

С. А. Ядрихинский

ЗАКОННЫЕ ИНТЕРЕСЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ РЕАЛИЗАЦИЯ, ОБЕСПЕЧЕНИЕ, ЗАЩИТА

М О Н О Г Р А Ф И Я

Ответственный редактор

доктор юридических наук, профессор,
заслуженный юрист РФ **Е. Ю. Грачева**



С. А. Ядрихинский

**Законные интересы
налогоплательщиков:
реализация, обеспечение, защита**

«Издательство Проспект»

2021

УДК 347.73
ББК 64.402

Ядрихинский С. А.

Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита / С. А. Ядрихинский — «Издательство Проспект», 2021

ISBN 978-5-39-237622-3

В монографии рассматриваются теоретические основы законных интересов налогоплательщиков. Книга имеет научно-прикладной характер и ориентирована на широкий круг читателей, включая студентов, аспирантов, преподавателей высших учебных заведений юридического профиля и практикующих юристов. Законодательство приведено по состоянию на 16 сентября 2021 г.

УДК 347.73

ББК 64.402

ISBN 978-5-39-237622-3

© Ядрихинский С. А., 2021
© Издательство Проспект, 2021

Содержание

Предисловие	6
Введение	7
Глава 1	10
1.1. Средства и алгоритмы реализации законных интересов	10
1.2. Пределы осуществления законных интересов	28
Конец ознакомительного фрагмента.	32

С. А. Ядрихинский

РЗаконные интересы

налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита. Монография

Автор:

Ядрихинский С. А., кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права Северо-Западного института (филиала) Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА).

Рецензенты:

Субочев В. В., доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры правовых основ управления ФГАОУ ВО «Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД России»;

Демин А. В., доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права Юридического института ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет».

Ответственный редактор доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист РФ, почетный работник высшего профессионального образования РФ, почетный работник науки и техники РФ, заведующая кафедрой финансового права Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА) **Е. Ю. Грачева**.



ebooks@prospekt.org

© Ядрихинский С. А., Грачева Е. Ю., 2021

© ООО «Проспект», 2021

Предисловие

Финансово-правовая наука не стоит на месте. Мы видим ее постоянное развитие, систематизацию имеющихся и приращение новых знаний в различных внутриотраслевых направлениях. Одним из таких научных направлений, набирающим в последнее время все большую популярность, является гуманитарное налоговое право, предмет которого составляют права, свободы и законные интересы налогоплательщиков. Можно с полной уверенностью утверждать, что проблемы, связанные с реализацией, обеспечением, защитой прав и законных интересов налогоплательщика, поиском баланса частных и публичных интересов, оптимальной модели взаимодействия государства и личности в налоговой сфере, привлекают внимание как российских, так и зарубежных ученых и практиков. Проводимые научные конференции, многочисленные публикации являются тому подтверждением. Однако, несмотря на растущий научный интерес в исследуемой области знаний, многие ключевые вопросы все еще остаются не раскрытыми в достаточной степени, что, с одной стороны, свидетельствует о большом научном потенциале финансового права, а с другой – говорит о насущных потребностях и опережающих запросах юридической практики. А вопросов, действительно, пока что больше, чем ответов, и упрек о не поспевающей за практикой теорией налогового права отчасти является справедливым. В этом отношении монографическое исследование С. А. Ядрихинского выглядит весьма своевременным и актуальным.

Представленная работа продолжает начатую ранее автором разработку концепции законных интересов налогоплательщиков¹ и открывает новые аспекты проблемы, предлагает их нестандартные решения. Она не только отражает убеждения автора, но и предлагает самому читателю задуматься над непростыми, нередко философскими вопросами о месте частного интереса и его возрастающей роли в публично-правовом пространстве налоговых отношений, об этическом измерении налогообложения и многими другими вопросами, которые правовой наукой не рассматривались в подобном дискурсе. Обозначается вектор государственно-правовой политики в обеспечении баланса частных и публичных интересов.

Но как бы ни была хороша теория права, главное – определить, проанализировать, насколько эти положения реализуемы в практической сфере, адекватны ли они правовой реальности. Большое значение имеет реакция правоприменительных и законодательных органов. Автор, являясь практикующим налоговым юристом, попытался передовую академическую мысль приблизить к жизни, наполнить ее практическим смыслом, сделать юриспруденцию интересов в налоговом праве прикладной. Как будут складываться реальные налоговые отношения и насколько успешной была эта попытка – покажет время, но уже сегодня можно говорить о большой теоретической и практической значимости данной работы. Представленная монография может являться базовым источником для нового курса в рамках финансово-правовых дисциплин в юридических вузах.

Хочется выразить надежду, что заложенный научный фундамент послужит хорошей основой не только для дальнейшего развития гуманитарного налогового права, но и для законодательных и правоприменительных инициатив, а сама книга окажется интересной для широкой аудитории.

Грачева Елена Юрьевна,

доктор юридических наук, профессор,

заслуженный юрист РФ, почетный работник высшего

профессионального образования РФ,

почетный работник науки и техники РФ

Введение

*Моей жене Ядрихинской Юлии Николаевне —
верному другу, незаменимому помощнику
с признательностью за доброту
и терпение посвящаю эту книгу.*

Теория налогового права в очередной раз поставлена перед необходимостью поиска новых прочных оснований, на которые налогоплательщик мог бы опереться в результате реализации своих правомерных притязаний. Такой поиск не может уже ограничиваться простым описанием феномена законных интересов, он требует концептуального осмысления всего процесса реализации. Назрела потребность в разработке полноценной теории обеспечения законных интересов налогоплательщика. Этот вызов продиктован прежде всего складывающейся практикой правотворчества и правоприменения, анализ которой выявил дефицит системных, научно обоснованных знаний в исследуемой сфере. Подходы, демонстрируемые практикой, не отличаются методологическим единством, а зачастую они просто отсутствуют. Формальное единичное закрепление в Налоговом кодексе РФ термина «законные интересы» не имеет какой-либо полезности, если налогоплательщики и органы публичной власти не знают практического смысла этой категории, если общеправовая и отраслевая теория права не предлагают эффективного обеспечительного правового механизма реализации, понятного всем участникам налоговых отношений.

Вопросы, связанные с реализацией законного интереса, являются непростыми как в теории, так и в практике. Объясняется это сложной юридической природой самого законного интереса. Имеющиеся у субъектов налоговых отношений знания, касаемые законных интересов, как показывает опыт, опираются в большей мере на интуицию. В свою очередь, интуитивное правоприменение и нормотворчество создают правовую неопределенность, несут угрозу стабильности правопорядка, образуют неконтролируемые риски для государства и налогоплательщиков, которые в конечном итоге перекладываются на последних. Такой подход не добавляет судебным актам легитимности и открытости, нередко вызывает недопонимание в профессиональной научной среде. А главное, без ответа остаются многочисленные вопросы: «Подлежат ли удовлетворению законные интересы?»; «В каком объеме?»; «Какие алгоритмы, средства, гарантии для этого существуют?»; «Что будет являться ключом к реализации законного интереса?»; «Как защищать законный интерес?»; «В чем состоит справедливый баланс интересов и как его достичь?» и многие другие.

В результате мы видим разрыв, а местами – целую пропасть между декларируемыми гарантиями законных интересов в законе, формальным их признанием и реальным воплощением в жизнь, возможностью их реализации. Законные интересы для налогоплательщиков и для органов публичной власти на практике приобретают разное значение, получают неодинаковую оценку. Усугубляется положение налогоплательщиков и бессилием судебной власти.

Таким образом, настало время для обстоятельного теоретического осмысления процесса реализации, обеспечения и защиты законного интереса.

Обеспечительные и защитительные возможности до сих пор изучались представителями теории права и отраслевых наук применительно к субъективным правам. В то же время эти возможности в отношении законных интересов налогоплательщиков, как в феномене, обособленном от субъективных прав, ни теоретиками права, ни налоговедами не подвергались комплексному правовому исследованию. Отчасти это обусловлено тем, что и сама возможность полноценного обеспечения законных интересов на теоретическом уровне была поставлена под сомнение. С чем мы, естественно, согласиться не можем. Налогоплательщики больше не

могут довольствоваться предлагаемым общей теорией права абстрактным гарантированием «в общем виде» и защитой «в некоторой степени»². Очевидно, такой расплывчатый научный подход, с одной стороны, усложняет понимание существа гарантирования и ведет к утрате собственной защитоспособности законного интереса налогоплательщика, а с другой – порождает злоупотребления на противоположной стороне налогового отношения. Едва ли он способен удовлетворить потребности современной юридической практики. Тогда как проблемы, возникающие в практической деятельности, остро нуждаются в научно обоснованных алгоритмах (методологии) своего разрешения. Прежние концептуальные подходы нуждаются в трансформации.

Не уменьшая заслуг уважаемых ученых А. В. Малько, В. В. Субочева, внесших существенный вклад в развитие общеправовой теории законных интересов, настоящая работа, тем не менее, подвергает критическому анализу доминирующую научную концепцию обеспечения реализации законного интереса в публично-правовой сфере. Выделены предпосылки для переосмысления отдельных аспектов традиционного видения гарантий законных интересов и природы правовой связи законного интереса налогоплательщика с юридической обязанностью органов публичной власти в налоговых отношениях. Предлагается принципиально новая модель обеспечения законных интересов налогоплательщиков, ключевыми элементами которой являются обязанность и ответственность должностных лиц налоговых органов. Раскрываются корреляционные связи между законным интересом налогоплательщика и обязанностью органов публичной власти; между обязанностью органов публичной власти и ответственностью должностных лиц.

Будучи понятием многоаспектным, законный интерес в своем исследовании выходит за пределы методологии собственно правовой науки. Процесс реализации и обеспечения законных интересов налогоплательщика сопряжен с учетом множества социальных, политических, экономических и других неюридических факторов, поэтому и объяснение отдельных его сторон и аспектов возможно лишь с привлечением потенциала смежных социальных наук: методов экономического анализа права, социологической юриспруденции, синергетики, психологии и иных методов. С их помощью исследование законных интересов становится наиболее полным, всесторонним и способствует претворению их в жизнь на практике.

Не все явления правовой действительности возможно анализировать через призму писаного права (*jus scriptum*). К таким явлениям относится и законный интерес, являясь в большей мере нормативно не формализованным. Поэтому в правовой основе реализации законного интереса было бы неоправданно ограничиваться рамками только позитивного права, отражающего лишь отдельные, хотя и значительные стороны правовой жизни. Сама природа законного интереса предполагает его исследование с позиций прагматичных концепций правопонимания, принимающих во внимание в том числе неписаное право – право справедливости, которое заслуживает отдельного внимания правовой науки.

Целью настоящего исследования является разработка теоретической концепции реализации, обеспечения и защиты законных интересов налогоплательщиков.

