

**ФИКЦИИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ**

© 2022 Сапрыкина Ирина Анатольевна

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права

Воронежский государственный университет, Россия, Воронеж

E-mail: irina-saprykina@rambler.ru

В налоговом праве объективным является использование фикций. Фикции могут рассматриваться: как нетипичные нормативные предписания; прием юридической техники; юридические факты. Фикции в налоговом праве в конечном итоге решают задачи оптимизации процедуры налогового правоприменения и обеспечения экономного расходования юридических средств.

В статье автор анализирует юридическую категорию «фикция» и выявляет особенности фикций в налоговом праве.

**Ключевые слова:** фикция; фикция в налоговом праве; нетипичные нормативные предписания; юридические факты в налоговом праве; юридическая техника; прием юридической техники; налоговое правоприменение.

Фикция — (лат. *fictio*) нечто не существующее в действительности, лишь видимость чего-либо<sup>1</sup>. Второе значение слова — обман, подделка. Фикция — нечто несуществующее, мнимое, ложное; выдумка, вымысел. Фиктивный — мнимый, несуществующий, ложно выдаваемый за действительность, например, фиктивный брак, фиктивная сделка<sup>2</sup>.

Толкование слова «фикция» сводится к пониманию его как суждения, которое не отражает реальной действительности. 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 право имеет в виду пользу (благо, интересы) государства («*ad statum rei romanae spectat*»)<sup>3</sup>. Некоторыми исследователями даже суверени-

тет государства рассматривается как фикция<sup>4</sup>. 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»<sup>5</sup>. 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»<sup>6</sup>. 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 приро-

<sup>1</sup> Большой толковый словарь русского языка / Гл. ред. С. А. Кузнецов. — СПб.: «Норинт», 2002. С. 1423.

<sup>2</sup> Энциклопедический словарь / Гл. ред. Б. А. Введенский. — М.: «Большая советская энциклопедия». Т. 3., 1955. С. 510.

<sup>3</sup> Черепяхин Б. Б. К вопросу о частном и публичном праве. — М., 1994. С. 11.

<sup>4</sup> 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 // Правовая политика и правовая жизнь. 2008. № 2. С. 157).

<sup>5</sup> Цит. по: Туманов В. В., Малиновская Н. В. Фикция как фактор становления иудейского и римского права // Вестник ВГУ. Серия Право. 2008. № 1. С. 45.

<sup>6</sup> Адамс, Ч. Влияние налогов на становление цивилизации / Чарльз Адамс: пер. с англ. А. А. Столярова и А. А. Резвова. — Москва; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. С. 138.

ды»<sup>1</sup>. 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 Закона Хаммурапи (1792–1750 гг. до н.э.), в параграфе 7 которого говорится: «Если человек купит из руки сына человека или из руки раба человека без свидетелей и договора или возьмет на хранение 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 ворами лиц, фактически ими не являющихся<sup>2</sup>. 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»<sup>3</sup>.

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<sup>4</sup>. 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.)<sup>5</sup>. Семейный кодекс РФ условием, влекущим признание брака недействительным, признает заключение фиктивного брака, то есть если супруги или один из них зарегистрировали брак без намерения создать семью<sup>6</sup>.

Фикции применяются не только в праве, но и в экономике. Самая распространенная фикция всего цивилизованного человечества, с которой сталкиваются миллионы людей, — это деньги<sup>7</sup>. 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<sup>8</sup>.

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 регулирующее значение фикций. 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<sup>9</sup>. 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

<sup>1</sup> Ширвиндт А. М. Значение фикции в риском праве. — М.: Статут, 2013. С. 71.

<sup>2</sup> Лотфуллин Р. К. Юридические фикции в истории отечественного права // История государства и права. 2008. № 1.

<sup>3</sup> История государства и права СССР (сборник документов), ч. I, «Юридическая литература», 1968. С. 318.

<sup>4</sup> Гражданское право: В 2 т. Том I: Учебник / Отв. ред. проф. Е. А. Суханов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство БЕК, 1998. С. 360.

<sup>5</sup> Комментарий к Гражданскому кодексу РСФСР / Под ред. С. Н. Братуся, О. Н. Садикова. — М.: Юрид. лит., 1982. С. 115.

<sup>6</sup> Статья 27 Семейного кодекса РФ.

