

О соотношении законного интереса и субъективного права налогоплательщика: структурные особенности



С.А. Ядрихинский

Доцент, кафедра административного и финансового права Северо-Западного института (филиала МГЮА), кандидат юридических наук. Адрес: 160001, Российская Федерация, Вологда, ул. Марии Ульяновой, 18. E-mail: Syadr@yandex.ru



Аннотация

Предметом исследования являются понятия «законный интерес» и «субъективные права» налогоплательщика. Использование в законодательстве о налогах и сборах этих понятий позволяет предположить отсутствие тождества между ними. Однако следует признать и то, что их отличие не очевидно, что вызывает различного рода научные дискуссии и споры. В результате непонимания существа этих двух дозволений как налогоплательщика, так и правоприменитель не могут в полной мере использовать их потенциал. Автор с использованием сравнительно-правового и других методов, выработанных правовой наукой, поставил цель выявить отличительные особенности законных интересов в сопоставлении с субъективными правами налогоплательщика. Предпринимается попытка опровергнуть традиционные представления о законных интересах как «усеченных правах», гарантированных «в определенной степени». Делается вывод, что законные интересы и субъективные права налогоплательщика в одинаковой степени защищены и обеспечены. Отличие между ними состоит не в наборе правомочий, а в приводном механизме реализации. Притязания налогоплательщиков, выраженные в субъективных правах, наделены эксплицитным признаком. Они понятны обязанной стороне и носят законный характер уже в силу того, что содержатся в законе. Этот характер безусловен и неоспорим. Законный интерес ввиду широкой вариативности и стохастичности, как правило, не имеет нормативного выражения и поэтому нуждается в оценке его законности. Корреспондирующая законному интересу обязанность в должных действиях имплицитна. Она не формализована под каждый случай *ad hoc*, что делает ее нетипичной, а потому затруднительной к восприятию; но главное — она предполагается, а не исключается, также как и не исключается само обязанное лицо. Научный взгляд, исключающий правомочие требования у носителя законного интереса и корреспондирующую этому требованию обязанность противоположной стороны налогового отношения, таит в себе опасность превращения законных интересов налогоплательщика в фантом, так как по сути дает оппонентам неограниченные возможности нарушать эти интересы и чинить препятствия в их реализации.



Ключевые слова

законный интерес; субъективное право; налогоплательщик; налоговый орган; дозволение; притязание; правомочие; юридическая обеспеченность; юридическая обязанность.

Для цитирования: Ядрихинский С.А. О соотношении законного интереса и субъективного права налогоплательщика: структурные особенности // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2020. № 1. С. 169–187.

УДК: 349

DOI: 10.17323/2072-8166.2020.1.169.187

Введение

С принятием Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ¹ (далее — НК РФ; НК) вводится ранее не использованное законодателем понятие «законные интересы налогоплательщика». При этом по смыслу ст. 22 НК РФ оно обособлено от понятия субъективного права. Если субъективным правам посвящена отдельная статья НК, и в целом им уделяется достаточно внимания учеными и практикующими юристами (о них написано в учебниках финансового и налогового права, проводятся научные конференции и круглые столы), то понятие законных интересов либо совсем не раскрывается, либо находится в тени субъективных прав налогоплательщиков и понимается в большей степени интуитивно. Не дают ориентиров в уяснении данного термина и высшие судебные органы Российской Федерации — Конституционный Суд, Верховный Суд.

Как правило, в нормативных и правоприменительных актах понятие «законные интересы» употребляется в связке с «правами налогоплательщика» через союз «и», что также не проясняет их сути. При этом в судебных актах выражение «права и законные интересы налогоплательщика» стало настолько обыденным, насколько и неосмысленным. Мы видим использование этого оборота даже когда предметом спора являются только субъективные права и законных интересов он не касается. Складывается впечатление, что правоприменитель добавляет «законные интересы» к «правам» для лексической красоты.