Данная книга – «Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита» – состоящая из двух глав, представляет второй том двухтомного научного исследования. Второй том является логическим продолжением исследования теории законных интересов, делая ее более целостной, в которой отражаются не только правовая природа и виды законных интересов, но и раскрывается сам процесс реализации и обеспечения.

Первая глава настоящего исследования посвящена реализации законных интересов налогоплательщиков. В ней рассмотрены средства, алгоритмы, пределы и проблемы реализации; проанализированы возможности достижения баланса публичных и частных интересов, определены критерии их равновесия. В то же время проблему реализации и защиты законных интересов невозможно полноценно обсуждать в отрыве от препятствий и ограничений, выступа-

ющих диалектической противоположностью этого процесса. Поэтому в работе эти вопросы изучаются системно, в методологическом единстве.

Во второй главе предпринята попытка определить обеспечительный механизм, сформировать основные подходы к защите законных интересов налогоплательщика. Значительное внимание уделено проблеме правовой конвергенции публичных и законных (частных) интересов, инструментам их согласования наиболее оптимальным способом, а также правовой политике в исследуемой сфере. Идейная основа конвергенции состоит в общности (взаимности) интересов. Правовая политика рассматривается как гарантия осуществления законных интересов налогоплательщика.

Теория законных интересов в многообразии различных аспектов и сторон допускает и разные подходы в изучении законных интересов, поэтому автор настоящим исследованием ни в коем случае не претендует на исчерпывающее освещение данной темы. Очевидно, по мере развития права и усложнения общественных отношений будет развиваться и теория законных интересов, насыщаясь каждый раз обновленной правовой материей; будут появляться новые идеи и концепции, адекватно отвечающие на вызовы современности.

Книга имеет научно-прикладной характер и ориентирована на широкий круг читателей, включая студентов, аспирантов, преподавателей высших учебных заведений юридического профиля и практикующих юристов. Автор осознает, что не все предложения в монографии носят бесспорный характер, поэтому будет признателен за конструктивные замечания, критику и готов к научной дискуссии о проблемах реализации законных интересов налогоплательщиков. Предложения можно отправлять по адресу syadr@yandex.ru

Выражаю глубочайшую искреннюю признательность Елене Юрьевне Грачевой за поддержку, открытость, веру в меня, благодаря содействию которой и появилась данная монография. Отдельную благодарность выражаю уважаемым рецензентам Виталию Викторовичу Субочеву, Александру Васильевичу Демину за конструктивные замечания и пожелания.

При написании монографии использовалась справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

Глава 1

Правовая парадигма реализации законных интересов налогоплательщиков в налоговых отношениях

1.1. Средства и алгоритмы реализации законных интересов

Одна из важнейших задач финансово-правовой науки – это наделение налогоплательщика средствами и алгоритмами достижения искомых благ. Особенную актуальность данная задача приобретает, когда закон не предоставляет готового и однозначного ответа, а теория права не предлагает универсальной юридической формулы решения поставленной задачи. Интуитивно понимая, к какому результату необходимо прийти, и видя конечную цель, мы часто не имеем четкого представления о том, каким путем следует идти, чтобы получить желаемый результат и как достичь поставленной цели. И если в отношении субъективных прав налогоплательщиков законом прямо предусматривается *обеспечительный механизм* их реализации через соответствующие обязанности должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов (п. 2 ст. 22 НК РФ), то в отношении законных интересов прописанного в тексте закона алгоритма нет.

Но все то, что скрыто от нас эксплицитно (в явном виде), не означает, что этого не существует вовсе; отсутствие разработанного алгоритма в решении исследуемого вопроса говорит лишь о том, что существует *научная проблема*³, требующая решения.

Называя право понятием практическим, Р. Иеринг указывал на недостаточность в нем (в праве) одного лишь целеполагания; необходимо, считал ученый, дать средство достижения цели⁴. Поэтому участникам налогового правоотношения мало обладать способностью в сложной правовой ситуации идентифицировать законный интерес, необходимо суметь подобрать правильный ключ к воплощению интереса в жизнь. Налогоплательщику важно иметь понимание, *как* искомый результат будет достигнут, какие средства для этого потребуются, как преодолеть возникающие препятствия. В противном случае законный интерес рискует превратиться в «смутную надежду», а заинтересованный налогоплательщик – в «абстрактного мечтателя»⁵.

Предостерегая ученых от «главной и фундаментальной ошибки» в правовом исследовании, Д. И. Дедов указывает, что методологически изучение правовых средств должно вестись в неразрывном единстве с защищаемыми интересами⁶.

Понятие «правовое средство» насчитывает более ста лет. Оно встречалось еще в работах дореволюционных ученых⁷, однако полноценная теория правовых средств образовалась во второй половине прошлого столетия стараниями таких ученых, как С. С. Алексеев, Б. И. Пугинский, А. В. Малько и др. В то же время теория права столкнулась с неразрешимой на сегодня проблемой единообразного понимания правовых средств. Такие средства разнообразны и многоплановы, рассматриваются в различных смыслах, что объективно затрудняет определение понятия. Нередко к их числу причисляют абсолютно разнородные и разнопорядковые явления, так или иначе связанные с правом. Именно эти обстоятельства позволили А. В. Милькову в своем диссертационном исследовании придать понятию «правовое средство» «крайне неопределенный характер»⁸ и поставить вопрос о целесообразности его использования. «Трудно найти какой-либо правовой феномен, – подытоживает А. В. Мильков, – который не причислялся бы к правовым средствам»⁹.

Вместе с тем, несмотря на масштаб абстрагирования, следует признать и то, что средства удовлетворения законных интересов налогоплательщиков обладают юридическим качеством, имеют соответствующее функциональное назначение, а следовательно, требуют научного осмысления и описания. Именно с помощью правовых средств законные интересы налогоплательщика из некой абстракции объективируются и приобретают субстанциональное состояние, т. е. входят в правовую реальность, юридически материализуются.

В самом широком смысле под правовым средством предлагается понимать «*все, что <...> предназначено для достижения правовой цели*»¹⁰; «это весь диапазон правовых феноменов различных уровней (рассматриваемых. – *добавлено Я. С.*) <...> с позиций их функционального предназначения, тех черт, которые характеризуют их как инструменты решения экономических и иных социальных задач»¹¹. Сочетание в Налоговом кодексе РФ как едином кодифицированном акте и материальных, и процессуальных начал, предопределяет выделение, соответственно, материальных и процессуальных правовых средств.

В свою очередь, реализацию законного интереса как поведенческий акт можно определить через следующие лексемы: осуществление, реальное воплощение, процесс претворения в жизнь, превращение юридической возможности уполномоченного лица в действительность и пр.

Ученые неоднократно предпринимали попытки описать реализацию законных интересов, но не все из них можно признать удачными. Так, Е. А. Цветкова предлагает рассматривать осуществление законных интересов налогоплательщика, исходя из форм реализации объективного права (по аналогии): соблюдение, исполнение, использование и применение¹². Аналогичная позиция изложена у Д. В. Шепелева¹³.

Такой механический подход вряд ли можно признать оправданным. Все же нельзя отождествлять реализацию норм права (понимание права в его объективном значении) с реализацией законного интереса (субъективного стремления). Ведь сфера законных интересов налогоплательщиков достаточно широка и охватывает интересы, бытие которых объективировано как в законодательстве о налогах и сборах, так и за его пределами. Законные интересы в своем большинстве как раз не опосредованы нормами права, не получили в них своего выражения и остались за рамками внимания законодателя. Как правило, позитивации законного интереса предшествует сначала появление самой идеи, затем происходит ее правовое обоснование, в том числе и доктринальное, правоприменительная апробация и сложившееся на их основе фактическое признание (легитимизация) притязания налогоплательщика. И только после прохождения всех этих этапов законодатель, возможно, легализует интерес в виде конкретных норм.

Если бы такой упрощенный подход (предлагаемый указанными выше учеными) существовал в действительности, то у налогоплательщика вообще бы не было проблем с реализацией законного интереса в практической деятельности. Он имел бы четкое понимание того, как осуществить свои законные ожидания на основе определенного, предсказуемого взаимного поведения. Однако на самом деле все выглядит по-другому. Налогоплательщику (да и налоговому органу) приходится сталкиваться с тем, что законодательство не дает прямого ответа о формах реализации законного интереса налогоплательщика. Здесь нет прямолинейного пути. Это сложный и нередко противоречивый процесс. «Реализация законных интересов, – по верному выражению В. В. Субочева, – это искусство маневрировать»¹⁴.

Реализация законного интереса – не одномоментный акт, а действие, длящееся во времени, то есть это процесс, который рассматривается в различных предметных срезах. В деятельности контексте данный процесс можно описать через такие категории, как цель, средства и результат, где цель – идеальная модель, отраженный в сознании налогоплательщика результат; средства – совокупность правовых мер, обеспечивающих результат; результат – удовлетворенный интерес. Правоприменитель сначала проверяет цель притязания (правомерна /

неправомерна), затем подвергает оценке средства или способы ее достижения (приемлемы / неприемлемы).

Такой подход позволил ряду ученых определить стадии (этапы) реализации законного интереса. Так, Е. А. Коробова выделяет две стадии развития интереса: стадия возникновения интереса и стадия реализации интереса. На первом этапе происходит анализ действительности, осознание необходимости удовлетворения объективно существующих потребностей как системы предпочтений. На втором – следует поведенческий акт субъекта, направленный на получение необходимых благ¹⁵.

К. Е. Игнатенкова говорит о трех стадиях: стадия возникновения потребности и формирования мотивации, затем следует стадия планирования и принятия решения, включающая в себя «во-первых, оценку возможностей для удовлетворения своих интересов; во-вторых, выбор подходящих объектов, на которые будет направлено поведение; в-третьих, постановку цели; в-четвертых, выбор средств ее достижения»¹⁶. Завершает процесс сам поступок – внешнее выражение решения.

Вместе с тем такие объяснения процесса, правильные по сути, на наш взгляд, отражают его психологическое видение, но не дают представлений о процессе реализации в его правовом аспекте. Более точная позиция, на наш взгляд, у В. Ю. Панченко, Е. С. Лоханской, которые под механизмом реализации законных интересов понимают не только «совокупность стадий этого процесса», но и «также совокупность способов и правовых средств реализации законных интересов»¹⁷.

Рассматривая реализацию законного интереса налогоплательщика в поведенческом аспекте, Е. А. Цветкова выделяет у этого процесса объективную и субъективную стороны. Объективная сторона отражает «деятельность налогоплательщика как процедуру (процесс), совершаемую определенными правовыми средствами», а субъективная сторона – деловую цель¹⁸.

