, Н.С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда РФ) / Н.С. Бондарь. – М.: ООО «Викор-Медиа», 2006. – 223 с.

269. Бондарь, Н.С. Судебный конституционализм: доктрина и практика: монография / Н.С. Бондарь. – 2-е изд., перераб. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2021. – 528 с.

270. Бурлай, Е.В. Нормы права и правоотношения в социалистическом обществе / Е.В. Бурлай. – Киев: Издательство «Наукова думка», 1987. – 91 с.

271. Бутусова, Н.В. Государственно-правовые отношения между советским государством и личностью / Н.В. Бутусова. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1986. – 172 с.

272. Вебер, М. Хозяйство и общество: очерки понимающей социологии: в 4 т. / М. Вебер; [пер. с нем.]; сост., общ. ред. и предисл. Л.Г. Ионина. – М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2018. – Перевод изд.: Weber Max. Wirtschaft und Gesellschaft. Grundriss der verstehender Soziologie. 5. Revidierte Aufl. Besorgt von Johannes Winckelmann. – Tubingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1972. – T. III, Право. – S. 20.

273. Викулин, А.Ю. Начала теории законодательных дефектов: монография / А.Ю. Викулин. – М.: НОРМА, 2019. – 344 с.

274. Винницкий, А.В. Публичная собственность / А.В. Винницкий. – М.: Статут, 2013. – 732 с.

275. Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 395 с.

276. Винницкий, Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М.: Издательство НОРМА, 2000. – 192 с.

277. Витрук, Н.В. Общая теория юридической ответственности / Н.В. Витрук. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: НОРМА, 2009. – 432 с.

278. Витте, С.Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому величеству великому князю Михаилу Алек-

сандровичу в 1900–1902 годах / С.Ю. Витте; предисл. Мст. П. Афанасьева. – М.: Издательство Юрайт, 2011. – 629 с.

279. Власенко, Л.В. Налоговые правовые позиции судов: теория и практика: монография / Л.В. Власенко; [под. ред. И.А. Циндалиани]. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2011. – 160 с.

280. Власенко, Н.А. Язык права: монография / Н.А. Власенко. – Репр. изд. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2019. – 176 с.

281. Волкова, Н.С., Хабриева, Т.Я. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации и парламент / Н.С. Волкова, Т.Я. Хабриева. – М.: НОРМА, 2005. – 176 с.

282. Вышинский, А.Я. Теория судебных доказательств в советском праве / А.Я. Вышинский. – М.: Издательский дом «Городец», 2022. – 352 с.

283. Годме, П.М. Финансовое право / П.М. Годме. – М.: Прогресс, 1978. – 429 с.

284. Горбунова, О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг современной России: науч.-поп. монография / О.Н. Горбунова. – М.: Элит, 2012. – 294 с.

285. Грачева, Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е.Ю. Грачева. – М.: Юриспруденция, 2000. – 191 с.

286. Гревцов, Ю.И. Проблемы теории правового отношения / Ю.И. Гревцов. – Л.: ЛГУ, 1981. – 83 с.

287. Губаева, Т.В. Язык и право. Искусство владения словом в профессиональной юридической деятельности / Т.В. Губаева. – М.: Норма, 2007. – 157 с.

288. Дедов, Д.И. Конфликт интересов / Д.И. Дедов. – М.: Волтерс Клувер, 2004. – 288 с.

289. Дедов, Д.И. Юридический метод: [научное эссе] / Д.И. Дедов. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 150 с.

290. Дементьев, И.В. Индивидуальные (ненормативные) налоговые правовые акты: монография / И.В. Дементьев; под ред. проф. М.В. Карасевой. – М.: «Ось-89», 2006. – 208 с.

291. Демин, А.В. Диспозитивность в налоговом праве: монография / А.В. Демин. – Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2017. – 188 с.

292. Демин, А.В. Нормы налогового права / А.В. Демин. – Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2010. – 408 с.

293. Демин, А.В. Общая теория налогово-правовых норм: монография / А.В. Демин. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2013. – 266 с.

294. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. – М.: Статут, 2015. – 368 с.

295. Дорохин, С.В. Деление права на публичное и частное: конституционно-правовой аспект / С.В. Дорохин. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 136 с.

296. Дудин, А.П. Диалектика правоотношения / А.П. Дудин; под ред. В.О. Тененбаума. – Саратов: Изд-во Сарат. ун-та, 1983. – 121 с.

297. Емельянов, А.С., Черногор, Н.Н. Финансово-правовая ответственность / А.С. Емельянов, Н.Н. Черногор. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 208 с.

298. Еремин, С.Г. Источники финансового права: монография / С.Г. Еремин; под ред. И.Б. Лагутина. – М.: Проспект, 2023. – 328 с.

299. Ершов, В.В. Регулирование правоотношений: монография / В.В. Ершов. – М.: РГУП, 2020. – 564 с.

300. Захаров, В.Н., Петров, Ю.А., Шацилло, М.К. История налогов в России. IX – начало XX в. / В.Н. Захаров, Ю.А. Петров, М.К. Шацилло. – М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2006. – 296 с.

301. Зинченко, С.А. Юридические факты в механизме правового регулирования / С.А. Зинченко. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 152 с.

302. Зорькин, В.Д. Десять лекций о праве: монография / В.Д. Зорькин. – М.: Норма, 2021. – 400 с.

303. Зорькин, В.Д. Цивилизация права и развитие России: монография / В.Д. Зорькин. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2016. – 320 с.

304. Иванов, И.С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика / И.С. Иванов. – М.: Проспект, 2009. – 160 с.

305. Иеринг Рудольф фон. Юридическая техника / Рудольф фон Иеринг; сост. А.В. Поляков. – М.: Статут, 2008. – 231 с.

306. Иоффе, О.С. Правоотношение по советскому гражданскому праву / О.С. Иоффе. – М.: Изд-во ЛГУ, 1949. – 144 с.

307. Иоффе, О.С. Советское гражданское право / О.С. Иоффе. – М.: Юрид. лит., 1967. – 494 с.

308. Исаков, В.Б. Фактический состав в механизме правового регулирования: монография / В.Б. Исаков; под ред. С.С. Алексеева. – Репр. изд. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. – 128 с.

309. Исаков, В.Б. Юридические факты в советском праве: монография / В.Б. Исаков. – Репр. изд. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2017. – 144 с.

310. История государства и права СССР (сборник документов) / сост. А.Ф. Гончаров и Ю.П. Титов. – М.: Юрид. лит., 1968. – Ч. I. – 504 с.

311. Кабрияк, Р. Кодификация / Р. Кабрияк; пер. с фр. Л.В. Головко. – М.: Статут, 2007. – 476 с.

312. Казьмин, А.Г. Генезис налоговой системы в условиях циклического развития экономики / А.Г. Казьмин. – М.: ЛЕНАНД, 2021. – 304 с.

313. Каминская, В.И. Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе / В.И. Каминская. – М.; Л.: Изд-во и 2-я тип. Изд-ва Акад. наук СССР, 1948. – 132 с.

314. Карасева, М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М.В. Карасева. – М.: Юристъ, 2003. – 173 с.

315. Карасева, М.В. Финансовое правоотношение / М.В. Карасева. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997. – 304 с.

316. Каргин, К.В. Юридические документы / К.В. Каргин; науч. ред. В.А. Толстик. – М.: Юрист, 2008. – 191 с.

317. Кечекьян, С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С.Ф. Кечекьян. – М.: Изд-во Акад. наук СССР, 1958. – 188 с.

318. Кириллова, М.Я., Крашенинников, П.В. Сроки в гражданском праве. Исковая давность / М.Я. Кириллова, П.В. Крашенинников. – М.: Статут, 2006. – 48 с.

319. Кожокарь, И.П. Дефекты нормативно-правового регулирования: монография / И.П. Кожокарь. – М.: Проспект, 2021. – 296 с.

320. Кожокарь, И.П., Кипарисов, Ф.Г. Бланкетные нормы российского права: монография / И.П. Кожокарь, Ф.Г. Кипарисов; под ред. В.М. Баранова. – М.: Проспект, 2024. – 304 с.

321. Комментарий к Гражданскому кодексу РСФСР / под ред. С.Н. Братуся, О.Н. Садикова. – М.: Юрид. лит., 1982. – 675 с.

322. Копина, А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: монография / А.А. Копина; под.ред. И.И. Кучерова. – М.: Юрлитинформ, 2013. – 186 с.

323. Коршунов, Н.М. Конвергенция частного и публичного права: проблемы теории и практики / Н.М. Коршунов. – М.: НОРМА; ИНФРА-М, 2011. – 238 с.

324. Кравец, В.Д. Гражданско-правовой статус публичных юридических лиц: монография / В.Д. Кравец. – М.: Проспект, 2016. – 188 с.

325. Краснов, Н.И., Иконицкая, И.А. Процессуальные вопросы советского земельного права / Н.И. Краснов, И.А. Иконицкая. – М.: Издательство «Наука», 1975. – 150 с.

326. Кузнеченкова, В.Е. Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения: монография / В.Е. Кузнеченкова. – М., 2004. – 415 с.

327. Курочкин, С.А. Частные и публичные начала в цивилистическом процессе / С.А. Курочкин; науч. ред. В.В. Ярков. – М.: Инфотропик Медиа, 2012. – 560 с.

328. Кутафин, О.Е. Источники конституционного права Российской Федерации / О.Е. Кутафин. – М.: Юристъ, 2002. – 348 с.

329. Кучеров, И.И. Теория налогов и сборов (Правовые акты) / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2009. – 473 с.

330. Кучеров, И.И., Кикин, А.Ю. Меры налогово-процессуального принуждения / И.И. Кучеров, А.Ю. Кикин. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – 128 с.

331. Лазарев, В.В. Пробелы в праве и пути их устранения: монография / В.В. Лазарев – Репр. изд. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2019. – 184 с.

332. Лейцель Д. Принципы права и экономики. Руководство для любознательных / Д. Лейцель; пер. с англ. И. Кушнаревой под науч. ред. М. Одинцовой. – М.: Изд-во Института Гайдара, 2017. – 413 с.

333. Леони, Б. Свобода и закон / Б. Леони; пер. с англ. В. Кошкина. – 2-е изд., электрон. – М. – Челябинск: Социум, 2020. – 309 с.

334. Леруа, М. Социология налога: пер. с фр. / М. Леруа. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 93 с.

335. Ллойд, Д. Идея права / Д. Ллойд; пер. с англ. М.А. Юмашева; науч. ред. Ю.М. Юмашев. – Изд. 2-е. – М.: «КНИГОДЕЛ», 2004. – 374 с.

336. Лопатникова, Е.А. Реализация принципов налогового права / Е.А. Лопатникова; под ред. И.И. Кучерова. М.: ИД «Юриспруденция», 2012. – 159 с.

337. Лукьянова, Е.Г. Глобализация и правовая система России (основные направления развития) / Е.Г. Лукьянова. – М.: НОРМА, 2006. – 112 с.

338. Лукьянова, Е.Г. Теория процессуального права / Е.Г. Лукьянова. – М.: Издательство НОРМА, 2003. – 240 с.

339. Лунц, Л.А. Деньги и денежные обязательства / Л.А. Лунц. – М.: Статут, 1999. – 351 с.

340. Лунц, Л.А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве / Л.А. Лунц. – Изд. 2-е, испр. – М.: Статут, 2004. – 348 с.

341. Лупарев, Е.Б., Добробаба, М.Б., Мокина, Т.В. Общая теория публичных правоотношений: монография / Е.Б. Лупарев, М.Б. Добробаба, Т.В. Мокина. – М.: Юрлитинформ, 2011. – 278 с.

342. Лушников, А.М. Право и экономика: монография / А.М. Лушников. – М.: Проспект, 2019. – 192 с.

343. Лютова, О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права / О.И. Лютова. – М.: Инфотропик Медиа, 2023. – 200 с.

344. Малько, А.В., Субочев, В.В. Законные интересы как правовая категория / А.В. Малько, В.В. Субочев. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2014. – 357 с.

345. Мардасова, М.Е. Сроки в налоговом процессе / М.Е. Мардасова. – М.: Инфотропик Медиа, 2016. – 164 с.

346. Марченко, М.Н. Судебное правотворчество и судейское право / М.Н. Марченко. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 512 с.