Произвольное применение понятия «законные интересы» послужило причиной для заявления ряда ученых о нецелесообразности определения понятие «законный интерес» [Павлова М.С., 2011: 45–48], и даже об их фиктивности, «вымышленном месте в правовой системе» [Черданцев А.Ф., Гунин Д.И., 2013: 12], «внутренней ущербности» тех законов, в текстах которых присутствует термин «законные интересы» [Соловей Ю.П., 2019: 89], с чем невозможно согласиться.

Данное обстоятельство ставит перед финансово-правовой наукой задачу выявить действительный смысл этой важнейшей для налогового права правовой категории и определить правомочия владельца законного интереса.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 31.

Поскольку законный интерес так же, как и субъективное право, находится в сфере дозволений, то для решения поставленной задачи целесообразно как с теоретической, так и с практической точек зрения провести сравнительно-правовой анализ этих двух категорий.

1. Представления о структуре законных интересах и субъективных правах в теории права

Традиционно отраслевые науки опираются на достижения общей теории права. Не является исключением из этого правила и налоговое право. Вместе с тем теория права не выработала единого мнения по поводу субъективных правомочий законного интереса. Существуют различные научные взгляды: от полного их отрицания до совпадения с правомочиями субъективных прав.

Категоричной выглядит позиция В.В. Груздева. Он считает логически неверным включение в содержание законного интереса каких-либо правомочий, так как «они по определению выступают элементами субъективного права» [Груздев В.В., 2011: 97]. Пожалуй, более жестким может быть только утверждение А.Ф. Черданцева и Д.И. Гунина о невозможности существования законных интересов обособленно от субъективных прав. По мнению ученых, законные интересы — это фикция [Черданцев А.Ф., Гунин Д.И., 2013: 12]. Правда, этот выпад был подвергнут обоснованной критике [Малько А.В., Субочев В.В., 2014: 84 — 98].

Действительно, зачем тогда бы законодатель вплетал в нормативную ткань этот термин? Обходились бы одними субъективными правами. Однако законные интересы появились в научном и практическом обороте не случайно и не искусственно. Они наполнены вполне реальным содержанием. Перечень дозволений в налоговой сфере намного шире указанных в ст. 21 НК РФ субъективных прав. В настоящий момент НК выделяет 16 базовых прав. Но если обратиться к его предшественнику — Закону от 27.12.1991 № 2118-1» Об основах налоговой системы в Российской Федерации», то увидим, что изначально их было всего четыре. Многие сегодняшние права налогоплательщика еще совсем недавно не имели такого статуса и прошли тернистый путь от правомерного притязания (законного интереса) до законодательного признания. Сфера налоговой незапрещенности широка. И чем чаще правоприменитель будет применять к налогоплательщику формулу «разрешено все, что прямо не запрещено законом», тем вероятнее законодатель позитивирует правомерные стремления налогоплательщика.

Подход, отрицающий самостоятельность законных интересов, выглядит упрощенным. Можно согласиться в том, что понятие «законный интерес» не

стоит рассматривать как правовое явление, в полной мере изученное. Тем не менее, законные интересы обладают большим, но во многом не раскрытым регулятивным и правозащитным потенциалом.

Еще профессор Г.Ф. Шершеневич разграничил эти два дозволения, привел примеры проявления законных интересов как самобытного феномена за рамками субъективных прав [Шершеневич Г.Ф., 1910: 603–604, 607–608, 633]. С тех пор в различных отраслях законодательства (кроме финансового) этот термин применялся. Даже в действующей Конституции Российской Федерации понятие «законные интересы» упоминается дважды (ч. 2 ст. 36, ч. 3 ст. 55), что свидетельствует об их значимости.

Другая группа ученых [Витрук Н.В., 1981: 108–109]; [Ромовская З.В., 1983: 77] считает возможным, что носитель законного интереса может действовать определенным образом, требовать определенного поведения от обязанных лиц, органов и учреждений, обращаться за защитой к компетентным государственным и общественным организациям.