С позиции диалектики реализацию законного интереса можно представить в виде процесса превращения юридической возможности в действительность. Действительность, по выражению А. П. Шептулина, – это «осуществившаяся возможность», а возможность – «потенциальная действительность»; реализуясь, возможность превращается в действительность¹⁹.

Изначально фактические интересы налогоплательщика находятся в плоскости его абстрактных возможностей. Возможность здесь понимается не как мера возможного поведения, а в смысле практического осуществления. Они (возможности) не встречают какого-либо неприятия, препятствий или сопротивления, поскольку находятся в сфере дозволенного: «разрешено все, что не запрещено законом». Но фактический интерес еще не обладает качеством «законного». Интерес выражает прежде всего желание, стремление, намерение. Это программная цель, форма будущего в настоящем, идеал, а не само явление. Интерес моделирует поступок, который еще не совершен, но обращен в будущее. Будучи отраженной в сознании, правовая интенция налогоплательщика в результате его конкретных действий материализуется.

Чтобы потенциальные возможности превратились в действительность, воплотились в жизнь, необходимы соответствующие предпосылки, условия, которые бы обеспечивали их реализацию. Такой предпосылкой является придание интересу соответствующего статуса – законного качества. Дело в том, что далеко не все социальные интересы подпадают под правовое воздействие, точно так же, как и общественные отношения помимо права имеют иные регуляторы. Интерес может быть как правовой, так и внеправовой категорией. По этой причине важно фактический интерес ввести в правовое пространство, придать ему юридическую значимость. Между правом и интересом должна быть рациональная связь, которая выступает одним из условий и предпосылкой признания его законным. Только законный интерес наделяется соответствующими средствами защиты и гарантиями реализации. Например, зарубежные органы конституционной юстиции в своей практике используют так называемый «тест зоны

интереса» (*zone of interest test*), смысл которого состоит в проверке того, что «интерес, который стремится защитить заявитель, предположительно находился в зоне интересов, подлежащих регулированию или охране законом или рассматриваемыми в деле конституционными нормами»²⁰. Однако надо признать и то, что отсутствие четко обозначенных критериев теста, нередко приводило к тому, что он просто выступал инструментом в ограничении доступа к правосудию²¹.

Выраженное намерение заинтересованного лица становится неотъемлемой частью правоприменительного процесса в оценке его приемлемости. Признание фактического интереса налогоплательщика законным порождает и право на его удовлетворение. Изначально существующая абстрактная возможность, получив законную предпосылку или условия воплощения в жизнь, трансформируется в качественно новое состояние – возможность реальную (конкретную). Заинтересованное лицо уже не просто хочет приобрести или сохранить блага, но и реально может (имеет *возможность*) это сделать, потому что у него не просто интерес, а законный интерес.

Именно законность интереса является исходной предпосылкой его реализации. Предоставление законодателем налогоплательщику гарантий защиты интересов, обладающих законным качеством (ст. 22 НК РФ), означает, что налогоплательщик обладает реальной, а не абстрактной возможностью получить тот правовой результат, в котором он заинтересован. Гарантии в реализации законных интересов не могут отрываться от действительности. Обратное подвергало бы законные интересы риску превращения их в фикцию. Наступление момента будущего и совершение поступка будет означать переход возможности в действительность, т. е. практическую реализацию интереса.

Первым шагом в реализации интереса должно быть волеизъявление налогоплательщика (*articulation of the interest* — англ. артикуляция интересов²²): ему необходимо заявить о своем интересе, т. е. обратиться к органу публичной власти с заявлением, требованием, ходатайством и т. п. Налоговые органы, как правило, не удовлетворяют законные интересы налогоплательщика по собственной инициативе; для этого необходимо обращение заинтересованного лица. Редким исключением являются законные интересы, проистекающие из закрепленных обязанностей налоговых органов и судов. Например, п. 3 ст. 78 НК РФ возлагает на налоговый орган обязанность сообщить налогоплательщику о каждом ставшем ему известном факте и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. В одном деле Президиум ВАС РФ констатировал, что отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает *обязанности* суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган частично применил положения статьи 112 Кодекса²³.

Волеизъявление дает фактическому интересу возможность породить юридические последствия. Оно объективирует притязание заинтересованного лица, придает ему формальную определенность и переводит его из имплицитного, потенциального состояния в эксплицитное (англ. *being made explicit*), налично-действительное. В противном случае, какой бы устойчивой ни была бы эта заинтересованность, не выраженная вовне, она так и рискует остаться в сознании заинтересованного лица в виде неюридизированного желания. У налогового органа просто не возникнет необходимости совершать какие-либо действия, а следовательно, и выполнять обязанности.

Например, положением абз. 2 п. 4 ст. 80 НК РФ предусмотрено, что налоговый орган обязан проставить *по просьбе* налогоплательщика на копии налоговой декларации отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации на бумажном носителе

либо передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронной форме – при получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи.

Изначально пометка налогового органа о принятии налоговой декларации и даты ее получения рассматривается как возможность, существующая в рамках общерегулятивного правоотношения. В действительность она превратится лишь тогда, когда конкретный налогоплательщик предоставит налоговую декларацию в налоговый орган, обратится с соответствующей просьбой к должностному лицу налогового органа, и эта просьба будет удовлетворена. Другими словами, когда общерегулятивное правоотношение трансформируется в конкретное.

Для какого-то налогоплательщика пометка налогового органа о принятии не является принципиальной. Тогда эта возможность для данного налогоплательщика так и останется возможностью, т. е. не превратится в реальность.

Налогово-правовые дозволения содержат большой потенциал и открывают широкие возможности для налогоплательщика, в том числе в реализации своих законных интересов. «Использование возможности, – верно замечает Н. И. Матузов, – зависит от индивидуальных качеств и усилий личности, ее активности, желаний, настойчивости. За неиспользованные возможности она должна винить себя, а не общество, не государство»²⁴. Кто-то видит эти возможности, считает их юридически значимыми для себя и пытается ими воспользоваться, проявив при этом свою инициативу, талант и иные способности; для кого-то они не очевидны, и поэтому в отношении них проявляется юридически нейтральное поведение; а кому-то они и вовсе безразличны. Одни возможности беспрепятственно превращаются в действительность, не встречая на своем пути каких-либо преград, другим суждено в иеринговом формате тестировать свою жизнеспособность, подвергаться испытаниям, бороться за свою реализацию. Так, например, Конституционный Суд РФ отметил, что чрезмерно длительная процедура пересмотра кадастровой стоимости объекта недвижимости с неясными последствиями, сопровождающаяся к тому же издержками, причем неоднократными, на оплату оценочных и экспертных работ, создает *проблематичную ситуацию* для многих налогоплательщиков, что само по себе может побуждать их к отказу от защиты своих прав законными средствами, равно как и то обстоятельство, что органы публичной власти имеют перед ними и такие неоспоримые преимущества, как собственный опыт организации кадастровой оценки, участия в анализе ее результатов, разрешении споров, а также располагают для этого необходимыми средствами²⁵.

Реализация законных интересов налогоплательщика не может рассматриваться в рамках *универсального концепта* в силу различий способов их реализации; нет какого-то единого способа реализации. Законный интерес соприкасается и с субъективным правом, и с юридической обязанностью налогоплательщика. Он обнаруживает себя в связи с реализацией своих полномочий налоговым органом. Ряд законных интересов налогоплательщика реализуется через возложенные на налоговый орган запреты и ограничения (негативные обязывания). Какие-то интересы могут удовлетворяться действием самого налогоплательщика (абсолютный интерес), а какие-то – только с помощью других лиц (относительный интерес).

Разнообразие законных интересов позволило В. В. Субочеву поставить реализацию законных интересов в зависимость «от совокупности конкретных факторов и обстоятельств в каждом отдельном случае *ad hoc*»²⁶. «Данные факторы, – отмечает ученый, – учитываются и при защите законных интересов, и при самой «квалификации» определенных устремлений субъекта и его притязаний на пользование конкретным благом как «законных интересов»²⁷.

Реализация позитивированного (опосредованного нормами права) законного интереса обусловлена выполнением нормативных условий. Как правило, эти условия сосредоточены в гипотезе налоговой нормы права. Соответственно, заинтересованный налогоплательщик будет стремиться выполнить заданные условия или соответствовать им. Например, право перейти

на упрощенную систему налогообложения обусловлено размером доходов налогоплательщика (п. 2 ст. 346.12 НК РФ), средней численностью работников за налоговый (отчетный) период (пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ), остаточной стоимостью основных средств (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ) и другими параметрами. Соответствовать этим параметрам – законный интерес налогоплательщика.

Уменьшить полученные доходы на расходы налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, может при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ). Выполнение критериев, указанных в п. 1 ст. 252 НК РФ, – законный интерес налогоплательщика.

Абсолютный интерес налогоплательщика удовлетворяется *собственным поведением*. Например, законный интерес в приобретении или сохранении статуса налогового резидента, законный интерес в приобретении или сохранении условий пользования специальным налоговым режимом, законный интерес в соответствии условиям предоставления льгот, вычетов и прочих преференций осуществляются без помощи налогового органа. Налоговому органу отводится роль пассивного наблюдателя за правомерным поведением налогоплательщика. Он обязан воздерживаться от любых действий, способных выступить препятствием в реализации законного интереса. В этом случае нет необходимости налогоплательщику писать ходатайства или делать устные заявления. Воля, намерение налогоплательщика выражаются *конклюдентно*. Соответственно, можно выделить конклюдентные средства реализации.

Однако чаще всего собственных активных действий налогоплательщика для удовлетворения законного интереса становится недостаточно. Необходимо *содействие* налогового органа. Например, для исполнения налогоплательщиком обязанности по представлению налоговой декларации (подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ) необходимо еще принятие налоговым органом такой декларации. Поэтому налогоплательщик в качестве средства осуществления законного интереса использует ходатайства, заявления и иные обращения в налоговый орган.

Относительный законный интерес может быть удовлетворен только во *взаимодействии* с правоприменительным органом. Очевидно, что взаимодействие предполагает нечто большее, чем простое усмотрение налогового органа. Поскольку законный интерес налогоплательщика является выражением конкретной юридической возможности, то и содействие со стороны налогового органа должно быть соответствующим, т. е. конкретным, а не абстрактным. В данном случае предполагается побуждение налогового органа к совершению активных действий.

В современной правовой науке устоялся взгляд, что юридическая обязанность не является необходимым коррелятом, противоположным полюсом законного интереса, как в случае с субъективным правом.

Однако перевод данной позиции в разряд догмы выглядит поспешным, поскольку она не учитывает особенностей публично-правовых отношений. Согласиться с этим утверждением можно лишь в той части, что относится к частно-правовым отношениям, основанным на формально-юридическом равенстве сторон. Если бы закон не устанавливал обязанности для налоговых органов, законные интересы налогоплательщика невозможно было бы защитить. Да и само обращение за защитой законного интереса предполагает требование к должному поведению, т. е. к осуществлению обязанности.