347. Меркуло, Н., Медема, С. Экономическая теория и право: от Познера к постмодернизму и далее / Н. Меркуло, С. Медема; пер. с англ. Т. Шишкиной; науч ред. перевода М. Одинцова. – М.: Изд-во Института Гайдара, 2019. – 648 с.

348. Мишко, Р.С. Юридический процесс: монография / Р.С. Мишко. – М.: КНОРУС, 2017. – 196 с.

349. Мэнкью, Н. Принципы микроэкономики / Н. Мэнкью. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2003. – 554 с.

350. Налоговое право России / под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова. – М.: Норма, 2010. – 319 с.

351. Налоговый процесс / под ред. А.Н. Козырина. – М.: ЦППИ, 2007. – 155 с.

352. Неопределенность права: философское осмысление и юридическое значение: монография / под общ. ред. О.Ю. Рыбакова. – М.: Проспект, 2022. – 296 с.

353. Нинциева, Т.М. Процессуально-правовое регулирование: научно-методологические и концептуальные аспекты: монография / Т.М. Нинциева; под общ. ред. В.П. Беляева. – М.: Проспект, 2022. – 192 с.

354. О философии права (в частности, уголовного). Исследование Карла Труммера: монография / пер. С. Бочкарева. – М.: Проспект, 2024. – 432 с.

355. Ориу, М. Основы публичного права: монография / М. Ориу. – М.: ИНФРА-М, 2021. – 572 с.

356. Основин, В.С. Советские государственно-правовые отношения / В.С. Основин. – Воронеж: ВГУ, 1965. – 168 с.

357. Павлова, Ю.В. Судебные акты в системе юридических фактов: монография / Ю.В. Павлова; под ред. И.П. Кожокаря. – М.: Проспект, 2023. – 136 с.

358. Падучева, Е.В. Референциальный статус именной группы. Материалы для проекта корпусного описания русской грамматики / Е.В. Падучева. [На правах рукописи]. – М., 2017.

359. Панов, Е.Г. История налоговых систем: опыт социально-философского анализа: монография / Е.Г. Панов. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2006. – 196 с.

360. Папкова, О.А. Судейское усмотрение в гражданском процессе: дисс. ... канд. юрид. / О.А. Папкова. – М., 1997. – 175 с.

361. Пепеляев, С.Г. Подоходный налог – принципы и структура / С.Г. Пепеляев. – М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 88 с.

362. Петрова, Г.В. Налоговые споры: практика рассмотрения / Г.В. Петрова. – М.: ИД «Юриспруденция», 2005. – 116 с.

363. Петрова, Г.В. Общая теория налогового права / Г.В. Петрова. – М.: ИД ФКС-ПРЕСС, 2004. – 219 с.

364. Платон. Государство и политика / Платон; пер., введ. и коммент. В.Н. Карпова. – М.: Издательство АСТ, 2017. – 496 с.

365. Полльсон, Р. Введение в шведское налоговое право: пер. со швед. / Р. Полльсон; под ред. Д.В. Винницкого. – М. – Екатеринбург: Полиграфист, 2006. – 167 с.

366. Попкова, Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права / Ж.Г. Попкова. – М., 2019. – 28 с.

367. Потапенко, Е.Г. Диалектика цивилистического процесса. Книга первая: специализация и унификация цивилистического процессуального права: монография / Е.Г. Потапенко. – М.: Проспект, 2022. – 360 с.

368. Придворов, Н.А., Трофимов, В.В. Правообразование и правообразующие факторы в праве: монография / Н.А. Придворов, В.В. Трофимов. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2019. – 400 с.

369. Принципы публичного права: монография / под ред. Е.В. Титовой, Т.П. Подшивалова. – М.: Проспект, 2019. – 288 с.

370. Процессуальные нормы и отношения в советском праве (в «непроцессуальных» отраслях) / науч. ред. И.А. Галаган. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1985. – 207 с.

371. Прудентов, Р.В. Метод правового регулирования: вопросы теории и конституционного права: монография / Р.В. Прудентов. – М.: Статут, 2019. – 192 с.

372. Радбрух, Густав. Философия права / Густав Радбрух; пер. с нем. – М.: Междунар. отношения, 2004. – 240 с.

373. Решетникова, И.В. Доказательственное право Англии и США / И.В. Решетникова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательский дом «Городец», 2021. – 320 с.

374. Ровинский, Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права: монография / Е.А. Ровинский. – 2-е изд., стер. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. – 175 с.

375. Родионова, О.М. Механизм гражданско-правового регулирования: деятельностно-догматический подход / О.М. Родионова. – М.: Статут, 2020. – 436 с.

376. Ростова, А.Г. Ненормативные правовые акты как основания возникновения, изменения и прекращения правоотношений / А.Г. Ростова. – Владимир, 2008. – 27 с.

377. Рузавин, Г.И. Методы научного исследования / Г.И. Рузавин. – М.: Мысль, 1975. – 237 с.

378. Рукавишникова, И.В. Метод финансового права / И.В. Рукавишникова; отв. ред. Н.И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2006. – 285 с.

379. Савиньи, Ф.К. Обязательственное право / Ф.К. Савиньи; предисл. докт. юрид. наук, проф. В.Ф. Попондопуло; пер. с нем. В. Фукса и Н. Мандро. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. – 576 с.

380. Садчиков, М.Н. Налоговый суверенитет Российской Федерации: концептуальные вопросы финансово-правового обеспечения: монография / М.Н. Садчиков; под ред. Е.В. Покачаловой. – М.: РУСАЙНС, 2021. – 322 с.

381. Сасов, К.А. Конституционные основы налогообложения: тематический справочник правовых позиций Конституционного Суда РФ и ЕСПЧ с комментариями составителя / К.А. Сасов. – М.: Проспект, 2023. – 288 с.

382. Сасов, К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / К.А. Сасов; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 320 с.

383. Саттарова, Н.А. Принуждение в финансовом праве / Н.А. Саттарова; под ред. И.И. Кучерова. – М.: Издательство «Юрлитинформ», 2006. – 392 с.

384. Сафарова, Е.Ю. Доказательства в налоговых спорах / Е.Ю. Сафарова. – М.: Бератор-Паблишинг, 2007. – 304 с.

385. Серегина, В.В. Государственное принуждение по советскому праву / В.В. Серегина. – Воронеж: Изд-во Воронежск. ун-та, 1991. – 117 с.

386. Серков, П.П. Конституционная ответственность в Российской Федерации: современная теория и практика: монография / П.П. Серков. – М.: НОРМА, 2014. – 464 с.

387. Серков, П.П. Правоотношение (Теория и практика современной правовой политики): монография: в двух частях / П.П. Серков. – М.: Норма, 2023. – 872 с.

388. Система права: история, современность, перспективы: монография / Т.Н. Радько, Д.М. Азми, А.А. Головина и [и др.]; под ред. Т.Н. Радько. – М.: Проспект, 2020. – 256 с.

389. Смит, А. Исследование и природе и причинах богатства народов / А. Смит; пер. с англ. – СПб.: Азбука, Азбука-Аттикус, 2020. – Кн. 4-5. – 704 с.

390. Смоленский, М.Б. Теория государства и права / М.Б. Смоленский. – Ростов н/Д.: Феникс, 2005. – 288 с.

391. Смолина, О.В. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография / О.С. Смолина. – М.: НОРМА, 2015. – 176 с.

392. Советское финансовое право. – М.: Юрид. лит., 1974. – С. 187.

393. Соломин, С.К., Соломина, Н.Г. Юридические факты и иные жизненные обстоятельства: цивилистический очерк: монография / С.К. Соломин, Н.Г. Соломина. – М.: Юстицинформ, 2022. – 168 с.

394. Сорокин, В.В. Теория юридической ответственности: монография / В.В. Сорокин. – М.: Проспект, 2024. – 168 с.

395. Старженецкая, Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России / Л.Н. Старженецкая. – М.: Статут, 2018. – 302 с.

396. Субочев, В.В. Законные интересы / В.В. Субочев; под ред. А.В. Малько. – М.: Норма, 2008. – 495 с.

397. Таева, Н.Е. Нормы конституционного права в системе правового регулирования Российской Федерации / Н.Е. Таева. – М.: Проспект, 2017. – 352 с.

398. Танимов, О.В. Теория юридических фикций: монография / О.В. Танимов; отв. ред. Т.В. Кашанина. – М.: Проспект, 2016. – 225 с.

399. Татаринцева, Е.А. Юридические факты в правоотношениях по воспитанию ребенка в семье: монография / Е.А. Татаринцева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2019. – 143 с.

400. Теория юридического процесса / под общ. ред. В.М. Горшенева. – Харьков: Изд-во при Харьков. гос. ун-те издательского объединения «Вища школа», 1985. – 191 с.

401. Тифин, П. Введение в административное право Франции: монография / П. Тифин; пер. с франц. Д.С. Курочкиной; под науч. ред. Ю.Н. Старилова. – М.: Проспект, 2025. – 512 с.

402. Тихомиров, Ю.А. Право: традиции и новые повороты: монография / Ю.А. Тихомиров. – М.: Блок-Принт, 2023. – 208 с.

403. Тихонов, Д., Липник, Л. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Д. Тихонов, Л. Липник. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.

404. Ткачева, М.А. Принуждение в российском гражданском праве: монография / М.А. Ткачева; под ред. И.П. Кожокаря. – М.: Проспект, 2019. – 176 с.

405. Ткаченко, Ю.Г. Методологические вопросы теории правоотношений / Ю.Г. Ткаченко. – М.: Юрид. лит., 1980. – 176 с.

406. Толкушкин, А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. – 480 с.

407. Толстой, Ю.К. К теории правоотношения / Ю.К. Толстой. – Л.: Изд-во Ленинград. ун-та, 1959. – 87 с.

408. Тосунян, Г.А., Викулин, А.Ю. Государственное регулирование и мораль / Г.А. Тосунян, А.Ю. Викулин. – М.: Издательство ИКАР, 2018. – Т. 1, Сила в праве. Некоторые признаки государственного иммoрализма на примере законодательства о кредитных историях. – 390 с.

409. Треушников, М.К. Судебные доказательства / М.К. Треушников. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ОАО «Издательский дом “Городец”», 2005. – 288 с.

410. Фаршатов, И.А. Исковая давность. Законодательство: теория и практика / И.А. Фаршатов. – М.: ОАО «Издательский дом “Городец”», 2004. – 192 с.

411. Феофанов, Ю. О власти и праве: публицистические этюды / Ю. Феофанов. – М.: Юрид. лит., 1989. – 381 с.

412. Филимонов, В.Д. Норма уголовного права / В.Д. Филимонов. – СПб.: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2004. – 281 с.

413. Филимонов, В.Д. Охранительная функция уголовного права / В.Д. Филимонов. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 198 с.

414. Финансовое право на рубеже эпох: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Проспект, 2024. – 336 с.

415. Финансовый суверенитет государства: теория и правовая реальность: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2024. – С. 231.

416. Фуллер Лон Р. Мораль права / Лон Р. Фуллер; пер. с англ. Т. Даниловой под ред. А. Куряева. – М.: ИРИСЭН, 2007. – 305 с.

417. Халфина, Р.О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. – М.: Юридическая литература, 1974. – 351 с.

418. Цыпкин, С.Д. Доходы государственного бюджета СССР / С.Д. Цыпкин. – М.: Юрид. лит-ра, 1973. – 222 с.

419. Цыпкин, С.Д. Избранные труды по финансовому праву: [монография] / С.Д. Цыпкин; [сост. М.Ф. Ивлиева]. – М.: Статут, 2021. – 354 с.

420. Цыпкин, С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С.Д. Цыпкин. – М.: Гос. изд-во юрид. лит-ры, 1955. – 76 с.

421. Цыпкин, С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства / С.Д. Цыпкин. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1983. – 79 с.

422. Черепахин, Б.Б. К вопросу о частном и публичном праве / Б.Б. Черепахин. – М., 1994.

423. Чиркин, В.Е. Верхняя палата современного парламента: сравнительно-правовое исследование / В.Е. Чиркин. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2011. – 144 с.

424. Чочиев, А.В. Принцип in dubio contra fiscum в российском налоговом праве: монография / А.В. Чочиев. – М.: Юстицинформ, 2020. – 180 с.

425. Шагиева, Р.В. Нормы процессуального права: теория и практика их реализации: монография / Р.В. Шагиева. – М.: НОРМА: ИНФРА-М, 2019. – 176 с.