Оппоненты (А.В. Малько, В.В. Субочев, Ф.О. Богатырев и др.) считают такую позицию «не вполне обоснованной», полагая, что законный интерес в такой трактовке полностью «сливается» с субъективным правом. Ф.О. Богатырев, в частности, отмечает, что «субъекту интереса не предоставляется мера возможного поведения (которая позволяет требовать должного поведения от обязанных лиц), а лишь возможность защищать нарушенный интерес в рамках охранительного правоотношения» [Богатырев Ф.О., 2002: 39]. В.В. Субочев, рассматривая принципиальные различия между субъективными правами и законными интересами, указывает, что это «абсолютно разные правовые возможности: первые прямо предусматриваются законодателем, реализация вторых всего лишь допускается», и «то, что данная возможность («законный интерес». — С.Я.) гарантируется лишь в определенной степени» [Субочев В.В., 2008: 83].

С позиции общей теории права структура субъективного права включает в себя четыре возможности (правомочия)²: 1) возможность определенного поведения самого управомоченного, т.е. право на собственные действия (право поведения); 2) возможность требовать соответствующего поведения от обязанного лица, т.е. право на чужие действия (право притязания); 3) возможность прибегнуть в необходимых случаях к мерам государственного принуждения (право защиты); 4) возможность пользоваться на основе данного права определенным социальным благом (право пользования) [Матузов Н.И., 1972: 115].

² Существуют и другие точки зрения на структуру субъективного права, см., напр.: [Мотовиловкер Е. Я., 1990: 38].

В отличие от четырех компонентной структуры субъективного права, А.В. Малько и В.В. Субочев выделяют двухэлементную структуру законного интереса, а именно: 1) пользоваться определенным социальным благом; 2) обращаться в некоторых случаях к судебной защите [Малько А.В., Субочев В.В. 2004: 67, 86, 95–98, 154, 163]. Два дополнительных элемента, характерных для субъективного права (во-первых, юридическая возможность действовать, вести себя определенным образом и, во-вторых, требовать соответствующего поведения от других лиц), по мнению ученых, отсутствуют в содержании законных интересов.

А.В. Малько и В.В. Субочев считают, что носитель законного интереса вправе лишь просить, а не требовать. «Требовать соответствующего поведения от других лиц обладатель законного интереса (в отличие от обладателя субъективного права) действительно не может» ... «говорить же о корреспондирующих законным интересам обязанностях других лиц было бы неверно» [Субочев В.В., 2008: 121, 104]. Таким образом, В.В. Субочев, исключая признак «правомочия требовать» или «обязанную сторону» из содержания понятия законные интересы, придает ему атрибутивный характер со знаком минус.

Квалифицирующим признаком концептуального разграничения «законного интереса» и «субъективного права», по мнению уважаемых ученых, является юридическая обязанность участника правоотношений. Это позволило А.В. Малько и В.В. Субочеву назвать законный интерес «усеченным правом» или «усеченной правовой возможностью» [Малько А.В., Субочев В.В., 2004: 96].

Данная позиция не нова. На это указывали еще дореволюционные ученые. Так, еще Н.М. Коркунов обращал внимание на то, что «обусловленностью соответствующей обязанностью правомочие, прежде всего, отличается от простой дозволенности. Конечно, все, на что лицо имеет право, дозволено; но не на все дозволенное оно имеет право, а лишь на то, возможность чего обеспечена установлением соответствующей обязанности» [Коркунов Н.М., 1909: 152]. Здесь мы видим, что ученый описывает юридическую конструкцию, по своим существенным признакам близкую к законным интересам. Простая юридическая дозволенность без корреспондирующей ей обязанности очень напоминает «законный интерес» в интерпретации А.В. Малько и В.В. Субочева.

Хрестоматийный пример данного свойства приводил Г.Ф. Шершеневич. Он писал, что «...наличность интереса еще не создает права. Жена, требующая от мужа содержания, весьма заинтересована в том, чтобы муж ее исправно получал причитающееся ему от фабриканта жалованье, но сама она ничего от фабриканта требовать не может» [Шершеневич Г.Ф., 1912: 607].

Позиция А.В. Малько и В.В. Субочева сейчас доминирует, она находит поддержку у большинства отечественных ученых. Однако это вовсе не означает, что господствующая точка зрения является абсолютно правильной.

2. Предпосылки изменения классической концепции

В описанной выше казалось бы безупречной с формальной точки зрения позиции есть слабые места, делающие ее уязвимой. Это заставляет сомневаться в ее обоснованности хотя бы в части налоговых отношений.