Ранее мы отмечали, что законному интересу противостоит сложно-структурированная обязанность налогового органа, особенностью которой является ее относительно-определенный, имплицитный характер²⁸. Данная обязанность вытекает из содержания общерегулятивного (общего) налогового правоотношения, возникающего между государством и налогоплательщиком. Она детерминирована законным интересом налогоплательщика, чаще не содержится в тексте закона (с открытым содержанием), как и сам законный интерес, являясь следствием невозможности законодателя охватить исчерпывающей регламентацией все допус-

каемые законом юридические возможности. В основе данного подхода закладывается идея человека – ориентированного государства, назначение которого состоит в служении народу, индивиду. Государство предстает особой формой организации публичной власти, обладающей необходимыми средствами в удовлетворении социальных запросов на достойную жизнь.

Приводным механизмом активации обязанности будет волеизъявление налогоплательщика (заявление, обращение и т. п.), определяющее смысл должного поведения со стороны налогового органа. Оказывая прямое влияние на должностных лиц, волеизъявление выступает движущей силой притязания, способствует воплощению замысла в конкретный результат. Обозначенный интерес налогоплательщика вместе с тем не означает его механическую реализацию. Правоприменитель, находясь в состоянии связанности с поступившим запросом, обязан его рассмотреть и принять законное решение или предпринять соответствующие действия. Единственное, что он не вправе делать, – это игнорировать обращение.

Еще Г. Ф. Шершеневич осторожно допустил существование юридической обязанности без соответствующего ей субъективного права в публичном праве²⁹. Г. Еллинек называл «обязанности несения общественной службы», т. е. публично-правовые обязанности, – «в то же время и высшим правом, что выражается в почете, связанным с исполнением»³⁰.

Дореволюционные ученые конститутивным признаком обязанности видели «связанность воли»³¹. Советские ученые существо юридической обязанности рассматривали через категорию «правовой необходимости»³². Эти подходы не являются взаимоисключающими; напротив, – это видение одного и того же предмета с разных сторон.

В случае с запросом налогоплательщика, должностное лицо, во-первых, не вправе определять свое поведение произвольно, то есть налицо связанность воли запросом; во-вторых, оно вынуждено каким-то образом реагировать – определять свое поведение в связи с поступившим запросом, т. е. мы видим обусловленность необходимости поведения притязанием налогоплательщика.

Лицо обязанное не свободно в выборе своего поведения, оно связано притязанием уполномоченного лица. Встав перед выраженным обращением налогоплательщика, налоговый орган, в силу своей связанности, *не может* произвольно отклонить просьбу налогоплательщика (принять решение), как и воздерживаться от ее надлежащего исполнения (бездействовать). Он обязан оценить ее содержание на предмет *правовой незапрещенности* и тем самым придать фактическому интересу статус законного либо незаконного. Если же интерес признан не противоречащим закону, т. е. законным, то это исключает вариативность в выборе правоприменительного решения – налоговый орган обязан содействовать в удовлетворении правомерного притязания налогоплательщика. Отказ в реализации возможен в единственном случае – если интерес законным не является. Незаконным интересам ни административная, ни судебная защита не гарантируется.

Сложно согласиться с Г. В. Мальцевым, считающим позитивацию порядка реализации законного интереса условием его законности, отражающем «бытие предмета»³³. «Законодателю нужно сделать больше, чем дать разрешение, дозволить его, – отмечает Мальцев, – юридическое дозволение не создает законного интереса точно так же, как юридический запрет не прекращает его существование»³⁴.

Несомненно, установленные законом правила реализации заметно облегчили бы правовую жизнь и налогоплательщику, и налоговому органу. Однако регулятивную (не-) достаточность едва ли оправдано рассматривать в качестве критерия законности интереса. Действующий Налоговый кодекс РФ не содержит каких-либо специальных правил, определяющих порядок, в котором инициатива налогоплательщика должна быть оценена (квалифицирована), то есть не дает строгих указаний налоговому органу, как поступать в том или ином случае. Нет в Налоговом кодексе РФ и правил защиты законного интереса в административном порядке.

Неурегулированность процедуры, отсутствие надлежащей регламентации не должны выступать поводом для отказа налогоплательщику в рассмотрении его обращения, если спорный вопрос находится в компетенции налогового органа, так как иное означало бы отступление от конституционных требований ст. 2, ст. 18, во взаимосвязи с ч. 3 ст. 55 Конституции РФ. Об этом в отношении прав граждан неоднократно говорил Верховный Суд РФ³⁵. Но если следовать концепции «нормативной достаточности» Г. В. Мальцева, то придем к тому, что исключительно неурегулированность процедуры реализации отнимает у интереса качество законности.

К такому выводу ученый приходит в силу того, что саму законность интереса он рассматривает не с позиции его носителя, а с позиции органа публичной власти, исходя из презумпции «все интересы незаконны, пока иное не установлено». Опираясь на эту посылку, автор предлагает рассматривать любой интерес в качестве законного при условии подтверждения его положительного значения для права субъектом законодательной (правотворческой) деятельности. При этом Г. В. Мальцев считает, что мелкие, нетипизированные интересы признавать законными, т. е. «институционализировать» нет необходимости³⁶. Институционализировать — значит закрепить социальные притязания в нормах права, при этом притязания должны отвечать определенным критериям³⁷. Конечно, с такой логикой рассуждений мы согласиться не можем, поскольку она исключает возможность для значительной части интересов считаться законными, т. е. для всех тех, которые юридически не оформлены, не опосредованы правовыми нормами.

В западной юридической мысли утвердилась концепция Герберта Харта открытости позитивного права (*open texture of law*) 1961 г.³⁸ Право представляется действующим инструментом решения проблем и не ограничивается рамками собственно позитивного права. Законодатель в условиях динамичности общественных отношений, разнообразия интересов, стремительности изменений может просто не успевать реагировать на все социальные запросы с такой же скоростью, и в этом смысле оказаться «неповоротливым», и, как следствие, неэффективным. Открытая «текстура» (ткань содержания) права позволяет правоприменителю не только заглянуть в текст закона, но и найти в нем то ценное и рациональное, что содержится «между строк», чтобы идти в ногу со временем.

Часто можно встретить мнение, что налоговый орган не обязан, а всего лишь вправе удовлетворить то или иное обращение налогоплательщика, а сама просьба обусловлена исключительно усмотрением должностного лица, принимающего решение. Более того, и в законе компетенция налогового органа выражена через такие лексемы, как глагольная форма «может», наречие «вправе», что создает почву для подобных суждений.

Такой позиции придерживаются не только налоговые органы, но и отдельные суды. К примеру, в одном судебном постановлении был сделан вывод, что «обеспечение присутствия налогоплательщика при рассмотрении жалобы является *правом, а не обязанностью* вышестоящего налогового органа (пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ), воспользоваться которым он вправе в случае необходимости присутствия налогоплательщика»³⁹.

Очевидно, что если есть необходимость в присутствии налогоплательщика, то речь должна вестись не о праве, а об обязанности налогового органа. Необходимость подчинена обстоятельствам и неразрывно связана ими; она отнимает у властвующего лица дискреционный простор (от франц. *discretionnaire* — зависящий от личного усмотрения) в принятии решения, побуждает и даже вынуждает должностное лицо совершить единственно верное действие и поэтому является выражением юридической обязанности. Возможное и должное здесь объединены в едином поведенческом акте. Неслучайно Конституционный Суд РФ при наличии к тому оснований полномочие органа публичной власти рассматривает не только через право, но и через обязанность одновременно, которая влечет необходимость принятия соответствующих мер⁴⁰.

Проблема состоит в том, что права налогового органа не являются таковыми в классическом понимании; их нельзя рассматривать изолированно от обязанностей, они поглощаются категорией «полномочие». «Специфика предоставленных налоговым органам прав, – указывает судья Л. Т. Эльт, – заключается в том, что эти права, являясь одновременно полномочиями органа государственной власти, *обязательно должны быть реализованы* при наличии предусмотренных законом условий. В отличие от этого, в рамках частноправовых отношений права реализуются исключительно по усмотрению управомоченного лица (такое положение закреплено, например, пунктом 1 статьи 9 Гражданского кодекса Российской Федерации)»⁴¹. Здесь нет меры *возможного* поведения. Все права и обязанности налогового органа и его должностных лиц вытекают из задач и функций самого ведомства и выражаются в их полномочиях.

«Полномочие, будучи разновидностью права, – указывает Г. В. Мальцев, – юридически конструируется таким образом, что оно одновременно выступает как обязанность должностного лица, его долг действовать»⁴².

Так, согласно пп. 2, пп. 9 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе проводить налоговые проверки и взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы. Вправе ли тогда налоговый орган совсем не проводить проверки и отказаться от взыскания недоимок и соответствующих обязательных платежей, может ли он не реализовывать свое право? Очевидно, нет. Это право сопряжено с обязыванием, имеет признаки долженствования. Он не только вправе, но и обязан это делать: проводить налоговые проверки, предпринимать все предусмотренные законом меры по взысканию недоимки, пени, процентов, штрафов. Поэтому права налогового органа одновременно являются и его обязанностью, уклониться от исполнения которой он не может. «Отсутствие свободы выбора, – справедливо отмечает А. В. Демин, – означает отсутствие дискреции»⁴³. Мера возможного преобразуется в меру должного и необходимого правоприменительного поведения, т. е. в обязанность налогового органа действовать с учетом возникших обстоятельств и адекватно требованиям правовых норм.

На холистическую (от др. греч. ὅλος – целый, цельный) природу прав и обязанностей налоговых органов указывал Конституционный Суд РФ. Он, в частности, отмечал, что «наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля»⁴⁴.

Будучи правообязанным лицом, налоговый орган лишен возможности отказа от содействия налогоплательщику в реализации его правомерного притязания. Сам запрос налогоплательщика обязывает налоговый орган на него отреагировать. Он не вправе уклониться.

Даже в тех случаях, когда обращение налогоплательщика связано с узкоспециальными вопросами, не входящими в компетенцию налоговых и финансовых органов, но в конечном итоге целью этого обращения является желание налогоплательщика иметь представление о своих правах и обязанностях в налоговых правоотношениях, Минфин России и органы Федеральной налоговой службы *обязаны* организовать межведомственное взаимодействие, в том числе привлечь к разрешению поставленного налогоплательщиком вопроса тот государственный орган, который в силу своей ведомственной специализации обладает необходимой компетенцией в соответствующей сфере регулирования. С учетом полученных сведений налоговый орган должен – в силу своей специализации (исключительной компетенции) в налоговых вопросах – принять решение⁴⁵.