426. Шахмаметьев, А.А. Международное налоговое право / А.А. Шахмаметьев. – М.: Междунар. отношения, 2014. – 824 с.

427. Шейфер, С.А. Доказательства и доказывание по уголовным делам: проблемы теории и правового регулирования / С.А. Шейфер. – М.: Норма, 2008. – 240 с.

428. Шепенко, Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты / Р.А. Шепенко. – М.: Статут, 2004. – 412 с.

429. Ширвиндт, А.М. Значение фикции в римском праве / А.М. Ширвиндт. – М.: Статут, 2013. – 255 с.

430. Шувалов, И.И. Правотворчество в механизме управления обществом: необходимость комплексного исследования / И.И. Шувалов. – М.: НОРМА, 2005. – 144 с.

431. Щекин, Д.М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве [монография] / Д.М. Щекин; отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М.: Статут, 2023. – 484 с.

432. Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права: монография / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2007. – 234 с.

433. Эбзеев, Б.С. Конституция, власть и свобода в России: опыт синтетического исследования / Б.С. Эбзеев. – М.: Проспект, 2014. – 336 с.

434. Юзвак, М.В. Аналогия в налоговом праве: монография / М.В. Юзвак; под ред. Д.М. Щекина. – 2-е изд. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2016. – 138 с.

435. Юридическая процессуальная форма: теория и практика. – М., Юрид. лит., 1976. – 280 с.

436. Юридические факты и их влияние на отраслевые институты права: проблемы и направления развития: монография / под. общ. ред. В.Н. Синюкова, М.А. Егоровой. – М.: Проспект, 2021. – 536 с.

437. Юрчак, Е.В. Теория вины в праве: монография / Е.В. Юрчак; отв. ред. Т.В. Кашанина. – М.: Проспект, 2021. – 160 с.

438. Явич, Л.С. Общая теория права / Л.С. Явич. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1976. – 298 с.

439. Яговкина, В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект) / В.А. Яговкина. – М.: Граница, 2004. – 184 с.

440. Ядрихинский, С.А. Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита: монография / С.А. Ядрихинский; отв. ред. Е. Ю. Грачева. – М.: Проспект, 2022. – 368 с.

441. Ялбулганов, А.А. Предмет и система финансового права: монография / А.А. Ялбулганов. – М.: ИППИ, 2015. – 191 с.

442. Ячменев, Г.Г. Финансово-правовое регулирование производства и оборота алкогольной продукции / Г.Г. Ячменев; под ред. Н.М. Артемова. – СПб.: Кадис, 2005. – 304 с.

443. 111 терминов налогового права: новый взгляд: научно-практическое издание / [Н.А. Соловьева (рук.) и др.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2019. – 575 с.

6. Научные статьи и публикации

444. Аблезова, Е.А., Огибенина, А.А., Собенин, М.А., Калинская, М.В. Налоговые льготы и их эффективное использование / Е.А. Аблезова, А.А. Огибенина, М.А. Собенин, М.В. Калинская // Инновационная экономика: информация, аналитика, прогнозы. – 2025. – № 4. – С. 80-85.

445. Абызова, Е.Р. Трансформация права как регулятора общественных отношений / Е.Р. Абызова // Научный вестник Омской академии МВД России. – 2025. – Т. 31. – № 1 (96). – С. 44-49.

446. Агамиров, К.В. Вынужденные отклонения и прогностические пробелы как категория юридической науки / К.В. Агамиров // Государство и право. – 2019. – № 1. – С. 18-26.

447. Акчурина, Г.М. Введение единого налогового счета – это глобалное изменение, которое затрагивает практически всех / Г.М. Акчурина // Закон. – 2022. – № 11. – С. 8-16.

448. Албогачиев, А.А., Гандалоев, Р.Б., Галаева, М.И. Становление представлений о юридических фактах / А.А. Албогачиев, Р.Б. Гандалоев, М.И. Галаева // Образование и право. – 2021. – № 7. – С. 70-76.

449. Алейников, Б.Н., Алейникова, А.Б. Правоотношение и нравственность: современное осмысление и новые подходы / Б.Н. Алейников, А.Б. Алейникова // Правоприменение. – 2022. – Т. 6. – № 1. – С. 18-32.

450. Александрова, О.С. К вопросу о философских фактах / О.С. Александрова // Вестник военного университета. – 2012. – № 1 (29). – С. 36-43.

451. Алиева, А.З., Аблякимова, Э.Э. Правоизменяющие юридические факты: понятие и особенности / А.З. Алиева, Э.Э. Аблякимова // Теоретический и практический потенциал современной науки: сборник научных статей. – Часть V. – М.: Перо, 2019. – С. 214-218.

452. Аминов, Г.А. Налоговый суверенитет – составная часть государственного суверенитета / Г.А. Аминов // Правовая политика и правовая жизнь. – 2008. – № 2. – С. 157.

453. Андрианова, Н.Г. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков: проблемы правового регулирования / Н.Г. Андрианова // Юридические исследования. – 2025. – № 6. – С. 14-26.

454. Антипова, Е.П. Налоговые споры и роль судов в их разрешении / Е.П. Антипова // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2025. – № 3-2 (102). – С. 283-288.

455. Анчишина, Е.А. Презумпции в современном праве: понятие и правовое значение / Е.А. Анчишина // Вестник Удмуртского университета. – 2021. – Т. 31, вып. 1. – С. 70-80.

456. Артемов, Н.М., Лагутин, И.Б. Публичное страхование в российском финансовом праве: вопросы теории и практики / Н.М. Артемов, И.Б. Лагутин // Государство и право. – 2014. – № 6. – С. 104-108.

457. Артений, Л.С. Виртуальные правоотношения / Л.С. Артений // Вестник науки и образования. – 2018. – № 3 (39). – С. 57-60.

458. Артюхин, Р.Е. Бюджетно-правовое регулирование совершения операций с цифровым рублем / Р.Е. Артюхин // Актуальные проблемы российского права. – 2026. – Т. 21, № 1 (182). – С. 61-66.

459. Бабаян, З.М. К вопросу о понимании объекта налогообложения / З.М. Бабаян // Правовая политика и правовая жизнь. – 2019. – № 1. – С. 107-112.

460. Байтин, М.И., Петров, Д.Е. Метод регулирования в системе права: виды и структура / М.И. Байтин, Д.Е. Петров // Журнал российского права. – 2006. – № 2. – С. 84-95.

461. Бакасов, Р.Р. Финансово-экономические правоотношения в структуре финансового рынка / Р.Р. Бакасов // Проблемы права. – 2025. – Т. 2 (98). – С. 14-19.

462. Бакулина, Л.Т. Механизм договорного правового регулирования / Л.Т. Бакулина // Правовое государство: теория и практика. – 2019. – № 2 (56). – С. 7-12.

463. Баранов, А.В. К вопросу о понятии и месте специализированных норм в системе российского права / А.В. Баранов // Вестник Омского университета. Серия: Право. – 2017. – № 1 (50). – С. 22-30.

464. Баранов, В.М. «Квалифицированное молчание законодателя» как общеправовой феномен (к вопросу о сущности и сфере функционирования пробелов в праве) / В.М. Баранов // Пробелы в российском законодательстве. – 2008. – № 1. – С. 76.

465. Бациев, В.В. В Правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований. Интервью / В.В. Бациев // Закон. – 2018. – № 11. – С. 6-14.

466. Бекбаев, Е.З. О системном исследовании правоотношения / Е.З. Бекбаев // Вестник Института законодательства Республики Казахстан. – 2009. – № 2 (14). – С. 28-33.

467. Беликов, Е.Г. О системе принципов финансового права / Е.Г. Беликов // Финансовое право. – 2016. – № 5. – С. 3-8.

468. Белоусов, В.А. Смешанные юридические факты / В.А. Белоусов // Вестник Пензенского государственного университета. – 2017. –№ 3 (17). – С. 7-11.

469. Белоусов, В.А. Фактические составы в процессуальном праве / В.А. Белоусов // Пробелы в российском законодательстве. – 2020. – Т. XIII. – № 4. – С. 395-398.

470. Беляева, Г.С. Палеха, Р.Р., Ярычев, Н.У. Правовое воздействие и правовое регулирование: диалектика взаимосвязи / Г.С. Беляева, Р.Р. Палеха, Н.У. Ярычев // Право и государство: теория и практика. – 2020. – № 4 (184). – С. 55-57.

471. Березин, М.Ю. Введение в налоговый процесс нового налогово-проверочного мероприятия в виде очной ставки / М.Ю. Березин // Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал. – 2024. –№ 1. – С. 32-37.

472. Березин, М.Ю. Система налогового процесса / М.Ю. Березин // Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал. – 2019. – № 7. – С. 64-67.

473. Болтинова, О.В. Бюджет – основополагающая категория бюджетного права / О.В. Болтинова // Актуальные проблемы российского права. – 2017. – № 10. – С. 51-57.

474. Бочарова, Н.Н. Правовое регулирование налогового контроля в современных условиях / Н.Н. Бочарова // Право и практика. – 2025. – № 2. – С. 221-225.

475. Будник, Ю.И., Абдуллаева, Э.Н., Махонин, Д.Д. Понятие, сущность и признака юридического факта / Ю.И. Будник, Э.Н. Абдуллаева, Д.Д. Махонин // Право и государство: теория и практика. – 2022. – № 7 (211). – С. 18-19.

476. Булаевский, Б.А. К вопросу о конкуренции презумпций в праве / Б.А. Булаевский // Журнал российского права. – 2012. – № 10. – С. 39-47.

477. Булаевский, Б.А. Логическое основание построения презумпций / Б.А. Булаевский // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2011. – № 1 (11). – С. 19-22.

478. Булаевский, Б.А. Презумпции в механизме защиты гражданских прав / Б.А. Булаевский // Актуальные проблемы российского права. – 2018. – № 9. – С. 126-132.

479. Булаевский, Б.А. Функции правовых презумпций / Б.А. Булаевский // Журнал российского права. – 2011. – № 3. – С. 33-41.

480. Бунько, В.А. Объект налогообложения как научное понятие и рекомендации к его применению / В.А. Бунько // Экономические науки. – 2015. – № 9 (130). – С. 71-74.

481. Бялт В.С, Чимаров, С.Ю. К вопросу о понятии и признаках правоотношений / В.С. Бялт, С.Ю. Чимаров // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2022. – № 3-1 (66). – С. 109-112.

482. Ваймер, Е.В. Налоговая правосубъектность налогоплательщика-организации / Е.В. Ваймер // Вестник Кемеровского государственного университета. Сер.: Гуманитарные и общественные науки. – 2018. – № 3. – С. 48-52.

483. Варламова, Н.В. Правоотношение: философский и юридический подходы / Н.В. Варламова // Правоведение. – 1991. – № 4. – С. 47.

484. Васечко, А.А. Норма права как юридическая, логическая и грамматическая конструкция / А.А. Васечко // Вестник Московского университета МВД России. – 2018. – № 1. – С. 114-116.

485. Васянина Е.Л. О правовых средствах осуществления налоговой политики / Е.Л. Васянина // Правовая информатика. – 2025. – № 1. – С. 32-37.

486. Васянина, Е.Л., Запольский, С.В. Пути диверсификации правового регулирования финансовых отношений / Е.Л. Васянина, С.В. Запольский // Правовая информатика. – 2025. – № 2. – С. 16-21.

487. Вербицкая, А.В., Вербицкая, Н.О., Конов, А.А. Туристический налог в России: перспективы совершенствования механизма налогообложения для сохранения объемов турпотоков / А.В. Вербицкая, Н.О. Вербицкая, А.А. Конов // Правовой порядок и правовые ценности. – 2025. – № 3 (3). – С. 48-53.

488. Вершинин, А.П. Аспекты анализа правовых отношений / А.П. Вершинин // Правоведение. – 1986. – № 5. – С. 54-58.

489. Владимирова, Д.С. Правоположения в механизме правового регулирования / Д.С. Владимирова // Вестник Академии права и управления. – 2021. – № 4 (65). – С. 13-17.

490. Вопленко, Н.Н. Понятие и признаки правотворческой ошибки / Н.Н. Вопленко // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5, Юриспруденция. – 2010. – № 1 (12). – С. 14-22.

491. Воронежцев, Д.К., Соловьева, В.В. К вопросу об определении идеальных понятий юридической науки и их влияние на современное российское право /

Д.К. Воронежцев, В.В. Соловьева // Вестник науки. – 2025. – № 3 (84). – Т. 5. – С. 147-152.