<sup>7</sup> Танимов О. В. Теория юридических фикций: монография / Отв. ред. Т. В. Кашанина. — Москва: Проспект, 2016. С. 14.

<sup>8</sup> Лунц Л. А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. Изд. 2-е, испр. — М.: Статут, 2004. С. 50.

<sup>9</sup> С. Алексеев С. С. Общая теория права: учеб. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Проспект, 2009. С. 301.

в юридической практике особого рода правовую норму, посредством которой положения, несуществующие в действительности или противоречащие ей, императивно провозглашаются существующими и имеющими юридическое значение с целью преодоления невосполнимой неизвестности в правовом регулировании общественных отношений<sup>1</sup>. 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 субъективных 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<sup>2</sup>. 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 служащего средством воплощения законодательной политики<sup>3</sup>.

Приведенные определения понятия «фик-

ция» позволяют выявить его признаки, которые наиболее часто употребляются исследователями.

1. Правовые фикции — это несуществующие обстоятельства, которые признаются существующими и порождающими юридические последствия<sup>4</sup>.

2. Фикции представляют собой искусственные юридические факты, чаще всего создаваемые правоприменителями на основе норм закона в интересах разрешения конкретных юридических дел<sup>5</sup>.

3. Современные юридические фикции являются компромиссом между достоверностью получаемой участниками общественных отношений информации и количеством ресурсов, потраченных на получение этой информации<sup>6</sup>.

4. Как условное принятие за истину, так и заведомая ложность принимаемого за истину положения представляет собой в юридической фикции только 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<sup>7</sup>.

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, сводит на нет достижение целей, на которые направлены использование лжи и обмана<sup>8</sup>.

М. Ю. Кременец систематизировала признаки юридических фикций и выделила наиболее

<sup>1</sup> Душакова Л. А. Правовые фикции. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2004. С. 3.

<sup>2</sup> Танимов О. В. Теория юридических фикций: монография / Отв. ред. Т. В. Кашанина. — Москва: Проспект, 2016. С. 111.

<sup>3</sup> Марохин Е. Ю. Юридическая фикция в современном российском законодательстве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ставрополь, 2004. С. 6.

<sup>4</sup> Лукьянова Е. Г. Теория права и государства. Введение в естественно-правовой курс: учеб. пособие / Е. Г. Лукьянова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 96.

<sup>5</sup> Поляков А. В. Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: учебник. — 2-е изд., исправл. и доп. — Москва: Проспект, 2016. С. 755.

<sup>6</sup> Чашин А. Н. Теория государства и права: учебник / А. Н. Чашин. — М.: Издательство «Дело и сервис», 2008. С. 448–449.

<sup>7</sup> Каминская В. И. Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе. М.; Л., 1948.

<sup>8</sup> Пяткин В. Н. Проблема понятия «правовая фикция» // International scientific review of the problems and prospects of modern science and education. Lx international correspondence science and practical conference. 2019. Problems of science. С. 50.

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)<sup>1</sup>. 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<sup>2</sup>. О.А.Курсова, обращаясь к исследованию фикций в российском праве, предлагает следующий перечень признаков фикции: конструкция правовой фикции представляет собой логическое 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 обуславливается 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<sup>3</sup>.

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<sup>4</sup>. 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 налоговых ситуаций; выступают средством борьбы с недобросовестными участниками налоговых правоотношений<sup>5</sup>.

Правовые фикции содержатся как в части первой, так и в части второй Налогового кодекса 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

<sup>1</sup> Кременец М.Ю. К вопросу о сущности юридической фикции в гражданском праве // Вопросы Российской юстиции. 2022. № 18. С. 201.

<sup>2</sup> Филимонова И. В. Проблема определения признаков юридической фикции // Политика, государство и право. 2014. № 10 [Электронный ресурс]. URL: <https://politika.snauka.ru/2014/10/1970>.

<sup>3</sup> Курсова О. А. Фикции в российском праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород. 2001. С. 13–14.

<sup>4</sup> Демин А. В. Принцип определенности налогообложения: Монография. — М.: Статут, 2015. С. 245.

<sup>5</sup> Демин А. В. Принцип определенности налогообложения: Монография. — М.: Статут, 2015. С. 246.

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<sup>1</sup>.

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 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 несуществующий в реальной действительности факт получения налогоплательщиком акта налоговой проверки, объективизирует 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 РФ).