По смыслу абз. 1 п. 1 ст. 22 НК РФ законодатель предусмотрел одинаковый охранительный режим как для субъективных прав, так и для законных интересов налогоплательщиков, что не позволяет дифференцировать обеспечительный механизм. Из содержания вышеуказанной статьи вовсе не следует, что законный интерес гарантируется лишь «в определенной степени», а налогоплательщик-носитель законного интереса может обращаться только «в некоторых случаях к защите этого интереса» [Малько А.В., Субочев В.В. 2004: 73]. Речь идет о полноценных гарантиях всех случаев обращения к такой защите.

Поскольку интересы налогоплательщика, возведенные в ранг законных, гарантируются государством в полной мере, то, значит, они обеспечены соответствующими обязанностями должностных лиц. Поэтому лексический оборот «в определенной степени гарантированные»³ применительно к законным интересам налогоплательщика представляется достаточно спорным. «Определенная степень» делает гарантирование неконкретным, декларативным; гарантии превращаются в «недогарантии», «полумеры». Абстрактное гарантирование трудно назвать действенным и полезным для налогоплательщика. Такой подход малопродуктивен в практическом плане. Он затрудняет объяснение механизма защиты законного интереса и дает чиновникам простор для злоупотреблений, поскольку «определенная степень» гарантирования остается неопределенной. У налогоплательщика остается без ответа вопрос: «При помощи каких обеспечительных правовых средств его интерес будет удовлетворен?» Неполющенность «гарантий в определенной степени» не образует понуждения или иных стимулов к должному поведению у противоположной стороны налогового правоотношения.

Восприятие устоявшейся позиции позволяет прийти к неверному выводу, что законные притязания налогоплательщика исполнять не обязательно. Ведь если есть определенная степень гарантирования на одной стороне, то

³ Сначала А.В. Малько, затем В.В. Субочев, а потом и последующие исследователи законных интересов неустанно, как священную мантру, применяют этот лексический оборот.

по другую сторону найдется степень негарантирования, на которую всегда можно сослаться. В результате получаем, что законному интересу отводится роль ни к чему не обязывающей просьбы вместо требования. Все это дало нам основания поставить под сомнение традиционный взгляд на гарантии и роль юридической обязанности в обеспечении законных интересов налогоплательщиков и предложить новую научную парадигму.

Следование сложившейся концепции порождает неопределенность в судебной защите налогоплательщиков. Отечественные ученые говорят не обо всех случаях судебной защиты, а лишь о некоторых и «степенной» гарантированности законных интересов. Такая избирательность вызывает обоснованное сомнение. Она дезориентирует как налогоплательщика, так и правоприменителя (суды, налоговые органы). Остается непонятным критерий избирательности защиты законных интересов: в каких «некоторых» случаях лицо может обращаться за судебной защитой, а в каких не может?

Семантика термина «гарантия» (от фр. *garantie* — обеспечивать, ручаться) состоит в достижении желаемого результата; гарантировать — значит обеспечить осуществление чего-либо реально (фактически). Гарантии призваны добавлять уверенности налогоплательщику в реализации его законного интереса.

Интересы, противоречащие закону, не подлежат юридической защите. Так, в сферу правовой защиты не попадает стремление извлечь необоснованную налоговую выгоду⁴.

По нашему мнению, налогоплательщик вправе обращаться за судебной защитой своих, как он считает, законных интересов во всех (а не в некоторых) случаях без ограничений. По крайней мере, такой вывод следует из закона (п. 3 ч. 1 ст. 193, п. 3 ч. 1 ст. 199 Административно-процессуального кодекса Российской Федерации). Право на обращение в суд за защитой законных интересов обусловлено только *мнением заявителя*.

Не дают ответа ученые и на вопрос: «Что же противостоит (если не обязанность других лиц) законному интересу?» Тем более если учесть, что он находится в сфере дозволенного. И на чем основывается тогда возможность обращения к судебной защите, если на противоположной стороне, по мнению ученых, нет обязанной стороны? Не лишается ли в таком случае законный интерес качества защитоспособности?