492. Воскресенская, Е.В. О правовой дефиниции российского налогового права «Объект налогообложения» и его соотношении со смежными категориями / Е.В. Воскресенская // Ленинградский юридический журнал. – 2017. – № 1. – С. 155-162.

493. Гаврицкий, А.В, Мирошник, С.В. Правотворчество в налоговой сфере: понятие, виды / А.В. Гаврицкий, С.В. Мирошник // Вопросы российского и международного права. – 2016. – № 9. – С. 21-33.

494. Гаврюшкин, К.А. Правовые цели в механизме правового регулирования, их характеристики и свойства / К.А. Гаврюшкин // Научный вестник Омской академии МВД России. – 2025. – Т. 31. – № 1 (96). – С. 55-59.

495. Гараев, А.А. Блокчейн как источник юридических фактов / А.А. Гараев // Административное и муниципальное право. – 2018. – № 8. – С. 7-15.

496. Глазунова, И.В. Налоговый процесс: подходы к определению понятия / И.В. Глазунова // Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины / отв. ред. Д.В. Винницкий. – СПб.: Издательский дом С.-Петерб. гос. ун-та, Издательство юридического факультета СПбГУ, 2006. – С. 186-193.

497. Глуховски, Я. Справедливость в налоговом праве: теоретические предложения и аппликационные возможности / Я. Глуховски // Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. Вып. 1, Современные проблемы финансового и налогового права стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). – Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2010. – С. 167-174.

498. Головина, С.Ю. Презумпции в трудовом праве / С.Ю. Головина // Юридическая техника. – 2010. – № 4. – С. 114-118.

499. Головко, Л.В. Судебный прецедент как ненормативный способ легитимации судебных решений / Л.В. Головко // Вестник гражданского права. – 2010. – № 6. – Т. 10. – С. 6-34.

500. Горбунов, М.Д. Фактическая структура нормы права: альтернативная позиция / М.Д. Горбунов // Вестник Российского университета кооперации. – 2023. – № 2 (52). – С. 66-70.

501. Горшенев, В.М. Нетипичные нормативные предписания / В.М. Горшенев // Советское государство и право. – 1978. – № 3. – С. 113-118.

502. Грачева, Е.Ю. К вопросу о сущности финансового права / Е.Ю. Грачева // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2020. – № 9. – С. 27-32.

503. Григорьева, М.А. О разграничении гражданских правоотношений на регулятивные и охранительные по функциональному критерию / М.А. Григорьева // Закон и право. – 2010. – № 2. – С. 48-50.

504. Грубцова, С.П. Виды правовых презумпций в административном производстве / С.П. Грубцова // Арбитражный и гражданский процесс. – 2018. – № 3. – С. 42-47.

505. Гукасян, Р.Е. Соотношение материального и процессуального права – важная проблема юридической науки на современном этапе / Р.Е. Гукасян // Общие вопросы взаимосвязи материального и процессуального права. Межвузовский тематический сборник. – Калининград, 1977. – С. 5-14.

506. Гуров, Н.А., Баширина, Е.Н. Цифровые права как объект гражданского регулирования в Российской Федерации / Н.А. Гуров, Е.Н. Баширина // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2025. – № 6-1 (105). – С. 140-144.

507. Давыдова, М.В., Пантелеев, А.И. Понятие и предмет налогового процессуального права / М.В. Давыдова, А.И. Пантелеев // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 12-16.

508. Давыдова, М.Л. «Умное регулирование» как основа совершенствования современного правотворчества / М.Л. Давыдова // Журнал российского права. – 2020. – № 11. – С. 14-29.

509. Деготь, Б.Е. Налоговые процессуальные нормы / Б.Е. Деготь // Налоги и налогообложение. – 2006. – № 1. – С. 33-38.

510. Деготь, Б.Е. Понятие налогового процесса / Б.Е. Деготь // Закон и право. – 2005. – № 3. – С. 54-55.

511. Дементьев, И.В. Экономическое основание налога: доктринальное содержание и роль в налоговом правоприменении / И.В. Дементьев // Налоговед. – 2013. – № 6. – С. 20-27.

512. Демин, А.В. Аналогия закона и аналогия права как универсальные методы восполнения пробелов в налоговом праве / А.В. Демин // Научный вестник Омской академии МВД. – 2012. – № 4 (47). –С. 29-33.

513. Демин, А.В. Метод налогового права: универсальные средства и отраслевые особенности / А.В. Демин // Финансовое право. – 2009. – № 3. – С. 43-53.

514. Демин, А.В. Налоговый процесс между широким и узким подходом / А.В. Демин // Современное право. – 2010. – № 9. – С. 124-127.

515. Демин, А.В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права / А.В. Демин // Вопросы правоведения. – 2015. – С. 158-173.

516. Демин, А.В. Презюмирование в налоговом праве. Реальное и презумптивное налогообложение / А.В. Демин // Финансовое право. – 2011. – № 9. – С. 19-24.

517. Демина, М.А. Категория «правовой режим»: теоретические подходы к понятию / М.А. Демина // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – № 3. – С. 77-81.

518. Дерюгина, Т.В. О дихотомии конструкции смешанного договора / Т.В. Дерюгина // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2023. – Вып. 3 (61). – С. 467-478.

519. Дерюшева, О.И., Годовникова, А.М. Особенности цифровизации права в гражданских правоотношениях / О.И. Дерюшева, А.М. Годовникова // Аграрное и земельное право. – 2025. – № 4. – С. 256-258.

520. Дибина, Д.В., Ларина, Т.В. Перспективы введения налога на роскошь в отношении объектов недвижимости в Российской Федерации / Д.В. Дибина, Т.В. Ларина // Закон и право. – 2024. – № 5. – С. 66-70.

521. Дудырин, Д.С. Требования к правовой дефиниции / Д.С. Дудырин // Огарёв-Online. – 2015. – № 16 (57). – С. 1-7.

522. Дядькин, Д.С., Щелкунов, В.А. Соотношение уголовно-правовых фикции и презумпции / Д.С. Дядькин, В.А. Щелкунов // Юридическая наука и правоохранительная практика. – 2025. – № 3 (73). – С. 28-37.

523. Емельянцева, Е.В. О двойном налогообложении в российском налоговом законодательстве / Е.В. Емельянцева // Законодательство. – 2011. – № 9. – С. 10-14.

524. Ермишина, Н.Д. Дихотомия западного и восточного типов культуры / Н.Д. Ермишина // Вестник университета. – 2015. – № 6. – С. 302-305.

525. Жеребцов, А.Н., Труфанов, М.Е. Механизм административно-правового регулирования общественных отношений: вопросы дальнейшего развития доктрины / А.Н. Жеребцов, М.Е. Труфанов // Вестник Краснодарского университета МВД России. – 2024. – № 2 (64). – С. 85-91.

526. Забродин, Д.М. Императивность правовых презумпций / Д.М. Забродин // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. – 2016. – № 2. – С. 115-119.

527. Завьялова, Н.Ю. Проблема классификации юридических фактов в современной теории права / Н.Ю. Завьялова // Вестник ВИПК МВД России. – 2025. – № 2 (74). – С. 18-23.

528. Зайцева, Е.С., Козловский, П.В. Понятие «мнимые пробелы в праве» и роль мнимых пробелов в механизме правового регулирования / Е.С. Зайцева, П.В. Козловский // Современное право. – 2015. – № 7. – С. 33-37.

529. Заржицкая, Л.С. Анализ содержания правовой презумпции / Л.С. Заржицкая // Мировой судья. – 2016. – № 11. – С. 22-29.

530. Зарипов, В.М. Экономическое основание налога: понятие и принцип / В.М. Зарипов // Правоприменение. – 2024. Т. 8, № 1. – С. 54-63.

531. Зацепина, О.Е. Классификация правовых презумпций / О.Е. Зацепина // Актуальные проблемы российского права. – 2018. – № 2 (87). – С. 80-87.

532. Иванова, В.Н. Модель юридического фактического состава в конструкции налога / В.Н. Иванова // Российский юридический журнал. – 2008. – № 5. – С. 86-90.

533. Иванова, В.Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе НК РФ / В.Н. Иванова // Юрист. – 2001. – № 2. – С. 67-70.

534. Исаев, И.И., Уздимаева, Н.И. Роль презумпций в праве / И.И. Исаев, Н.И. Уздимаева // Огарёв-Online. – 2015. – № 16 (57). – С. 1-7.

535. Ишигилов, И.Л. Понятие и признаки юридических презумпций / И.Л. Ишигилов // Сибирский юридический журнал. – 2007. – № 2 (37). – С. 3-9.

536. Казьмин, И.А. Факторы, влияющие на систему юридической ответственности: постановка проблемы / И.А. Казьмин // Сибирский юридический вестник. – 2022. – № 3(98). – С. 10-15.

537. Караганов, С.А. Очистительный кризис? / С.А. Караганов // Россия в глобальной политике. – 2021. – Т. 19. – № 1 (107). – С. 10-20.

538. Каранина, Н.С. Сущность правовой презумпции: определение понятия «презумпция» в современной теории права и российском законодательстве; признаки правовой презумпции // Юридическая техника. – 2010. – № 4. – С. 213-220.

539. Карасев, М. Субъективные и неоднозначные дефиниции в Налоговом кодексе Российской Федерации / М. Карасев // Финансовое право. – 2004. – № 1. – С. 46-51.

540. Карташов, В.Н. Методологические основы исследования юридических презумпций / В.Н. Карташов // Юридическая техника. – 2010. – № 4. – С. 221-226.

541. Карфикова, М. Штраф за неуплату налога и принцип «nonbisinidem» / М. Карфикова // Правоприменение. – 2017. – № 3. – Т. 1. – С. 50-61.

542. Кашанина, Т.В. Правовое регулирование и правовое воздействие как твердая и мягкая силы: к 100-летию со дня рождения Сергея Сергеевича Алексеева / Т.В. Кашанина // Вестник РУДН. Сер.: Юридические науки. 2025. – Т. 29. – № 2. – С. 297-312.

543. Каюмова, А.С. Обычаи в роли пробелов в законе / А.С. Каюмова // Oriental renaissance: Innovative, educational, natural and social sciences. – 2024. – 4 (2). – Feb. – P. 425-428.

544. Кересова, М.К. О сущности налогового механизма / М.К. Кересова // Проблемы современной науки и образования. – 2016. – № 22 (64). – С. 38-40.

545. Ключикова, С.И. Правовая природа налогового правонарушения / С.И. Ключикова // E-Scio. – 2020. – № 7 (46). – С. 482-487.

546. Ковалев, А.Е. Факты и события в бухгалтерском учете / А.Е. Ковалев // Вестник НГУЭУ. – 2016. – № 4. – С. 163-170.

547. Коголовский, И.Р. Понятиеи признаки правовой презумпции / И.Р. Коголовский // Теория и практика общественного развития. – 2012. – № 12. – С. 586-590.

548. Кожевников, В.В. О структуре норм права: логических, норм-предписаний, специализированных / В.В. Кожевников // Правоприменение. – 2021. – Т. 5. – № 2. – С. 45-61.

549. Колмакова, Д.А. Психологический анализ юридических ситуаций, фактов и обстановки в правоотношениях / Д.А. Колмакова // Международный научный журнал «Вестник науки». – 2024. – № 1 (70). – Т. 2. – Январь. – С. 333-336.

550. Колотилов, О.В. Государственная регистрация прав на недвижимость как легитимирующий факт / О.В. Колотилов // Вестник гражданского права. – 2009. – № 1. – Т. 9. – С. 87-106.

551. Комиссарова, Е.С. Нормы-расчеты в российском праве: к постановке проблемы научного исследования / Е.С. Комиссарова // Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2015. – № 4 (32). – С. 235-240.

552. Конаков, В.А. Социальные факты Дюркгейма как основа для понимания моральных фактов / В.А. Конаков // International Journal of Humanities and Natural Sciences. – 2024. – Vol. 7-3 (94). – С. 32-34.

553. Кондукторов, А.С. Фактический состав правоотношения по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов / А.С. Кондукторов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2012. – № 6 (89). – С. 190-194.

554. Кочнева, А.А. Дефиниционные признаки и функциональное значение правовой категории «абсолютные правоотношения» / А.А. Кочнева // Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2020. – № 2 (50). – С. 149-153.