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 преступным 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<sup>2</sup>.

Анализируя примеры фикций, имеющих место в налоговом праве, можно прийти к выводу, что цели установления фикций в налоговом правовом регулировании, прежде всего, состоят в оптимизации процедуры налогового правоприменения и обеспечении экономного расходования юридических средств.

<sup>1</sup> Кременец М.Ю. К вопросу о сущности юридической фикции в гражданском праве // Вопросы Российской юстиции. 2022. № 18. С. 204.

<sup>2</sup> Цинделиани И.А., Чуряев А.В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: научно-практическое пособие. — Москва: Проспект, 2017. С. 524.

**Библиографический список**

1. Большой толковый словарь русского языка / Гл. ред. С. А. Кузнецов. — СПб.: «Норинт», 2002. 1536 с.
2. Энциклопедический словарь / Гл. ред. Б. А. Введенский. — М.: «Большая советская энциклопедия». Т. 3., 1955. 744 с.
3. *Черепашин Б. Б.* К вопросу о частном и публичном праве. — М., 1994. 34 с.
4. *Аминов Г. А.* Налоговый суверенитет — составная часть государственного суверенитета // Правовая политика и правовая жизнь. 2008. № 2. С. 156–159.
5. *Туманов В. В., Малиновская Н. В.* Фикция как фактор становления иудейского и римского права // Вестник ВГУ. Серия Право. 2008. № 1. С. 45–56.
6. *Адамс, Ч.* Влияние налогов на становление цивилизации / Чарльз Адамс: пер. с англ. А. А. Столярова и А. А. Резвова. — Москва; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. 639 с.
7. *Ширвиндт А. М.* Значение фикции в риском праве. — М.: Статут, 2013. 255 с.
8. *Лотфуллин Р. К.* Юридические фикции в истории отечественного права // История государства и права. 2008. № 1. С. 12–16.
9. История государства и права СССР (сборник документов), ч. I, «Юридическая литература», 1968. 504 с.
10. Гражданское право: В 2 т. Том I: Учебник / Отв. ред. проф. Е. А. Суханов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство БЕК, 1998. 816 с.
11. Комментарий к Гражданскому кодексу РСФСР / Под ред. С. Н. Братуся, О. Н. Садикова. — М.: Юрид. лит., 1982. 680 с.
12. *Танимов О. В.* Теория юридических фикций: монография / Отв. ред. Т. В. Кашанина. — Москва: Проспект, 2016. 224 с.
13. *Луц Л. А.* Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. Изд. 2-е, испр. — М.: Статут, 2004. 350 с.
14. *Алексеев С. С.* Общая теория права: учеб. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Проспект, 2009. 576 с.
15. *Душакова Л. А.* Правовые фикции. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2004. 25 с.
16. *Марохин Е. Ю.* Юридическая фикция в современном российском законодательстве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ставрополь. 2004. 24 с.
17. *Лукьянова Е. Г.* Теория права и государства. Введение в естественно-правовой курс: учеб. пособие / Е. Г. Лукьянова. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. 208 с.
18. *Поляков А. В.* Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: учебник. — 2-е изд., исправл. и доп. — Москва: Проспект, 2016. 832 с.
19. *Чашин А. Н.* Теория государства и права: учебник / А. Н. Чашин. — М.: Издательство «Дело и сервис», 2008. 688 с.
20. *Каминская В. И.* Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе. М.; Л., 1948. 132 с.
21. *Пяткин В. Н.* Проблема понятия «правовая фикция» // International scientific review of the problems and prospects of modern science and education. Lx international correspondence science and practical conference. 2019. Problems of science. С. 47–51.
22. *Кременец М. Ю.* К вопросу о сущности юридической фикции в гражданском праве // Вопросы Российской юстиции. 2022. № 18. С. 198–206.
23. *Филимонова И. В.* Проблема определения признаков юридической фикции // Политика, государство и право. 2014. № 10 [Электронный ресурс]. URL: <https://politika.snauka.ru/2014/10/1970> (дата обращения: 10.05.2022).
24. *Курсова О. А.* Фикции в российском праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород. 2001. 32 с.
25. *Демин А. В.* Принцип определенности налогообложения: Монография. — М.: Статут, 2015. 368 с.
26. *Цинделиани И. А., Чуряев А. В.* Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: научно-практическое пособие. — Москва: Проспект, 2017. 528 с.