Очень показательным в этом отношении выглядит Решение ВАС РФ от 03.03.2004 № 15527/03 «О признании частично недействующим второго предложения пункта 3 Порядка предоставления налоговыми органами информации взыскателю, утв. Приказом МНС РФ от 23.01.2003 № БГ-3-28/23»⁴⁶. В п. 3 ст. 46 Федерального закона от 21.07.1997 № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве»⁴⁷ говорилось, что взыскателю при наличии у него исполни-

тельного листа с истекшим сроком давности по его заявлению налоговым органом *может быть представлена* необходимая информация.

Позиция налогового органа в отношении формулировки «может быть представлена» состояла в том, что это всего лишь мера возможного, а не должного поведения, т. е. право, а не его обязанность. С таким подходом не согласился суд. Он указал, что лексическое построение «может быть представлена» означает юридическую возможность для взыскателя, а не для налогового органа. А сам налоговый орган лишен возможности по своему усмотрению решать вопрос о предоставлении необходимых сведений.

Реализация законного интереса налогоплательщика может быть осуществлена опосредованно, т. е. действиями лиц, непосредственно не участвующих в налоговых правоотношениях. Ю. Е. Газетдинова такой способ назвала *производной реализацией*⁴⁸. Например, налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства о налогах и сборах (пп. 5 п. 1 ст. 32 и п. 1 ст. 34.2 НК РФ). Соответственно, налогоплательщику юридически не безразлична правоприменительная позиция Министерства финансов РФ, поскольку интерес налогоплательщика ставится в зависимость от его мнения. При этом само заинтересованное лицо, кроме как через судебное обжалование, не обладает какой-либо возможностью воздействовать на Министерство финансов РФ.

Необходимо отметить, что субъективное право лежит в этой же сфере – сфере возможности – и в одной плоскости с законным интересом, что объясняется их общей принадлежностью к дозволениям. Эти два дозволения имеют общие сущностные признаки, что обуславливает процесс *конвергенции* (от лат. *convergo* «сближаю»), т. е. сближает их в вопросе реализации. «Близость к субъективному праву, – указывает В. В. Субочев, – гарантия реализации законного интереса. Чем сильнее данная близость, тем действеннее гарантия»⁴⁹.

Следует признать, что законный интерес, каким бы устойчивым он ни был, стремится к юридической *институционализации*, находится в постоянном поиске признания его в форме субъективного права. Степень нормативного выражения законных интересов, по мнению Е. А. Цветковой, является обстоятельством, от которого зависит не только реализация законного интереса, но и выбор налогоплательщиком правового средства⁵⁰.

Правоприменительная практика может четко очертить контуры содержания интереса, определить условия (критерии) его законности, выявить действительный смысл, эксплицировать пределы реализации. Такой интерес может неоднократно приниматься во внимание органом публичной власти, реализовываться и достигать планируемых результатов. Но все это не может сравниться с официальным нормативным оформлением. Закрепление интереса в нормах права существенно позволит достичь единообразия в реализации и снятии правовой неопределенности в отношении спорных ситуаций. По крайней мере, законодатель мог бы ввести ориентиры или критерии интересов налогоплательщика, заслуживающие внимания правоприменителя. Например, семейное законодательство, устанавливая требования учета интересов сторон, широко использует термин «заслуживающие внимания интересы» (ст. ст. 39, 85–88, 91, 95, 98, 101 Семейного кодекса Российской Федерации).

Отсутствие законодательных ориентиров в идентификации законных интересов В. Е. Карнушин назвал «недостатком», поскольку в отдельных делах «требуется установление и определение этого самого законного интереса»⁵¹. Г. В. Мальцев выделяет институциональные признаки, совокупность которых позволяет фактический интерес рассматривать в качестве законного: юридическая значимость интереса⁵²; способность быть юридическим фактом, т. е. порождать, изменять или прекращать правоотношение; выступать объектом юридической защиты, обеспечиваться правовыми гарантиями и другие⁵³.

Другим фактором реализации интереса является его значимость или правовой вес в системе ценностей. Дело в том, что все потенциальные ограничения должны соизмеряться с ценностью законного интереса, обуславливаясь не менее весомыми целями таких ограничений и быть адекватны социально необходимому результату. Соответственно, чем ближе интерес к конституционной ценности, тем значимее его вес и тем реальнее возможность его удовлетворения. В частности, Конституционный Суд РФ нормы, закрепляющие конституционные принципы, отнес к нормам более высокого уровня⁵⁴. В любом случае в каждой конкретной правоприменительной ситуации ограничения должны быть разумны, обоснованны и соразмерны (не чрезмерны). Критерии разумности, необходимости и соразмерности в установлении баланса частных и публичных интересов, конституционных ценностей являются универсальными и неоднократно использовались в практике Конституционного Суда РФ⁵⁵.

Стоит согласиться с А. В. Малько, В. В. Субочевым, что «законные интересы обладают доказательственной формой реализации»⁵⁶. Однако необходимо сделать оговорку, что «доказательственная форма» не означает «судебную (защитную) форму» реализации, т. е. в своем нормальном течении не предполагает обращение в суд за защитой. Иное будет свидетельствовать об отклонении от свободной реализации законного интереса и необходимости его принудительной реализации. Но если налогоплательщик был вынужден прибегнуть к судебному механизму обеспечения принудительной реализации своих законных интересов, осуществление которых из-за действий (бездействия) обязанного лица оказалось невозможно, ограничено или сопряжено с несением неких дополнительных обременений, то он, помимо непосредственного результата (удовлетворение законного интереса), вправе рассчитывать на дополнительную компенсацию⁵⁷.

Именно *вынужденность* реализации законного интереса через судебную процедуру, в которой налогоплательщик поставлен перед необходимостью участия в ней, дает ему такое компенсационное право.

Налогоплательщику для воплощения в жизнь своих притязаний приходится юридически обосновывать их правомерность и необходимость признания. В основе этого обоснования могут лежать различные приемы или аргументы: телеологические (цель закона), интенция (воля, намерение) законодателя, сравнительно-правовые, семантические (буква нормы права), институциональные, исторические (эволюция правового явления, нормы), концепции и доктрины, здравый смысл, научные данные, статистика и другие. Эти аргументы необходимо увязать с практическими реалиями.

Например, Верховный Суд РФ применительно к конкретному случаю указал на несоответствие вменяемой налоговым органом налогоплательщику обязанности той цели (предотвращение риска наступления неблагоприятных последствий для казны в результате злоупотреблений), с достижением которой связан установленный порядок оформления счетов-фактур. Формальное правоприменение, обусловленное лишь удобством налогового администрирования, привело к обременительной (избыточной) мере, возложенной на налогоплательщика при реализации им права на корректировку излишне уплаченного НДС⁵⁸.

Юридическая аргументация как средство достижения правового результата усилиями таких ученых, как Р. Алекси, А. Аарнио, А. Печеник и другими, в 70–80-х годах в Европе и США стала предметом специального исследования в юридической науке⁵⁹. Это знание преобразовалось в теорию юридической аргументации, включающую различные разделы, в том числе правила юридической техники, способы толкования права, приемы решения коллизий права и т. п. В России, по всей видимости, еще предстоит уделить должное внимание этой отрасли знаний.

В. Ю. Панченко правовые средства реализации законных интересов разделил на две группы: юридико-инструментальные и юридико-психологические средства⁶⁰. «Если в первом

случае применяются заявления, жалобы, иски, ходатайства, то во втором случае используются психологические методы убеждения. В большинстве случаев, – отмечает В. Ю. Панченко, – происходит апеллирование к нормативным обобщениям, обращение к общечеловеческим принципам, нормам морали»⁶¹.

Реализация интересов, признанных правоприменителем законными, как правило, происходит беспрепятственно, поскольку в его основе лежит *сотрудничество* налогоплательщика и налогового органа. Налоговый орган принимает притязание налогоплательщика, поскольку понимает положительную направленность и ценностно-правовой смысл заявленных требований. Эти требования опираются на правовые принципы, нормы и в целом отражают своего рода незапрещенность, допускаемую законом. По сути, законные интересы олицетворяют тот гарантированный государством простор действий, в котором разрешено все, что прямо не запрещается. Такие интересы *гармонизированы*. Беспрепятственно реализуются также интересы, имплементированные в субъективные права и позитивированные законные интересы: законодатель указывает и средство реализации, и способ преодоления препятствий. Например, в п. 3 ст. 139.3 НК РФ указано, что оставление налоговым органом жалобы налогоплательщика без рассмотрения *не препятствует* повторному обращению этого лица с жалобой, за исключением некоторых случаев.

Совсем другое дело, когда фактический интерес не смог приобрести законного качества и встретил на своем пути непреодолимое правовое препятствие со стороны правоприменителя, несмотря на все меры, предпринимаемые налогоплательщиком.

Поэтому одна из основных проблем в парадигме реализации законных интересов налогоплательщиков – это поиск экстраординарных средств реализации коллизионных интересов, позволяющих открыть изначально скрытую от правоприменителя содержательную рациональность права. Проблема состоит в том, что стандартный инструментальный набор, присущий законным интересам не прошел тест в отстаивании своей позиции в конкретном споре с налоговым органом *ad hoc*, а значит, не обладает необходимой притязательной силой в отношении коллизионных интересов, чтобы он был удовлетворен.

Реализация коллизионного интереса представляет собой *амбивалентный* (от лат. *ambo* – «оба» и *valentia* – «сила»; двойственный, неоднозначный) процесс, обусловленный нахождением интереса в нормативной среде, отторгающей его. Это две взаимоисключающие части одного правового пространства, объединяющего приемлемое и нежелательное.

Претензия налогоплательщика на осуществление его стремления не нашла поддержки у правоприменителя, т. е. задействованные средства (заявления, ходатайства и т. п.) не дали положительного результата, и по этой причине интерес находится в состоянии несовместимости с действующей системой правового регулирования. Это не означает автоматически, что налогоплательщик стремится к неправомерному или противоправному поведению. Фактический интерес противопоставляется не столько праву, сколько действующим нормам и (или) их пониманию, принимая при этом во внимание отсутствие абсолютного тождества между миром права и миром норм. Право, будучи выражением должного (идеального), в противовес сущему (действительному) имеет свой собственный предмет.

«Поведение человека, – по справедливому замечанию Ю. А. Тихомирова, – многогранно и поэтому не может быть полностью урегулировано правом; между правомерным и неправомерным поведением существует своего рода «нейтральное поле»⁶². По всей видимости, это поле также имеет определенную подвижность и склонность к трансформации либо к правомерному, либо к неправомерному поведению.