555. Кременец, М.Ю. К вопросу о сущности юридической фикции в гражданском праве / М.Ю. Кременец // Вопросы Российской юстиции. – 2022. – № 18. – С. 201.

556. Крохина, Ю.А. Пресекательные сроки в налоговом процессе / Ю.А. Крохина // Вестник Московского университета. Сер. 11, Право. – 2023. – Т. 64. – № 4. – С. 39-52.

557. Крохина, Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях КС РФ / Ю.А. Крохина // Налоговед. – 2004. – № 7. – С. 5-17.

558. Крылова, Ю.А. Механизм административно-правового регулирования / Ю.А. Крылова // Право и государство: теория и практика. – 2019. – № 1. – С. 126-127.

559. Крюкова, Е.В., Гуляева, Е.В., Митякина, М.Н. Государственный кадастровый учет земель: проблемы и перспективы / Е.В. Крюкова, Е.В. Гуляева, М.Н. Митякина // Epomen. Global. – 2025. – С. 46-53.

560. Кузнецов, В.А., Левушкин, А.Н. Правоприменительный аспект срока давности / В.А. Кузнецов, А.Н. Левушкин // Вопросы права. – 2025. – № 1. – С. 82-85.

561. Кузнецов, А.П., Пронина, М.А. Функции презумпций в праве в регулировании отраслевых общественных наук / А.П. Кузнецов, М.А. Пронина // Юридическая техника. – 2010. – № 4. – С. 292-301.

562. Кузьмин, И.А. Факторы, влияющие на систему юридической ответственности: постановка проблемы / И.А. Кузьмин // Сибирский юридический вестник. – 2022. – № 3 (98). – С. 10-15.

563. Кумахова, Д.Б., Мухтаров, Д.Д. Правовая коммуникация: структура, цели и субъекты / Д.Б. Кумахова, Д.Д. Мухтаров // Журнал прикладных исследований. – 2021. – № 6. – Т. 2. – С. 179-183.

564. Купцова, О.Б. Правовые презумпции и рефлексы права / О.Б. Купцова // Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2011. – № 1 (14). – С. 88-91.

565. Куранов, В.Г. Юридические факты в гражданском праве Российской Федерации и зарубежных стран / В.Г. Куранов // Пермский юридический альманах. – 2023. – № 6. – С. 230-248.

566. Курзаков, М.В., Храмцов, А.А. История толкования континентального и общего права / М.В. Курзаков, А.А. Храмцов // Вопросы российской юстиции. – 2025. – № 35. – С. 52-58.

567. Кутафин, О.Е. Пробелы, аналогия и дефекты в конституционном праве / О.Е. Кутафин // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2016. – № 9. – С. 134-149.

568. Кутюхин, И.В. О связи юридического факта и правоотношения / И.В. Кутюхин // Ленинградский юридический журнал. – 2006. – № 2 (72). – С. 38-41.

569. Кушнаренко, Я.В. Ценности и субъект-объектная дихотомия / Я.В. Кушнаренко // Вестник Томского государственного университета. 2010. № 341. С. 43-47.

570. Лазарев, В.В. О видах пробелов в праве / В.В. Лазарев // Правоведение. – 1969. – № 3. – С. 33-34.

571. Лановая, Г.М., Правкина, И.Н. Механизм правового регулирования: понятие и содержание / Г.М. Лановая, И.Н. Правкина // Аграрное и земельное право. – 2019. – № 3 (171). – С. 14-17.

572. Левин, Г.Д. Факты в междисциплинарных исследованиях / Г.Д. Левин // Философия науки и техники. – 2014. – № 1. – Т. 19. – С. 232-245.

573. Левченко, В.Б. Презумпция невиновности в административном законодательстве / В.Б. Левченко // Вестник Университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2014. – № 2. – С. 158-163.

574. Леонова, Ю.А. Пробелы в законе и неопределенность права / Ю.А. Леонова // Вестник МГУ. – 2019. – № 1. – С. 102-111.

575. Лихтер, П.Л. Концептуальные подходы к пониманию категории «истина» в юридической науке / П.Л. Лихтер // Вестник РУДН. Серия: Юридические науки. – 2025. – Т. 29. – № 2. – С. 313-326.

576. Ловчикова, Ю.В. Особенности правопреемства организаций и физических лиц в налоговом праве / Ю.В. Ловчикова // Вопросы российской юстиции. – 2023. – № 23. – С. 550-555.

577. Лотфуллин, Р.К. Юридические фикции в истории отечественного права / Р.К. Лотфуллин // История государства и права. – 2008. – № 1. – С. 12-16.

578. Лучин, В.О. Особенности конституционно-правовых отношений / В.О. Лучин // Правоведение. – 1987. – № 1. – С. 11-19.

579. Любимова, Т.Б. Аналогия и ее ограничения / Т.Б. Любимова // Электронный философский журнал. Vox:http:vox-jornal.org. – 2017. – Вып. 22 (июнь). – С. 1–12.

580. Любчик, А.А., Минкова О.Г., Щербакова, Н.В. Трудовой договор и трудовые отношения: особенности правового закрепления и проблемы правоприменения / А.А. Любчик, О.Г. Минкова, Н.В. Щербакова // Lex Russica. – 2026. – Т. 79, № 1. – С. 37-52.

581. Лютова, О.И. К вопросу определения понятия цифровой платформы в сфере налогообложения: правовой аспект / О.И. Лютова // Теоретическая и цифровая юриспруденция. – 2025. – № 2 (24). – С. 90-100.

582. Лютова, О.И. Система налогового права в условиях цифровизации / О.И. Лютова // Правоприменение. – 2024. – Т. 8. – № 1. – С. 64-72.

583. Малиновская, Н.В. Структура правовой нормы: становление конструкции / Н.В. Малиновская // Вестник Воронежского института МВД России. – 2019. – № 1. – С. 175-180.

584. Малиновский, А.А. Правовой вакуум – новый термин юридической науки / А.А. Малиновский // Государство и право. – 1997. – № 2. – С. 109-112.

585. Малиновский, А.А. Судебная практика как источник уголовного права (сравнительно-правовые аспекты) / А.А. Малиновский // Международное уголовное право и международная юстиция. – 2014. – № 3. – С. 4.

586. Малько, А.В., Субочев, В.В., Шериев, А.М. Субъективные права, свободы и законные интересы как самостоятельные объекты охраны и защиты / А.В. Малько, В.В. Субочев, А.М. Шериев // Правовая политика и правовая жизнь. – 2008. – № 1. – С. 7-18.

587. Манигк, А. Развитие и критика учения о волеизъявлении / А. Манигк // Вестник гражданского права. – 2009. – № 1. – Т. 9. – С. 224-250.

588. Маслов, А.А. Применение налогового законодательства по аналогии / А.А. Маслов // Налоговые споры: теория и практика. – 2013. – № 4. – С. 4-10.

589. Матвеева, Н.С., Бальтанова, Г.Ж. Правовые презумпции в гражданском праве / Н.С. Матвеева, Г.Ж. Бальтанова // Электронный научно-методический журнал Омского ГАУ. – 2018. – Спецвыпуск № 5.

590. Медведев, С.Н. Пробелы в праве: западная традиция / С.Н. Медведев // Вестник Ставропольского государственного университета. – 2012. – № 79 (2). – С. 53-56.

591. Мельник, К.П. Дихотомия права: понятие и особенности / К.П. Мельник // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Сер.: Юридические науки. – 2014. – Т. 27 (66). – № 2. – С. 24-29.

592. Микрюков, В.А. Сущность и значение аналогии в механизме правового регулирования экономической деятельности / В.А. Микрюков // Юридическая наука. – 2016. – № 3. – С. 56-72.

593. Милосердов, Н.А. Публичные интересы в праве: понятие и содержание / Н.А. Милосердов // Актуальные проблемы российского права. – 2021. –Т. 16. – № 10 (131). – С. 202-211.

594. Миннебаев, Р.Х. К вопросу о понятии юридических фактов / Р.Х. Миннебаев // Юридический мир. – 2011. – № 3. – С. 54-56.

595. Миронов, В.О., Зин, Н.В. Понятие и структура нормы права / В.О. Миронов, Н.В. Зин // Право и государство: теория и практика. – 2018. –№ 6 (162). – С. 31-33.

596. Миронов, В.О., Зин, Н.В. Юридические факты: понятие, признаки, классификация / В.О. Миронов, Н.В. Зин // Аграрное и земельное право. – 2020. – № 3 (183). – С. 56-59.

597. Миронова, Е.А. Правовые дефиниции и правовое дефинирование / Е.А. Миронова // Огарёв-Online. – 2015. – № 16 (57). (СТРАНИЦЫ?)

598. Мирошников, Е.В., Белоусова, К.А. Цифровая трансформация налоговых органов Российской Федерации: направления, перспективы, вызовы / Е.В. Мирошников, К.А. Белоусова // Право и государство: теория и практика. – 2025. – № 4. – С. 235-239.

599. Морозова, Л.А. Правотворческие ошибки и процессуальные средства их устранения / Л.А. Морозова // Государство и право. – 2010. – № 1. – С. 5-11.

600. Мошкова, Д.М. Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России / Д.М. Мошкова // Право и цифровая экономика. – 2021. – № 4. – С. 56-62.

601. Мустафаев, С.М. Место и роль предпроверочного анализа в планировании налоговых проверок / С.М. Мустафаев // Российский научный вестник. – 2025. – № 1. – С. 100-103.

602. Мышкин, Б.В. Некоторые теоретические аспекты содержания налоговой правосубъектности / Б.В. Мышкин // Государство и право. – 2004. – № 3. – С. 91-94.

603. Назаров, И.Д. Значение юридического и процессуального факта для целей правосудия / И.Д. Назаров // Вестник ВГУ. Серия: Право. – 2015. – № 1. – С. 109-113.

604. Нахова, Е.А. Оценка завершенности фактического состава правоотношения как предмета доказывания в гражданском судопроизводстве / Е.А. Нахова // Ленинградский юридический журнал. – 2021. – № 1 (63). – С. 156-166.

605. Никиташина, Н.А. Классификация презумпций в семейном праве / Н.А. Никиташина // LexRussica. – 2018. – № 3. – С. 34-51.

606. Новикова, Ю.С. Место фактов-состояний в классификации юридических фактов / Ю.С. Новикова // Вестник Удмуртского университета. – 2011. – Вып. 4. – С. 139-140.

607. Новицкий, В.А., Новицкая, Л.Ю. Юридические факты в ювенальном праве / В.А. Новицкий, Л.Ю. Новицкая // Ленинградский юридический журнал. – 2020. – № 2 (60). – С. 176-183.

608. Овчинников, А.И. Роль презумпций в развитии права / А.И. Овчинников // Юридическая техника. – 2010. – № 4. – С. 418-420.

609. Овчинников, А.И., Овчинникова, С.П. Современная теория толкования права: классический и неклассический подходы / А.И. Овчинников, С.П. Овчинникова // Юристъ-Правоведъ. – 2007. – № 9. – С. 25-39.

610. Ойгензихт, В.А. Понятие гражданско-правовых презумпций / В.А. Ойгензихт // Советское государство и право. – 1975. – № 10. – С. 25-33.

611. Онуфриева, О.А, Кашаров, З.А. Имущественные корпоративные отношения / О.А. Онуфриева, З.А. Кашаров // Международный научно-исследовательский журнал. – 2020. – № 12 (102). – С. 96-100.

612. Павлова, В.В. К вопросу об определении понятия пробела в праве / В.В. Павлова // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5, Юриспруденция. – 2012. – № 1 (16). – С. 219-221.

613. Павлова, Д.А. Цифровые правоотношения / Д.А. Павлова // Ленинградский юридический журнал. – 2023. – № 1 (71). – С. 159-173.

614. Пансков, В.Г. К вопросу об исходных положениях системы налогообложения / В.Г. Пансков // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2018. – № 2. – С. 98-106.

615. Пантюшов, О.А. Аналогия закона (права) при разрешении налоговых споров / О.А. Пантюшов // Мудрый юрист. – 2019. – № 2. – С. 142-148.

616. Панченко, В.Ю. Юридический факт и дидактика преподавания / В.Ю. Панченко // Российская юстиция. – 2023. – № 12. – С. 43-49.

617. Парфенов, А.В. Оправдан ли поиск альтернативы понятию «пробел в праве»? / А.В. Парфенов // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2022. – № 6. – С. 118-122.

618. Парфенов, А.В. Синтетическая законодательная дефиниция как особая юридическая конструкция / А.В. Парфенов // Юридическая техника. – 2013. – № 7 (ч. 2). – С. 572-578.

619. Пивоварова, Н.В., Стеба, Н.Д. Специальные налоговые режимы как инструмент развития и ограничений для бизнеса / Н.В. Пивоварова, Н.Д. Стеба // Естественно-гуманитарные исследования. – 2025. – № 3 (59). – С. 676-682.

620. Пилипенко, А.А. Возможность применения аналогии в публичных отношениях (на примере налогового законодательства) / А.А. Пилипенко // Конституционные права и свободы: проблемы интерпретации и реализации в национальных правовых системах: сб. ст. междунар. науч.-практ. конф. Новополоцк, 28–29 окт. 2016 г.: в 3 т. – Новополоцк: ПГУ, 2016. – Т. 3. – С. 201-208.

621. Пирвиц, Э.Э. Значение вины, случая и непреодолимой силы в гражданском праве / Э.Э. Пирвиц // Вестник гражданского права. – 2010. – № 6. – Т. 10. – С. 146-206.

622. Плахтий, Н.А. Юридический факт и случай: соотносимость в правовых отношениях / Н.А. Плахтий // Юридический вестник Самарского университета. – 2021. – Т. 7. – № 3. – С. 121-125.

623. Плис, В.В. Особенности финансово-правового нарушения / В.В. Плис // International Journal of Humanities and Natural Sciences. – 2019. – Vol. 12-4 (39).

624. Подгорный, О.В. Истинность как признак юридических фактов / О.В. Подгорный // Общество: политика, экономика, право. – 2010. – № 1. – С. 91-94.

625. Подлесных, С.Н. Виды пробелов в уголовно-процессуальном праве / С.Н. Подлесных // Вестник ВГУ Сер.: Право. – 2010. – № 2. – С. 331-340.

626. Поленина, С.В. Система права и система законодательства в современных условиях / С.В. Поленина // Правоведение. – 1987. – № 5. – С. 29-37.

627. Полинская, М.В., Кокурхаева, Р.М.-В., Мусостова, Д.Ш. Туристический налог: механизм, реализация, перспективы / М.В. Полинская, Р.М.-В. Кокурхаева, Д.Ш. Мусостова // Вестник Академии знаний. – 2025. – № 2 (67). – С. 810-813.

628. Поляков, С.Б. Основания реализации права / С.Б. Поляков // Научный вестник Омской академии МВД России. – 2025. – Т. 31, № 3 (98). – С. 312-317.

629. Пяткин, В.Н. Проблема понятия «правовая фикция» / В.Н. Пяткин // Internationl scientific review of the problems and prospects of modern science an-deducation. Lx international correspodence science and practical conference. Boston, USA, July 22–23, 2019. Problems of science. – Boston, 2019. – С. 47-51.

630. Разбейко, Н.В. Актуальность теории юридических фактов / Н.В. Разбейко // Вестник института экономических исследований. – 2018. – № 2 (10). – С. 168-175.

631. Разгильдиева, М.Б., Швец, А.В. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах: проблемы теории и нормативно-правового закрепления / М.Б. Разгильдиева, А.В. Швец // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 36-40.

632. Родина, Т.Ю., Козин, Д.А. Феномен воли и волеизъявления в недействительной сделке / Т.Ю. Родина, Д.А. Козин // Экономика. Социология. Право. – 2023. – № 1 (29). – С. 91-98.

633. Романов, Р.В. Проблемы определения критерия классификации юридических фактов / Р.В. Романов // История государства и права. – 2023. – № 8. – С. 35-42.

634. Рукавишников, С.М. Структура механизма административно-правового регулирования / С.М. Рукавишников // Вестник Воронежского государственного университета. Сер.: Право. – 2021. – № 3 (46). – С. 201-208.

635. Русяев, Н.А. Аналогия в налоговом праве / Н.А. Русяев // Финансовое право. – 2007. – № 8. – С. 22-25.

636. Руф, В.С. К вопросу о решении проблемы пробелов в праве / В.С. Руф // Вопросы российской юстиции. – 2024. – № 30. – С. 18-23.

637. Рыбаков, В.А. Нетипичные нормы права / В.А. Рыбаков // Вестник Омского университета. Серия: Право. – 2013. – № 3 (36). – С. 24-29.

638. Рыбакова, С.В. Комплексные отношения как основания возникновения комплексных образований в праве (на примере финансового права) / С.В. Рыбакова // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 3 (33). – С. 179-185.

639. Рябинин, Н.А. К вопросу о построении нормы права и понимании составляющих ее элементов / Н.А. Рябинин // Вестник Восточно-Сибирского института МВД. – 2017. – № 4 (83). – С. 205-210.

640. Садчиков, М.Н. Юридические конструкции в налоговом праве / М.Н. Садчиков // Юридическая техника. – 2013. – № 7 (ч. 2). – С. 668-670.

641. Сапаров, Д.Т. Схожие факты в истории и политологии / Д.Т. Сапаров // Вестник науки и образования. – 2021. – № 14 (117). – С. 99-103.

642. Сапрыкина, И.А. Исполнение обязанности по уплате налога: отдельные аспекты трансформации юридической конструкции / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2025. – № 205. – С. 13-18.

643. Сапрыкина, И.А. «Мягкое право» в системе регулирования международных налоговых отношений / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2024. – № 188. – С. 39-45.

644. Сапрыкина, И.А. Налоговые фактические составы: понятие и особенности конструкции / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2022. – № 170. – С. 28-31.

645. Сапрыкина, И.А. Налоговый прецедент: к вопросу научного осмысления / И.А. Сапрыкина // Современное общество и право. – 2019. – № 4 (41). – С. 70-76.

646. Сапрыкина, И.А. Нетипичные нормативные предписания в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2019. – № 5 (131). – С. 31-35.

647. Сапрыкина, И.А. Нормы-расчеты в налоговом праве: постановка научной проблемы / И.А. Сапрыкина // Вопросы экономики и права. – 2025. – № 6 (204). – С. 19-24.

648. Сапрыкина, И.А. Понятие юридических фактов-событий в налоговом праве и их роль в налогово-правовом регулировании / И.А. Сапрыкина // Российский журнал правовых исследований. – 2023. – № 3. – С. 69-74.

649. Сапрыкина, И.А. Презумпции в налоговом праве и их значение / И.А. Сапрыкина // Теория и практика общественного развития. – 2022. – № 9 (175). – С. 121-125.

650. Сапрыкина, И.А. Фактическая основа правоприменительных актов в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Правовой акт: из архаики в XXI век. Материалы первой ежегодной международной научно-практической конференции. Сер.: «Юбилеи, конференции, форумы» / под ред. Ю.Н. Старилова, С.Н. Махиной. – Воронеж, 2021. – С. 271-277.

651. Сапрыкина, И.А. Юридические факты и принцип определенности в налоговом праве / И.А. Сапрыкина // Финансовое право. – 2013. – № 6. – С. 34-38.

652. Сапун, В.А. Юридическая конструкция как правовое средство юридической техники / В.А. Сапун // Юридическая техника. – 2013. – № 7. (Ч. 2). – С. 676-679.

653. Сащихина, Т.Ю. Понятие и признаки налогово-правовых процедур / Т.Ю. Сащихина // Финансовое право. – 2005. – № 11. – С. 7-11.

654. Сериков, Ю.А. Уровни логико-правового анализа правовых презумпций в гражданском процессуальном праве / Ю.А. Сериков // Арбитражный и гражданский процесс. – 2003. – № 11. – С. 2-4.

655. Сибгатуллина, Г.Р. Понятия «дефект права» и «юридическая ошибка» в современной юридической науке / Г.Р. Сибгатуллина // Вестник экономики, права и социологии. – 2012. – № 1. – С. 221-224.

656. Сидельник, И.М. Зарубежный опыт использования процессуальных презумпций // Теория и практика общественного развития. – 2018. – № 7. – С. 118-121.

657. Скворцова, Г.Н. Законодательные пробелы и способы их преодоления и устранения Конституционным Судом Российской Федерации / Г.Н. Скворцова // Огарёв-Online. – 2016. – № 8 (73).

658. Собиров, С.С., Милов, П.О. К вопросу понятия и природы юридических фактов / С.С. Собиров, П.О. Милов // Вестник Академии права и управления. – 2019. – № 3 (56). – С. 74-78.

659. Соловьева, А.В. Общее и особенное (специальное) при регулировании налоговых правоотношений / А.В. Соловьева // Соотношение публичного и частного в правовом регулировании финансовых и смежных экономических отношений: материалы Международной научно-практической конференции. – М.: РАП, 2012. – С. 297-306.

660. Сорокин, Ю.Ю. Социальное поведение как правообразующий фактор / Ю.Ю. Сорокин // Аграрное и земельное право. – 2025. – № 4. – С. 32-35.

661. Спиридонов, П.Е. Юридические факты в административно-процессуальных правоотношениях / П.Е. Спиридонов // Административное право и процесс. – 2024. – № 3 (97). – С. 24-28.

662. Станковский, М.В. Концепция мониторинга налоговых рисков государства в условиях цифровой экономики / М.В. Станковский // Налоги и налогообложение. – 2025. – № 1. – С. 52-63.

663. Старилов, Ю.Н. Нравственность – база и высшая ценность для правового регулирования и формирования механизма правоотношений (Рец. на кн.: Серков П.П. Правоотношение (Нравственность современного правового регулирования): монография / П.П. Серков. – М.: Норма, 2020. – 688 с.) / Ю.Н. Старилов // Вестник ВГУ. Сер.: Право. – 2020. – № 3. – С. 323-335.

664. Старилов, Ю.Н. Публичные интересы в создании и осуществлении административного судопроизводства / Ю.Н. Старилов // Интерес в публичном и частном праве. – М.: ГУ ВШЭ, 2002. – С. 18-26.

665. Старилов, Ю.Н. Целесообразность или законность: какой критерий лучше для практики формирования системы федеральных органов исполнительной власти? / Ю.Н. Старилов // Административное право и процесс. – 2017. – № 3. – С. 24-32.

666. Старовойтова, Е.И. Генезис правовых презумпций / Е.И. Старовойтова // Известия ИГЭА. – 2010. – № 6 (74). – С. 146-149.

667. Ствол, М., Юхневич, Е. Письменные разъяснения (интерпретации) налогового законодательства на примере налогового законодательства Польши / М. Ствол, Е. Юхневич // Финансовое право. – 2016. – № 9. – С. 23-27.

668. Сулейманов, Р.М. Внепроверочные мероприятия налогового контроля: проблемы и практика правоприменения / Р.М. Сулейманов // Актуальные проблемы российского права. – 2025. – Т. 20, № 3. – С. 87-94.

669. Суханова, А.А. Механизм правового регулирования как основа формирования отраслевых и специальных регулятивных механизмов в праве / А.А. Суханова // Правопорядок: история, теория, практика. – 2021. – № 4 (31). – С. 18-22.

670. Сухова, Д.М. Сроки давности в налоговом администрировании (мероприятия налогового контроля, взыскание налоговой задолженности) Российской Федерации / Д.М. Сухова // Вопросы российской юстиции. – 2025. – № 35. – С. 571-582.

671. Титов, Е.В. Понятие юридического факта / Е.В. Титов // Ex jure. – 2018. – № 4. – С. 7-31.

672. Томбулова, Е.Г. Бездействие субъектов доказывания как форма правомерного процессуального поведения по гражданским делам / Е.Г. Томбулова // Актуальные проблемы российского права. – 2025. –Т. 20. –№ 6. – С. 64-74.

673. Точилин, К.Е. Структурные особенности правоотношений, возникающих на основе императивных норм права / К.Е. Точилин // Вестник Московского университета МВД России. – 2018. – № 6. – С. 36-43.

674. Трапезникова, Е.В. Правовая природа диспозиции компетенционных норм / Е.В. Трапезникова // Пермский юридический альманах. – 2021. – № 4. – С. 108-121.

675. Третьякова, О.Д. Культура как фактор юридической конвергенции / О.Д. Третьякова // Юридическая техника. – 2016. – № 10. – С. 308-310.

676. Тропская, С.С. Правовой статус налогоплательщика: баланс публичных и частных интересов в налоговой сфере / С.С. Тропская // Государство и право. – 2008. – № 5. – С. 101-106.