Блокирование правоприменителем юридической возможности, выведение ее за рамки дозволенного, актуализирует исследование специальных способов достижения изначально поставленной цели либо корректировку целеполагания. Реализация коллизионного интереса, безусловно, требует больше усилий, поскольку налогоплательщику предстоит преодолеть пра-

вовые преграды. Это уже выглядит не просто преодолением дистанции бегом, а бегом с препятствиями, – говоря спортивным языком.

Под препятствиями в юридической сфере А. В. Малько предлагает понимать «факторы, которые <...> действуют в противоречии с правовыми целями и принципами». К таковым, по мысли ученого, могут относиться и «нормативные акты, которые со временем «оказываются полностью или частично не соответствующими изменившимся условиям жизни <...>»⁶³.

Границы возможного не статичны, они в постоянном движении. Их динамика по большей части зависит от уровня развития налогового права и, как заметил Конституционный Суд РФ, от «условий конкретного этапа развития российской государственности, состояния ее правовой и судебной систем»⁶⁴.

Запрет не является абсолютным. То есть осуществление коллизионного интереса не исключается целиком и бесповоротно. Входная дверь в мир действующего права остается незакрытой окончательно, но и не открытой полностью, находясь в некотором приоткрытом состоянии. Возможность реализации коллизионного интереса связывается с появлением новых условий, характеризующих качественно новый этап государственно-правового развития. Поэтому коллизионный интерес имеет характер некоего «отложенного права», рассчитанного, возможно, на более высокий уровень зрелости правовой системы, когда притязание налогоплательщика не будет считаться несовместимым с новым правовым регулированием и правоприменением. Отдельные интересы налогоплательщика «забегают» вперед, обгоняя время, которому еще только предстоит настать. Неудивительно в этой связи, что у ученых возникает справедливый вопрос об этом времени⁶⁵.

С демократизацией налогового законодательства пределы возможного расширяются, реализуется разрешительный принцип «все, что не запрещено законом, разрешено». Этатизация, напротив, образует обратный процесс: свобода действий ограничивается, окно возможностей может сужаться и даже закрываться.

Необходимо принять во внимание и то, что нормы позитивного права, в отличие от естественного, – продукт деятельности государства. «Воля государства, – справедливо утверждал Г. Еллинек, – есть человеческая воля»⁶⁶. Реальной властью обладают люди, что не исключает субъективизма в содержании этих норм, расхождения их с подлинно публичными интересами и правом. Субъективизм возможен и в правоприменительной практике. Не всегда принятые решения являются продуманными и верными. В то же время общество заинтересовано в объективных решениях. В этом случае на первое место выходит не столь имущественный интерес, сколь интерес в законности. «Наша стратегия – биться даже за рубль, – отмечает М. Л. Хвалибов. – Дело не в деньгах. Мы пытаемся продвигать практику, разрешать спорные вопросы»⁶⁷.

Ранее мы указывали, что в коллизионных интересах нельзя ставить точку, как минимум это многоточие⁶⁸. И вот почему. Решение вопроса коллизионных интересов не является прямой линией. Интерес налогоплательщика – это модель, или как выразился В. В. Субочев, – «средство, имеющее под собой абсолютную адекватность сложившимся реалиям». При этом «инфраструктура социального регулирования, – отмечает ученый, – не всегда способна ее учитывать в полном объеме. Именно поэтому нет возможности изначально (выделено. – Я. С.) определить критерий целесообразности в удовлетворении одних законных интересов в ущерб другим»⁶⁹.

Еще немецкий ученый Александр Гумбольдт (1769–1859) отмечал: «Всякая истина проходит в человеческом уме три стадии: сначала – какая чушь!; затем – в этом что-то есть; наконец – кто же этого не знает!»⁷⁰

Реализация коллизионного законного интереса выстроена по схожей схеме. Сначала правовая идея налогоплательщика, попав в догматический плен, отвергается: это – полная ерунда,

несуразица в глазах правоприменителя. Идея не принимается, так как она вторгается в уже устоявшуюся систему представлений об обсуждаемом объекте правоотношения – предмете интереса и идет им вразрез, нарушает стабильность. Она кажется несовместимой с действующим мировоззрением и уже только поэтому ошибочна; до запроса налогоплательщика такой практики не было. Поэтому изначальное решение всегда отрицательное. Людям свойственно создавать себе некие каноны, стандарты, шаблоны, в рамках которых комфортно существовать. И если устоявшемуся правопорядку что-то новое создает угрозу, это новое отрицается. В этом процессе есть не столько правовая составляющая, сколько психологическая. В 1996 году Джеймс Уильям О’Тул (James William O’Tool) составил список более чем из 30 причин, по которым люди сопротивляются переменам⁷¹.

Действует сила инерции прежней системы как защитная реакция на разрушающие ее инновации. Джоэл Мокир (Joel Mokyr) наглядно продемонстрировал действие феномена «институциональной инерции» на примерах британской и французской экономик во время промышленной революции⁷². А американские ученые Пол Дэвид (Paul David) и Брайан Артур (Bryan Arthur) в 80-х годах прошлого столетия сформировали теорию зависимости от предыдущего развития (*path dependence* – зависимость от траектории предыдущего движения), согласно которой потенциал изменений ограничен сдерживающей инерцией системы, в которой производятся изменения.

А. В. Малько отмечает, что все прогрессивные идеи свободы, справедливости, равноправия появились в буржуазном праве из неформальной (теневой) сферы правовой жизни. Изначально они не содержались в рабовладельческом и феодальном официальном законодательстве и до поры до времени признавались ересью⁷³.

Людвиг фон Мизес (Ludwig Heinrich Edler von Mises), один из основателей философии либертарианства, отмечал: «В любой области человеческой деятельности новшество бросает вызов не только всем рутинерам, экспертам и практикам традиционных методов, а даже в большей степени тем, кто в прошлом сами были новаторами. С самого начала оно встречает прежде всего упорное сопротивление. В обществе, где существует экономическая свобода, эти препятствия можно преодолеть. <...> Суть свободы индивида заключается в возможности отклониться от традиционного образа мыслей и действий⁷⁴.

Нестандартный взгляд на существо правовых явлений, процессов, предметов и т. д. может послужить средством преодоления недостатков устоявшегося правового регулирования, построения новых правовых моделей (парадигм). Утрата инициативности, отсутствие альтернативного мышления с разумной долей критики не только не принесет какой-то пользы, но и может навредить, так как примирение с неправом, слепое следование навязанной несправедливой модели будет только увеличивать ее силу.

Для того чтобы осмыслить и принять что-то новое нужно время. Здесь нет ничего удивительного. История знает немало примеров, когда многие мудрые люди были не в состоянии оценить действительно новые и достойные идеи⁷⁵. Но были примеры и того, когда публичная власть осознанно не принимала прогрессивную идею из-за опасений утратить собственную власть и влияние, как, например, это было с британским изобретателем ткацкого станка Уильямом Ли в 1589 г.⁷⁶ Все нововведения сопряжены с отказом от старой модели. Согласно теории Йозефа Шумпетера, они несут в себе заряд *созидательного разрушения* (*creative destruction*)⁷⁷.

Надо признать, что право и консервативно, и в то же время, испытывая на себе различные факторы воздействия, эластично (*elasticity*), гибко (*flexibility*), т. е. способно адекватно реагировать на происходящие социально-экономические и политические изменения посредством приспособления к новым условиям.

Характеризуя динамичность права, Ю. А. Тихомиров справедливо отметил: «Право – не застывший формализованный свод правил. Оно изменяется и развивается по мере развития общества и государства. Меняется и отношение к нему»⁷⁸.

Спустя какое-то время отвергнутая идея начинает осмысляться, вскрывается ее глубинная природная суть, что способствует формированию новых смыслов и значений. Приходит ощущение, что запрос налогоплательщика не так уж и абсурден, как показался изначально; отыскиваются положительные стороны предложения, инициатива налогоплательщика обсуждается, находит все больше сторонников и поддержку, в том числе со стороны правоприменителя.

Как же происходит переход от отрицания к пониманию того, что «в этом что-то есть»?

Представители правового реализма, социологической школы права считают возможным отойти от схоластической юриспруденции, прошлых практик и толковать право эволютивно, т. е. с учетом динамизма современной насыщенной и разнообразной жизни, в поисках сбалансированного решения, приемлемого для максимального количества заинтересованных лиц. Право не может быть оторвано от реальности, вызовов современности и новых общественных запросов, жизненных интересов. Именно в этом смысле мы говорим о «живом праве», «живой конституции», что, по мнению профессора Дэвида А. Штрауса, является «атрибутом зрелого общества»⁷⁹. Следуя этой логике, право оправдано вывести за периметр статичных норм закона, не практиковать «юридическое буквоедство».

Рассматривая право как многогранное явление, которое живет и непрерывно развивается, Ю. А. Тихомиров выделяет правовые циклы этого развития: осознание правовой потребности, формирование правовой идеи, концепции, определение предмета правового регулирования, разработка и принятие закона или иного правового акта как нормативно-концентрированного выражения правообразующей идеи и воли, реализация права, контроль, анализ и оценка правовых результатов, корректировка действующих актов, изменение правовых взглядов, позиций и подходов, новые законы⁸⁰.

Мы видим, что старт нового правового цикла начинается с осознания социально-значимой правовой потребности, т. е. с зарождения интереса, который оформляется в правовую идею и концептуализируется. Сформулированная идея обнародуется, в том числе через академические издания. Неслучайно Ю. Хабермас, основоположник теории общественной коммуникации, полагал возможным формирование общественного мнения через активную дискуссионную деятельность, участниками которой являются те, кто пишут, и те, кто читают, а главной целью их общения становится интерпретация⁸¹.

Посредством экспликационного метода (лат. *explicatio* – объяснение, развертывание) происходит раскрытие (разъяснения или объяснения) сущности ранее неизвестной правовой идеи через внешние предметы (явления) с уже известными свойствами. Интуитивные представления (экспликанды) формализуются в строгий категориальный, логический вид (экспликансы).

Например, в 2016 г. Верховный Суд РФ идею вступления в дело заинтересованного лица на стадии обжалования судебного акта не поддержал⁸², переводя возможность подачи апелляционной жалобы лицом, не участвующем в деле об оспаривании нормативного акта, в коллизионный интерес. После этого события вышло несколько публикаций А. Р. Султанова, автора указанной идеи, в которых очень профессионально аргументируется притязание заинтересованного налогоплательщика⁸³. В основе правовой идеи (интереса) лежит допущение, что правоприменительная позиция суда первой инстанции будет иметь свое воздействие не только на лиц, непосредственно участвующих в деле, но и на всех остальных налогоплательщиков. И это действительно так.