677. Туманов, В.В., Малиновская, Н.В. Фикция как фактор становления иудейского и римского права / В.В. Туманов, Н.В. Малиновская // Вестник ВГУ. Сер.: Право. – 2008. – № 1. – С. 45.

678. Тютин, Д.В. Однократность налогообложения – спорный принцип российского налогового права / Д.В. Тютин // Налоговед. – 2013. – № 9. – С. 21-29.

679. Ушакова, Л.Н. Дефиниции как нетипичное правовое средство законодательной техники / Л.Н. Ушакова // Ленинградский юридический журнал. – 2008. – № 1. – С. 187-196.

680. Фатхи, В.И. Правовой статус виртуального правового имущества в контексте гражданско-правового регулирования / В.И. Фатхи // Вестник Юридического факультета Южного Федерального Университета. – 2022. – Т. 9. – № 4. – С. 113-121.

681. Федотова, А.А. Бюджетные процессуальные нормы-расчеты в условиях использования программно-целевого метода ведения хозяйства: понятие и особенности реализации / А.А. Федотова // Теория и практика общественного развития. – 2021. – № 7. – С. 91-95.

682. Филиков, Д.А. Место презумпции вины в классификациях гражданско-правовых презумпций / Д.А. Филиков // Вестник Пермского университета. – 2011. – № 2 (12). – С. 146-152.

683. Филимонова, И.В. Проблема определения признаков юридической фикции / И.В. Филимонова // Политика, государство и право. – 2014. – № 10. – URL: https://politika.snauka.ru/2014/10/1970

684. Франк, Ф.К. Формирование правового механизма реализации общих принципов налогового права / Ф.К. Франк // Законодательство и экономика. – 2004. – № 9. – С. 25-34.

685. Фролович, Э.М. Понятие юридического факта в гражданском судопроизводстве / Э.М. Фролович // Проблемы экономики и юридической практики. – 2017. – № 3. – С. 93-96.

686. Халабуденко, О. Нормы права в фокусе теории конструктивизма / О. Халабуденко // Теоретическая и прикладная юриспруденция. – 2020. – № 2. – С. 31-43.

687. Хамзина, Р.Р. Налоговый процесс как вид юридического процесса / Р.Р. Хамзина // Налоги. – 2009. – № 5. – С. 33-37.

688. Хачатрян, Н.Р. Правовое значение разъяснений Министерства финансов РФ по вопросам применения налогового законодательства / Н.Р. Хачатрян // Государство и право. – 2009. – № 3. – С. 97-106.

689. Химичева, Н.И. Проблемы развития финансового права на основе новой Конституции СССР / Н.И. Химичева // Советское государство и право. – 1980. – № 2. – С. 21-30.

690. Хохлова, Е.М., Белдаев, Д.В. Значение юридических фактов в механизме правового регулирования / Е.М. Хохлова, Д.В. Белдаев // Вестник экономики, права и социологии. – 2017. – № 2. – С. 123-125.

691. Цуканов, Н.Н. О критериях правовой презумпции / Н.Н. Цуканов // Законотворческая техника современной России: состояние, проблемы, совершенствование: сборник статей: в 2 т. / под ред. В.М. Баранова. – Н. Новгород, 2001. – Т. 1. – 544 с.

692. Цуканова, Е.Ю. К вопросу о месте правовых состояний в системе юридических фактов / Е.Ю. Цуканова // Вестник РУДН. Серия: Юридические науки. – 2020. – Т. 24. – № 1. – С. 25-45.

693. Цуканова, Е.Ю. Классификация фактических составов в зависимости от порядка накопления элементов / Е.Ю. Цуканова // Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. Юридические науки. – 2021. – Т. 7 (73). – С. 349-350.

694. Цуканова, Е.Ю. Классификация фактических составов как общностей взаимосвязанных юридических фактов / Е.Ю. Цуканова // Социально-политические науки. – 2021. – Т 11. – № 2. – С. 96-100.

695. Цыпленков, Е.А. Актуальные вопросы, связанные с понятием юридических фактов / Е.А. Цыпленков // Вестник КГУ. – 2017. – № 1. – С. 264-266.

696. Черданцев, А.Ф. Юридические конструкции, их роль в науке и практике / А.Ф. Черданцев // Известия высших учебных заведений. Правоведение. – 1972. – № 3. – С. 12-19.

697. Черниловский, З.М. Презумпции и фикции в истории права / З.М. Черниловский // Советское государство и право. – 1984. – № 1. – С. 98-105.

698. Чертков, Н.Н. Виды юридических документов / Н.Н. Чертков // Юридическая наука и практика. – 2025. – № 2. – С. 44-48.

699. Чуряев, А.В. О практике «трансформации» налоговых правоотношений в гражданско-правовые / А.В. Чуряев // Налоговед. – 2016. – № 9. – С. 27-35.

700. Шиндяпин, С.Э. Субъекты публичных правоотношений: проблемы понимания и классификация / С.Э. Шиндяпин // Вестник Тамбовского университета. Сер.: Гуманитарные науки. – 2014. – № 6 (134). – С. 177-182.

701. Ядрихинский, С.А. Отношения по установлению налогов как общерегулятивные налоговые отношения / С.А. Ядрихинский // Lex Russica. – 2019. – № 5 (150). – С. 60-71.

702. Якушкина, Е.Е. Проблемы налогового процессуального права / Е.Е. Якушкина // Финансовое право. – 2007. – № 4. – С. 27-29.

703. Ялбулганов, А.А. О финансовых законах в доктрине науки финансового права имперского периода / А.А. Ялбулганов // Научные труды по финансовому праву: современные проблемы финансового правотворчества и источников (форм) финансового права. Материалы Второй международной научно-теоретической конференции «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 20 октября 2012 г.). – Алматы: ТОО «Налоговый эксперт», 2012. – Вып. 2. – С. 257-259.

704. Яцеленко, Б.В. Типичные и нетипичные юридические факты в механизме уголовно-правового регулирования / Б.В. Яцеленко // Вестник Нижегородского государственного университета юстиции им. Н.И. Лобачевского. – 2023. – № 6. – С. 147-152.

7. Диссертации и авторефераты диссертаций

705. Арзуманова, Л.Л. Право денежного обращения как подотрасль финансового права Российской Федерации: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / Л.Л. Арзуманова. – М., 2014. – 43 с.

706. Арсланбекова, А.З. Налоговые санкции в системе мер финансово-правовой ответственности: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.З. Арсланбекова. – Саратов, 2001. – 24 с.

707. Арсланбекова, А.З. Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / А.З. Арсланбекова. – Саратов, 2009. – 54 с.

708. Ашмарина, Е.М. Финансово-правовые аспекты учетных систем Российской Федерации: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / Е.М. Ашмарина. – М., 2005. – 387 с.

709. Бабаев, В.К. Презумпция в советском праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / В.К. Бабаев. – Свердловск, 1969. – 24 с.

710. Бабанова, Ю.В. Юридические факты в налоговом праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.В. Бабанова. – М., 2012. – 24 с.

711. Бакирова, Е.Ю. Юридические факты в жилищных отношениях: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Е.Ю. Бакирова. – Саратов, 2003. – 25 с.

712. Бит-Шабо, И.В. Концептуальные проблемы финансово-правового регулирования деятельности государственных социальных внебюджетных фондов: дисс. … докт. юрид. наук / И.В. Бит-Шабо. – Саратов, 2015. – 54 с.

713. Бобошко, И.В. Имущественное налогообложение как фактор устойчивого развития регионов России: дисс. … канд. экон. наук / И.В. Бобошко. – Самара, 2019. – 150 с.

714. Болтинова, О.В. Бюджетный процесс в Российской Федерации: теоретические основы и проблемы развития: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / О.В. Болтинова. – М., 2008. – 43 с.

715. Бортников, С.П. Юридическая ответственность в налоговом праве: теория и практика: дисс. … докт. юрид. наук / С.П. Бортников. – М., 2017. – 441 с.

716. Бортников, С.П. Юридическая ответственность в налоговом праве: теория и практика: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / С.П. Бортников. – М., 2017. – 55 с.

717. Буданов, Д.В. Центральный банк РФ и банки (кредитные организации) как субъекты организации наличного денежного обращения: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Д.В. Буданов. – Воронеж, 2009. – 24 с.

718. Василенко, А.В. Сущность и принципы правоприменительной деятельности (теоретико-правовое исследование): автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.В. Василенко. – Саратов, 1987. – 24 с.

719. Воронин, А.Е. Юридические факты-события в российском праве: общетеоретический анализ: дисс. … канд. юрид. наук / А.Е. Воронин. – Владимир, 2008. – 191 с.

720. Воронин, А.Е. Юридические факты-события в российском праве: общетеоретический анализ: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.Е. Воронин. – Владимир, 2008. – 32 с.

721. Горлова, Е.Н. Публичный договор в финансовом праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Е.Н. Горлова. – М., 2010. – 22 с.

722. Гриценко, В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: дисс. … докт. юрид. наук / В.В. Гриценко. – Саратов, 2005 – 564 с.

723. Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / В.В. Гриценко. – Саратов, 2005. – 53 с.

724. Долова, А.З. Юридические факты в трудовом праве: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / А.З. Долова. – М., 2009. – 62 с.

725. Дрожжина, И.А. Формирование системы налогообложения объектов недвижимости на основе дифференцированного подхода : дисс. … . канд. экон. наук / И.А. Дрожжина. – Орел, 2005. – 188 с.

726. Душакова, Л.А. Правовые фикции: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Л.А. Душакова. – Волгоград, 2004. – 24 с.

727. Ем, А.В. Правовое регулирование взимания НДС при международной торговле услугами в электронной форме: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.В. Ем. – М., 2019. – 31 с.

728. Ермолова, Е.А. Условные сделки в российском гражданском праве: автореф. … дисс. канд. юрид. наук / Е.А. Ермолова. – Краснодар, 2011. – 25 с.

729. Журавлева, О.О. Объект налога (сбора) как категория налогового права: дисс. … канд. юрид. наук / О.О. Журавлева. – М., 2003. – 210 с.

730. Зимулькин, М.И. Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / М.И. Зимулькин. – Екатеринбург, 2021. – 30 с.

731. Иванова, В.Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / В.Н. Иванова. – Воронеж, 2010. – 49 с.

732. Изотов, А.В. Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития: дисс. … канд. юрид. наук / А.В. Изотов. – М., 2021. – 282 с.

733. Касумов, Ч.С. оглы. Презумпция невиновности в теории и практике советского уголовного судопроизводства: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ч.С. оглы Касумов. – М., 1980. – 16 с.

734. Кауфман, М.А. Пробелы в уголовном праве и способы их преодоления: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / М.А. Кауфман. – М., 2009. – 52 с.

735. Кашанин, А.В. Кауза сделки в гражданском праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.В. Кашанин. – М., 2002. – 34 с.

736. Килясханов, И.Ш. Проблемы обеспечения прав и свобод граждан в сфере административной деятельности милиции: дисс. ... докт. юрид. наук / И.Ш. Килясханов. – М., 1997. – 380 с.

737. Курсова, О.А. Фикции в российском праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / О.А. Курсова. – Н. Новгород, 2001. – 32 с.

738. Кутафин, О.Е. Плановая деятельность советского государства: государственно-правовой аспект: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / О.Е. Кутафин // Избранные труды / сост. В.В. Комарова. – М.: Проспект, 2016. – С. 22-57.

739. Кутюхин, И.В. Юридические факты в механизме уголовно-процессуального регулирования: дисс. … канд. юрид. наук / И.В. Кутюхин. – Владивосток, 2004. – 183 с.

740. Левченко, О.В. Общеизвестные, преюдициально установленные и законом презюмируемые факты и особенности их использования в уголовно-процессуальном доказывании: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / О.В. Левченко. – Казань, 1994. – 24 с.

741. Леонов, С.Г. Процессуальные решения как юридические факты в досудебном производстве российского уголовного процесса: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / С.Г. Леонов. – Краснодар, 2011. – 28 с.

742. Мажинян, Д.Р. Презумпция невиновности и гарнтии ее осуществления в советском уголовном судопроизводстве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Д.Р. Мажинян. – М., 1983. – 17 с.

743. Маркосян, А.В. Юридические факты в семейном праве Российской Федерации: дисс. … канд. юрид. наук / А.В. Маркосян. – М., 2007. – 206 с.

744. Маслов, Б.Г. Финансовые аспекты эффективного управления оборотным капиталом промышленного предприятия: автореф. дисс. … канд. экон. наук / Б.Г. Маслов. – Орел, 2005. – 24 с.

745. Марохин, Е.Ю. Юридическая фикция в современном российском законодательстве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Е.Ю. Марохин. – Ставрополь, 2004. – 24 с.

746. Назаренко, Т.Н. Неопределенность в российском праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Т.Н. Назаренко. – М., 2006. –24 с.

747. Омелехина, М.В. Позитивное обязывание в финансовом праве: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / М.В. Омелехина. – Новосибирск, 2015. – 52 с.

748. Печенкина, А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.А. Печенкина. – Саратов, 2018. – 212 с.

749. Попова, И.Ю. Совершение сделок в обход закона и его последствия в гражданском праве России и США: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / И.Ю. Попова. – М., 2018. – 26 с.

750. Попова, Л.В. Финансово-кредитный механизм воспроизводства капитала в агроформированиях: автореф. дис. ... докт. экон. наук / Л.В. Попова. – Волгоград, 2008. – 42 с.

751. Пауль, А.Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование): автореф. дисс. … докт. юрид. наук / А.Г. Пауль. – Воронеж, 2014. – 48 с.

752. Печенкина, А.А. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога (финансово-правовой аспект): дисс. … канд. юрид. наук / А.А. Печенкина. – Саратов, 2018. – 212 с.

753. Подшивалова, Д.Я. Реализация принципа определенности в регулировании и применении финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения в России и Канаде: дисс. … канд. юрид. наук / Д.Я. Подшивалова. – М., 2022. – 274 с.

754. Полищук, И.С. Налоговое обязательство в Российской Федерации: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / И.С. Полищук. – Омск, 2008. – 30 с.

755. Разгильдиева, М.Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / М.Б. Разгильдиева. – Саратов, 2011. – 58 с.

756. Реутов, С.И. Юридические факты в семейном праве: автореф. дис. … канд. юрид. наук / С.И. Реутов. – М., 1976. – 24 с.

757. Рожкова, М.А. Теория юридических фактов гражданского и процессуального права: понятия, классификации, основы взаимодействия: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / М.А. Рожкова. – М., 2009. – 53 с.

758. Рукавишникова, И.В. Метод финансового права: дисс. … докт. юрид. наук / И.В. Рукавишникова. – Саратов, 2004. – 520 с.

759. Садчиков, М.Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации: дисс. … докт. юрид. наук / М.Н. Садчиков. – Саратов, 2021. – 426 с.

760. Сапрыкина, И.А. Процессуальные нормы налогового права: автореф. … дисс. канд. юрид. наук / И.А. Сапрыкина. – Воронеж, 2009. – 23 с.

761. Саттарова, Н.А. Принуждение в финансовом праве: дисс. … докт. юрид. наук / Н.А. Саттарова. – М., 2006. – 493 с.

762. Сафонов, А.Ю. Финансово-правовое регулирование налоговых расходов в Российской Федерации: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.Ю. Сафонов. – Саратов, 2023. – 22 с.

763. Сащихина, Т.Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Т.Ю. Сащихина. – М., 2008. – С. 17.

764. Святохина, Ю.В. Административно-процессуальное право: формирование и содержание административно-юстиционной модели: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.В. Святохина. – Воронеж, 2007. – 24 с.

765. Селюков, М.В. Направления развития структурных элементов налогового механизма с позиции обеспечения налоговой безопасности региона: дисс. … канд. экон. наук / М.В. Селюков. – Орел, 2018. – 256 с.

766. Синюков, В.Н. Юридические факты в системе общественных отношений: дисс. … канд. юрид. наук / В.Н. Синюков. – Свердловск, 1984. – 225 с.

767. Слесарев, С.А. Доказывание по делу о налоговом правонарушении: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / С.А. Слесарев. – Омск, 2009. – 30 с.

768. Смирнов, Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты реализации: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 58 с.

769. Смирных, С.Е. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / С.Е. Смирных. – М., 2006. – 24 с.

770. Соловьев, В.А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / В.А. Соловьев. – М., 2002. – 26 с.

771. Старженецкая, Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России: дисс. … канд. юрид. наук / Л.Н. Старженецкая. – М., 2016. – 225 с.

772. Старостин, А.С. Пути повышения инвестиционной привлекательности региона (На прим. Санкт-Петербурга): автореф. дисс. … канд. экон. наук / А.С. Старостин. – СПб., 2002. – 21 с.

773. Старых, Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении: дисс. … канд. юрид. наук / Ю.В. Старых. – Воронеж, 2006. – 225 с.

774. Стрельцова, Е.Г. Взаимодействие судебного и альтернативных порядков защиты субъективного права и принудительное исполнение исполнительных документов в социальном государстве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Е.Г. Стрельцова. – М., 2024. – 52 с.

775. Торопов, А.А. Восстановительная функция в праве (вопросы теории и практики): дисс. … канд. юрид. наук / А.А. Торопов. – Нижний Новгород, 1998. – 180 с.

776. Точилин, К.Е. Императивные нормы в механизме правового регулирования (вопросы теории и практики): автореф. дисс. … канд. юрид. наук / К.Е. Точилин. – Саратов, 2019. – 33 с.

777. Фидаров, В.В. Пределы допустимости применения аналогии закона и аналогии права: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / В.В. Фидаров. – Тамбов, 2009. – 23 с.

778. Фидаров, В.В. Пределы допустимости применения института аналогии права и аналогии закона в правовой системе России: дисс. … канд. юрид. наук / В.В. Фидаров. – Тамбов, 2009.

779. Цареградская, Ю.К. Правовое регулирование государственного долга России как института в системе финансового права России: дисс. … докт. юрид. наук / Ю.К. Цареградская. – М., 2016. – 437 с.

780. Черепенникова, Ю.С. Пробелы в Особенной части Уголовного кодекса Российской Федерации и способы их восполнения: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.С. Черепенникова. – М., 2010. – 27 с.

781. Шиндяпина, Е.Д. Аналогия права в правоприменении: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Е.Д. Шиндяпина. – М., 2008. – 24 с.

782. Швец, А.В. Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / А.В. Швец. – Саратов, 2013. – 22 с.

783. Щекин, Д.М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: автореф. дисс. … докт. юрид. наук / Д.М. Щекин. – М., 2023. – 60 с.

784. Щекин, Д.М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: дисс. … докт. юрид. наук / Д.М. Щекин. – М., 2023. – 541 с.

785. Щекин, Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Д.М. Щекин. – М., 2001. – 26 с.

786. Ядрихинский, С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дисс. … докт. юрид. наук / С.А. Ядрихинский. – М., 2021. – 575 с.

787. Якушев, П.А. Правообразующие юридические акты и поступки в механизме правового регулирования: автореф. … дисс. канд. юрид. наук / П.А. Якушев. – М., 2004. – 28 с.

788. Ярков, В.В. Юридические факты в механизме реализации норм гражданского процессуального права: дисс. … докт. юрид. наук / В.В. Ярков. – Екатеринбург, 1992. – 523 с.

8. Электронные ресурсы

789. Internal Revenue Code, IRC. – URL: https://constitution.org/1-Law/uslaw/sal/068A_itax.pdf

790. Приказ ФНС России от 30.11.2022 № ЕД-7-8/1133@ «Об утверждении форм и форматов представления документов, используемых налоговыми органами и налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов и (или) налоговыми агентами при осуществлении зачета и возврата сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета, а также излишне уплаченной (взысканной) государственной пошлины». – URL:https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13015737/?ysclid=meq5mgu.816618685336

791. Волков, В.Э. Публично-правовое регулирование цифровых технологий: блокчейн, искусственный интеллект, виртуальная реальность: учебное пособие / В.Э. Волков. – Самара: Издательство Самарского университета, 2023. – URL: http://repo.ssau.ru/handle/Uchebnye-izdaniya/Publichnopravovoe-regulirovanie-cifrovyh-tehnologii-blokchein-iskusstvennyi-intellekt-virtualnaya-realnost-103943

9. Иностранные источники

792. Epstein, R.A. Taxation in a Lockean world / R.A. Epstein // Social Philosophy and Policy. – 1986. – No. 4. – P. 49–74.

793. Food and Agriculture Organization of the United Nations // The state of food insecurity in the world. – 2004. [Электронный ресурс]. – URL: http://www.fao.org/docrep/007/y5650e/y5650e00.htm

794. George, H. The complete works of Henry George: Progress and poverty / H. George. – New York: Doubleday, 1904. [Электронный ресурс]. – URL: https://archive.org/details/completeworksofh10georiala

795. Langenbucher, K.C. Argument by Analogy in European Law / K.C. Langenbucher // Cambridge Law Journal. – 2018. – Vol. 57. – № 3. – Pp. 481-521.

796. Locke, J. Two treatises of government / J. Locke. – Cambridge: Cambridge University Press, 1988.

797. Lucas, J.R. Towards a theory of taxation / J.R. Lucas // Social Philosophy and Policy. – 1984. – No. 2. – P. 161-173.

798. Narveson, J. Collective responsibility / J. Narveson // The Journal of Ethics. – 2002. – No. 6. – P. 179-198.

799. Nell, O. Lifeboat earth / O. Nell // Philosophy and Public Affairs. – 1975. – No. 4. – P. 273-292.

800. Nozick, R. Anarchy, state, and utopia / R. Nozick. – New York: Basic Books, 1974. – 367 p.

801. Pasquariello, R. Tax justice / R. Pasquariello. – Lanham: University Press of America, 1985. – 140 p.

802. Penteado, L. Trembling Necessity and Analogy, Juridical Reason as Judgment by the Similar / L. Penteado // DPSP Annual. – 2020. – No. 1. – P. 2667-2790.

803. Pogge, T.W. An egalitarian law of peoples / T.W. Pogge // Philosophy and Public Affairs. – 1994. – No. 23. – P. 195-224.

804. Pogge, T.W. Severe poverty as a violation of negative duties / T.W. Pogge // Ethics and International Affairs. – 2005. – No. 19. – P. 55-83.

805. Pogge, T.W. World poverty and human rights: cosmopolitan responsibilities and reforms / T.W. Pogge. – Cambridge: Polity Press, 2002. – 284 p.

806. Rand, A. The virtue of selfishness: a new concept of egoism / A. Rand. – New York: Signet, 1961. – 138 p.

807. Rawls, J. A theory of justice / J. Rawls. – Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 1971. – 538 p.

808. Roemer, J. E. Free to lose / J. E. Roemer. – Cambridge: Harvard University Press, 1988. – 203 p.

809. Sampford, C., Wood, D. Tax, justice and the priority of property / C. Sampford, D. Wood // Poznan Studies in the Philosophy of the Sciences and the Humanities. – 1991. – No. 23. – P. 181-208.

810. Shue, H. Basic rights: Subsistence, affluence and U.S. foreign policy / H. Shue. – Princeton: Princeton University Press, 1996. – DOI: 10.1086/292535.

811. Steiner, H. Three just taxes / H. Steiner // Arguing for basic income / P. van Parijs (ed.). – London: Verso, 1992. – P. 81-92.

812. Waldron, J. The right to private property / J. Waldron. – Oxford: Clarendon Press, 1988. – 470 p.

10. Справочные источники (энциклопедии, словари)

813. Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С.А. Кузнецов. – СПб.: Норинт, 2002. – 1536 с.

814. Большой юридический словарь / авт. и сост. А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2010. – 848 с.

815. Краткий словарь по философии / под общ. ред. И.В. Блауберга, И.К. Пантина. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1982. – 431 с.

Краткий философский словарь / под ред. М. Розенталя и П. Юдина. – 4-е изд., доп. и испр. – [Москва]: Госполитиздат, 1954. – 704 с.

816. Новый словарь иностранных слов: более 15 000 словарных статей, более 60 000 слов и выражений / гл. ред. В.В. Адамчик. – М.: АСТ, 2009. – 1152 с.

817. Толковый словарь русского языка: около 100 000 слов, терминов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов; под ред. Л.И. Скворова. – 27-е изд., испр. – М.: АСТ, 2018. – 1360 с.

818. Энциклопедический словарь / гл. ред. Б.А. Введенский. – М.: Большая советская энциклопедия, 1955. – Т. 3. – С. 510.

819. Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А.Я. Сухарев; редкол.: М.М. Богуславский и др. – 2-е изд., доп. – М.: Сов. энциклопедия, 1987. – 528 с.