С научными статьями уважаемого коллеги ознакомится юридическая общественность, произойдет вовлечение в правовой дискурс еще более широких масс. Эта позиция подверг-

нется профессиональному обсуждению, на нее будут ссылаться другие ученые в своих трудах, то есть произойдет *информирование* — доведение информации до массового налогоплательщика, правоприменителя, а в конечном итоге и до законодателя.

Информирование не означает простое констатирование проблемы, это, по сути, ответ на вопрос: «какие ценности и принципы права лежат в основании заявленного стремления налогоплательщика и почему оно подлежит удовлетворению (легализации)?» У правоприменителя или законодателя должна сложиться убежденность в ошибочности, необъективности первоначального решения и необходимости изменения сложившейся практики как несправедливой.

Каналами транслирования информации могут выступать круглые столы бизнес-сообщества и представителей власти, научно-практические конференции, различные неформальные обсуждения с целью изменения мировоззрения законодателя и (или) правоприменителя в спорном вопросе.

Возможно, одной из причин первоначального отрицательного решения являлся недостаток у судей информации, в том числе доктринального толка. Научное сообщество может также внести свою лепту в реализацию законного интереса через институт *amicus curiae* (лат. «друг суда»). Например, в Германии и во Франции авторитет доктрины, так называемого «профессорского права», настолько высок, что высшие суды в отдельных случаях с большим пиететом ссылаются на нее, в частности, на известную «формулу Радбруха»⁸⁴. В США судья может обратиться за содействием к широкому кругу внешних лиц (*outsiders*) – судебным распорядителям (*masters*), экспертным группам (*experts panels*), друзьям суда (*amici*), надзорному персоналу (*oversight personnel*), совещательным комитетам (*advisory committees*)⁸⁵.

Идея данного института состоит в представлении не участвующим в разбирательстве лицом своего компетентного мнения в виде научного заключения по спорному вопросу, которое способствует принятию судом сбалансированного решения. Решением Конституционного Суда РФ от 10 октября 2017 года были внесены изменения в Регламент Конституционного Суда РФ: принят дополнительный параграф 34.1, предоставляющий право независимым научным организациям и гражданам, осуществляющим научную деятельность в сфере права подавать «инициативные научные заключения» по делу, рассматриваемому Конституционным Судом РФ. Однако уже 28 января 2021 года это параграф из Регламента был исключен, поскольку, как прокомментировали в пресс-службе Конституционного Суда РФ, «этот инструмент создает излишние возможности для лоббизма»⁸⁶.

С информированием происходит развитие профессиональных компетенций. «Никому не запрещено быть завтра умнее, чем сегодня», – справедливо отмечал А. Ларин⁸⁷.

В какой-то момент произойдет своеобразное насыщение проблемы, актуализация достигнет своего апогея, и тот же самый вопрос выйдет вновь на проверку к правоприменителю или законодателю. Таким образом, если интерес налогоплательщика действительно законный, то он с необходимостью найдет свое отражение в действиях законодателя или (и) правоприменителя, то есть произойдет отказ от стереотипов, присущих прежнему правопониманию, и принятие новой идеи.

Само по себе существование коллизионных интересов – нормальное правовое явление и, более того, способствующее развитию налоговых отношений. Всякое развитие, в том числе и правового регулирования налоговых отношений в сфере реализации законных интересов, предполагает использование средств, находящихся в диалектическом противоречии с чем-то устоявшимся, соответствующим действующему порядку, текущим нормам права. В. В. Субочев лапидарно обозначил это «что-то» емким словом «адекватность». «Сама по себе адекватность, – отмечает В. В. Субочев, – не явится толчком к развитию и целенаправленному движению. Она лишь степень приемлемости выбираемого пути»⁸⁸. Иными словами, без противоречий и коллизионных интересов правовое развитие будет затруднено или даже невозможно.

Новое право возводится в ранг закона силой старых противоречий. Посредством реализации коллизионных интересов достигается другой формат правового взаимодействия, который был недоступен ранее в рамках общепризнанной модели поведения.

Реализация коллизионного интереса выглядит многоступенчатым нелинейным процессом, последовательно проходящим через несколько этапов: сгенерированная идея (стремление налогоплательщика) идет от отрицания через усвоение к принятию по спиралевидной траектории. Реализации коллизионных интересов соответствует известная сентенция: «будьте реалистами – требуйте невозможного», смысл которой сводится к тому, что изначально поставленная цель, считаемая ранее нереальной, в действительности достигается при определенном усердии.

Не менее значимым средством реализации законного интереса налогоплательщика является его *лоббирование*. В. В. Трофимов в качестве одной из причин игнорирования законодателем социальных интересов называет «слабый и неотчетливый сигнал от общества на осуществление тех или иных правотворческих действий»⁸⁹.

Выступая в мае 2005 г. на конференции, посвященной защите публичных и частных интересов в российском законодательстве, в своем вступительном слове Ю. А. Тихомиров отметил, что «проблема интересов – это проблема движущей силы правовой сферы»⁹⁰.

Лоббизм, будучи явлением правовым, представляет собой инструмент отстаивания законных интересов на политическом уровне⁹¹. В общественном сознании «лоббизм», «лоббистская деятельность» несут отрицательную коннотацию, но в действительности лоббирование интереса – это цивилизованный, нормальный процесс продвижения и защиты интересов, присущий любому обществу⁹². Это форма обратной связи от общества. И поскольку нормы права устанавливаются органами власти, вполне естественно и логично донести заинтересованными лицами (объединением налогоплательщиков) свою консолидированную позицию по отдельным налоговым вопросам до этой власти, воздействовать на нее через рабочие группы, совещательные, консультативные органы и т. п. У лоббизма есть конституционное основание: для защиты своих интересов каждый имеет право на объединение (ст. 30); граждане имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления (ст. 33); права и свободы человека определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной власти (ст. 18). Лоббирование призвано отразить инициативы налогоплательщиков в нормативном решении, активировать правообразование и тем самым ускорить процесс воплощения в жизнь интересов в относительно близком будущем.

«Какая польза от уверенности в несомненном осуществлении права, если оно происходит таким тяжеловесным и медленным способом, что лицо, отыскивающее свое право, добывается его, когда уже лежит в гробу?» – иронически задавался вопросом Иеринг⁹³.

Подводя итог, сделаем следующие выводы.

Реализация законного интереса налогоплательщика – сложный социально-юридический и не всегда линейный процесс, с неочевидным алгоритмом и правовыми средствами достижения желаемого результата. Этот процесс предполагает стадийность (этапы); а в качестве средств в широком смысле может выступать все, что способствует удовлетворению законного интереса (нормативные, интерпретационные, доктринальные, казуальные, конклюдентные, коммуникативные и прочие средства). Совокупность средств можно разделить на следующие группы: инструментально-правовые (заявления, обращения, ходатайства, жалобы и т. п.), юридико-социологические (обращение к общечеловеческим принципам, естественно-правовым нормам), юридико-психологические средства (убеждение, аргументация).

От абстрактной возможности через осознание и артикуляцию фактический интерес активизируется (находит внешнее выражение), с помощью органа публичной власти приобретает

законное качество (легитимируется), переходя из имплицитного, потенциального состояния в эксплицитное, налично-действительное.

Разнообразие законных интересов не позволяет выявить универсальный (единый) способ реализации: в каждом конкретном случае *ad hoc* реализация обуславливается рядом факторов, зависит от фактических обстоятельств. Она может осуществляться как в непосредственной, так и в опосредованной (производная реализация) формах. Основополагающим и определяющим условием реализации является законность (правомерность) интереса. Приобретение «законности» сопряжено с юридическим обоснованием при помощи различных приемов аргументации: телеологического (цель закона), интенции (воля, намерение) законодателя, сравнительно-правового, семантического (буква нормы права), институционального, исторического (эволюция правового явления, нормы), концепций и доктрин, здравого смысла, научных данных, статистики и других. Чем ближе законный интерес к субъективному праву, конституционным ценностям, тем значимее его вес и, как следствие, выше вероятность реализации и дальнейшей институционализации.

Чаще всего собственных активных действий налогоплательщика недостаточно для удовлетворения законного интереса, поэтому в основном реализация законного интереса происходит через правопритязание и содействие налогового органа. Это содействие является внешним выражением сложно-структурированной обязанности налогового органа с открытым содержанием, необходимым коррелятом законного интереса в силу холистической природы полномочий налогового органа.

Реализация коллизионного интереса представляет собой амбивалентный, многоступенчатый процесс с зигзагообразной траекторией от сгенерированной идеи (стремления налогоплательщика) через отрицание с последующим усвоением и принятием.

Концептуальная идея реализации коллизионных интересов основывается на том допущении, что право подвижно и изменчиво также, как не статичны и оценки о нем. Динамичность регулятивной системы позволяет рассчитывать на смену нормативной среды, отторгающей притязание, на изменение правовых взглядов и подходов в решении того или иного коллизионного вопроса, не получившего первичного разрешения. В основе реализации коллизионного интереса лежит отход от схоластической юриспруденции с применением юридико-социологических (психологических) средств, коммуникативных средств, информирования, концептуализации.

Также как вода не течет под лежащий камень, так и реализация законного интереса предполагает инициативу и определенные усилия. Специальным средством реализации законного интереса налогоплательщика является его лоббирование на политическом уровне, т. е. донесение консолидированной позиции налогоплательщика до органа публичной власти, принимающего решение.

1.2. Пределы осуществления законных интересов

В концепции законных интересов основная идея состоит в незапрещенности действий налогоплательщика: разрешено все, что прямо не запрещено законом. Данный императив свободы, обеспечивающий инициативу и предприимчивость, впервые получивший закрепление во Французской Декларации прав человека и гражданина 1789 г.⁹⁴, находит свое проявление в конституционных нормах: «В Российской Федерации гарантируется свобода экономической деятельности» (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ); «Каждый имеет право на *свободное* использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной *не запрещенной законом* экономической деятельности» (ст. 34 Конституции РФ); «Каждый вправе защищать свои права и свободы *всеми* способами, *не запрещенными законом*» (ст. 45 Конституции РФ).

Сфера правовой незапрещенности достаточно широка. Именно она продуцирует рост потенциальных притязаний, увязанных с неограниченным перечнем интересов налогоплательщика. Это все допускаемые законом правореализационные модели.

Однако, как показывает практика, реализация интересов налогоплательщиков не происходит в вакууме и испытывает внешнее воздействие: интересы налогоплательщика неизбежно соприкасаются и даже упираются в экзистенцию противопоставленных им интересов. Эти оппонирующие интересы в основном позиционируются как общественно значимые или публичные интересы, реже – фискально-бюджетные, на страже которых стоит государство или муниципальное образование. Публичные интересы, в свою очередь, испытывают на себе воздействие интересов частных.

Соответственно, перед наукой и практикой стоит вопрос о мере или границах реализации налогоплательщиком своих правомерных намерений как лицом управомоченным; есть ли какие-то ограничители, определяющие рамки допускаемой законом незапрещенности; как интересы налогоплательщика соотносятся с публичными интересами и что входит в формулу «разрешено все»? Иначе говоря, необходимо определить пределы законных интересов налогоплательщика (англ. *limits of legitimate interest*), исследовать правовую природу и параметры ограничений, с учетом того, что «законные интересы» сами выступают в качестве ограничительного критерия в отношении прав (п. 3 ст. 55 Конституции РФ).

С одной стороны, исследование пределов законных интересов направлено на определение области правового пространства, в которой налогоплательщик способен свободно реализовывать свои стремления, инициативы. Это вопрос о границах приемлемого поведения налогоплательщика, осуществляющего незапрещенную ему законом юридическую возможность. Не решив этот вопрос, действительно, будет сложно разграничить понятия «избежание уплаты налогов» (*tax avoidance*) и «уклонение от уплаты налогов» (*tax evasion*)⁹⁵.

С другой стороны, необходимо определить допустимую меру потенциальных ограничений, призванных обеспечить противостоящие интересы в налоговой сфере, дать оценку последствиям подобного воздействия. Например, законному интересу налогоплательщика в снижении кадастровой стоимости принадлежащих ему объектов недвижимости, как следствие, влекущему уменьшению налоговых доходов в местный бюджет, может противостоять фискально-бюджетный интерес публичного образования, предполагающий возможность органов местного самоуправления самостоятельно оспаривать соответствующее решение, который, в свою очередь, потенциально будет ограничивать реализацию законного интереса налогоплательщика⁹⁶.

Таким образом, пределы законных интересов охватывают два типа ситуации: 1) когда налогоплательщик уже обладает неким благом и старается его сохранить, что подразумевает оценку внешнего вмешательства в сферу его интереса; 2) когда налогоплательщик только стре-

мится приобрести новое благо, что предполагает оценку правопрепятствующих факторов с другой стороны.

Семантически категория «предел» соотносится с такими понятиями, как граница, рамки чего-либо дозволенного, оптимальная мера, крайняя степень⁹⁷. С точки зрения философского познания, функциональное назначение пределов в социальной деятельности состоит в поддержании равновесия; нарушение пределов ведет к риску дисбаланса, нарушению целостности субстанции⁹⁸.

Законные интересы имеют свои временные или давностные пределы (определяются сроками), территориальные пределы реализации (определяются границами публично-правового образования). Следует выделить пределы, связанные с ограниченностью правовых средств и способов реализации, прочие инструментальные пределы (пределы осуществления законного интереса). Несомненно, можно говорить и о пределах, определяющих приемлемость притязания налогоплательщика (пределы содержания законного интереса), т. е. интерес ограничивается границами права, притязание должно быть правомерным, сохранять качество законного. Пределы содержания отвечают на вопрос: «На что (какие блага) налогоплательщик может претендовать?»; пределы осуществления – «Как он может достичь желаемого результата?» Так, уменьшение размера налогового платежа само по себе не является запрещенным интересом, но к желаемому результату можно прийти разными способами: от законного использования налоговых вычетов, льгот и т. п. до уклонения от уплаты налога. Здесь пределы содержания и осуществления находятся в неразрывном единстве. Выход за пределы создает юридическую невозможность реализации интереса (правоосуществления).

Однако главным остается вопрос: могут ли пределы законных интересов определяться какими-либо принципами?

Из теории права известно, что объем прав одного лица ограничивается правами, интересами других лиц, а также интересами общества и государства. Это «золотое правило» получило закрепление в п. 2 ст. 1 ГК РФ, ч. 3 ст. 17 Конституции РФ, в Библии⁹⁹, в различных культурах и религиях, в философских трудах¹⁰⁰. Опираясь на данный посыл, О. Н. Бармина посчитала меру законного интереса очевидной: «их реализация <...> не должна приводить к нарушению прав и интересов других лиц»¹⁰¹. Действительно, концепция «нарушения интересов других лиц» четко выражена в частноправовых отраслях, где субъекты отношений, наделенные правами и обязанностями, юридически равны. Но было бы ошибочно универсализировать данную концепцию, а общие представления о посягательстве на *интересы другого* (лица) механически перекладывать на налоговую сферу в том же самом или близком к нему смысле.

Во-первых, пределы законных интересов налогоплательщиков имеют особенность, по сравнению с пределами осуществления гражданских субъективных прав (ст. 10 ГК РФ). Когда речь идет о пределах субъективных прав, имеется в виду заведомо недобросовестное осуществление прав (злоупотребление правом), действия в обход закона с противоправной целью, осуществление прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу или приобрести несправедливые преимущества и т. д.

В отношении законных интересов такое видение пределов не подходит, поскольку *законность* интереса несовместима с противоправностью и злоупотреблением в любых проявлениях. Если же фактический интерес налогоплательщика явно сопрягается с социально неприемлемыми способами, целью или средствами осуществления, то такой интерес не может считаться законным по своему содержанию, и, соответственно, в отношении него не могут устанавливаться какие-либо пределы, так как отсутствует сама правовая возможность¹⁰². Способ, цель, средства и т. п. являются внешними характеристиками фактического интереса и неотделимы от его содержания.

Во-вторых, рассуждения о мере законного интереса в публичных (налоговых) отношениях наталкиваются на вопрос: что значит *нарушение других интересов*? Если налогоплательщик нарушает закон, то, безусловно, он нарушает интересы третьих лиц, но в таком случае и интерес налогоплательщика не может именоваться законным. Выражение «законный интерес нарушает публичный интерес» находится в семантически противоречивой формулировке: либо интерес незаконный, либо он не нарушает.

Законный интерес налогоплательщика может существенно затрагивать публичный интерес, вторгаться в его сферу и выступать своеобразным противовесом. Французский конституционалист, профессор А. Эсмен более чем сто лет назад отмечал одну общую черту всех индивидуальных прав: «они ограничивают права государства»¹⁰³.

Но такое соприкосновение интересов не означает автоматически, что публичный интерес нарушается, а фактический индивидуальный интерес незаконный. Дело в том, что частный интерес налогоплательщика изначально противопоставлен публичному (общественному), не всегда гармонизирован с ним. Причем налогоплательщик осуществляет свою деятельность целенаправленно. «Некие внутренние защитные механизмы, – отмечает А. В. Демин, – заставляют человека сопротивляться посягательству на его собственность со стороны кого бы то ни было, включая государство», поскольку «стремление к <...> защите своей собственности укоренено в каждом человеке на уровне подсознания», так как «чувство собственности является древнейшим человеческим инстинктом, причем инстинктом врожденным, а не приобретаемым в процессе социальной адаптации»¹⁰⁴.

Государство, являясь выразителем публичного интереса, стремится максимально обеспечить доходную часть бюджета за счет имущества налогоплательщика, а налогоплательщик стремится к минимальному отчуждению своего имущества. Эти два социальных интереса находятся в тесном единстве и взаимопроникновении друг в друга. С. А. Белоусов, отмечая диалектическую взаимосвязь частного и публичного интересов, справедливо указывает, что они «не могут в определенных аспектах не противоречить друг другу», поскольку «в правах заключены <...> частные интересы, а обязанности отражают в основном интересы общественные»¹⁰⁵.

Наличием факта существования лишь одного публичного интереса едва ли возможно обосновать лимитирование законного притязания налогоплательщика; ровно как и обнаружение одного частного интереса налогоплательщика не во всех случаях обеспечивает его полную реализацию. Европейский Суд по правам человека сформировал позицию, согласно которой одной лишь принадлежности к публичным структурам недостаточно для оправдания применения государственных привилегий при всех обстоятельствах¹⁰⁶. Этот подход в дальнейшем был имплементирован Конституционным Судом РФ¹⁰⁷. Во всяком случае, коллизии, возникающие между равноценными по своему конституционному значению интересами, не могут преодолеваться путем предоставления защиты одним в нарушение других. В таких ситуациях интересы участников правоотношений должны получать соразмерную (пропорциональную) защиту на основе баланса конституционных ценностей.

И частный, и публичный интересы являются социальными ценностями в правовом государстве. Однако, как отмечал Д. Дидро, «общее благо люди видят только издали, между тем как частный интерес неизменно стоит перед их глазами»¹⁰⁸. Р. Дворкин, в свою очередь, указывал, что «общее благо не может служить весомым основанием для ущемления прав, даже если благо, о котором идет речь, – это возросшее уважение к закону»¹⁰⁹.

Таким образом, пределы законных интересов налогоплательщиков, наделенных свойствами контрарности (противоположности) и контррадикторности (противоречия) по отношению к публичным интересам, не могут эксплицироваться через экзистенцию последних.

Регулятивное воздействие очерчивает *внешние пределы* законных интересов налогоплательщиков. Граница стремлений налогоплательщика, его допустимое поведение по общему правилу обуславливаются нормами права.

Статья 54.1 НК РФ определяет телеологические пределы минимизации налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога: налоговая выгода не может рассматриваться в качестве главной (основной), самостоятельной деловой цели. Данное нормативное положение не отличается новизной содержания: аналогичная мысль была высказана Пленумом ВАС РФ еще в 2006 г.¹¹⁰

Однако не стоит забывать, что только федеральным законом (а не иным правовым актом) могут быть ограничены субъективные права (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ)¹¹¹. И в этом отношении интересны рассуждения судьи Конституционного Суда РФ К. В. Арановского, высказанные в особом мнении по делу ООО «Мастер-Инструмент». В частности, К. В. Арановский акцентировал внимание, что и налоговое обязательство, и правовые ограничения, и налоговая ответственность, и состав правонарушения имеют исключительно *законную форму*. Эта форма представляется безальтернативной – «единственно возможной», а следовательно, «необоснованной может быть лишь выгода, которая получена (только. – *добавлено Я. С.*) в нарушение закона. Не бывает необоснованных налоговых выгод иначе как в составе правонарушения, которое должно быть формально предусмотрено законом. <...> правоприменительная практика, прежде чем состоятся законодательные решения, не может вводить от себя новые ограничения прав, новые составы правонарушений и санкции за их совершение»¹¹².

Следует признать, что и действующая норма права не всегда предоставляет субъектам правоотношения четкие ориентиры, поскольку в самом Налоговом кодексе РФ пределы законных интересов не формализованы, как и сами законные интересы в большинстве случаев; также не установлены и общие пределы, по примеру ст. 10 ГК РФ. Хотя бы в общей форме законодателю следовало описать неприемлемые формы налогового поведения, чтобы налогоплательщик без опасений мог правомерно использовать различного рода возможности. Отсутствие такого описания будет означать невозможность легитимного предъявления претензий налогоплательщику по имплицитным (неявным, скрытым) основаниям.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «Литрес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на Литрес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.