Известно, что сила действия равна по модулю силе противодействия и противоположна ей по направлению. Они уравнивают друг друга. Как субъективное право и субъективная обязанность выступают взаимными

⁴ См. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

уравновешивающими силами в правоотношении, так и законный интерес налогоплательщика должен иметь уравновешивающую силу. Поэтому необходимо конкретизировать исследуемую конструкцию в части природы той силы, которая уравновешивает в данном случае законный интерес налогоплательщика.

В доктрине отмечено, что отличительная черта субъективного права — референтность (от лат. *re ferens* — сообщающий) — состоит в том, что субъективному праву всегда противостоит юридическая обязанность, а в совокупности право и обязанность образуют правоотношение. Известный цивилист В.А. Белов сравнивает субъективное право и юридическую обязанность с двумя сторонами одной медали, причем первая, по выражению ученого, сконструирована (определена) так, что не может быть мыслима без второй. Отчеканив медаль хотя бы с одной стороны, мы неизбежно создаем и сторону оборотную, хотя бы она и оставалась свободной от чеканки [Белов В.А., 2007: 50].

Действительно, в соответствии со ст. 22 НК субъективные права налогоплательщиков обеспечиваются корреспондирующими им обязанностями налоговых органов и их должностных лиц. Основной перечень прав налогоплательщиков законодатель закрепил в ст. 21 НК; обязанности налоговых органов установлены в его ст. 32, а их должностных лиц — в ст. 33. Так, праву налогоплательщика бесплатно получать налоговозначимую информацию (пп. 1 п. 1 ст. 21) корреспондирует обязанность должностных лиц налогового органа бесплатно информировать налогоплательщиков (пп. 4 п. 1 ст. 32); праву получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов (пп. 9 п. 1 ст. 21) соответствует обязанность должностных лиц налогового органа направлять налогоплательщику указанные документы (пп. 9 п. 1 ст. 32) и т.д. Более того, в законе написано⁵, что неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет соответствующую юридическую ответственность (абз. 2 п. 2 ст. 22).

Законные интересы налогоплательщиков не наделены аналогичным обеспечительным механизмом. Буквальное толкование ст. 22 НК РФ позволяет заключить, что законному интересу налогоплательщика юридическая обязанность налогового органа не противостоит. Отсутствие прямого нормативного закрепления порождает у обывателя иллюзорное представление, что обязанность и вовсе не существует. А раз так, то удовлетворение законных притязаний налогоплательщиков становится в зависимость от усмотрения должностных лиц налоговых органов.

⁵ Написанное в данном случае не означает, что система юридической ответственности должностных лиц налогового органа сложилась. Подробнее см.: [Кузнецов В.П., 2010: 14–18].

Вместе с тем положения ст. 22 НК говорят совсем об обратном. На налоговый орган также возложена обязанность обеспечивать законные интересы налогоплательщика. Такой вывод следует из абзаца 1 п. 1 ст. 22 НК, где в одном ряду с субъективными правами декларируется, в том числе, и административная гарантия защиты законных интересов налогоплательщиков.

Зададимся вопросом: защиты от кого? Прежде всего от того, кто может нарушить эти интересы — налогового органа.

Субъективное право, как наиболее разработанное правовое средство реализации интересов налогоплательщиков, всегда выражено в нормативном акте. Это отличие субъективного права от законного интереса А.В. Демин назвал главным [Демин А.В., 2009: 52]. Действительно, перечень субъективных прав закреплен ст. 21 НК и по смыслу п. 2 ст. 21 ограничивается отраслевыми рамками НК и актами законодательства о налогах и сборах.

По этой причине возможные притязания налогоплательщика заранее известны налоговому органу, они уже получили юридическое одобрение со стороны законодателя (мера поведения определена), и, как следствие этого, безусловно обеспечиваются обязанностями налогового органа. Субъективное право представляет собой признанный законом интерес, он очевиден для всех сторон, включая суд, в силу его формализации — интерес обозначен в тексте закона в самом субъективном праве и не требует дополнительного признания. Этого нельзя сказать о законном интересе, нуждающемся в дополнительном юридическом одобрении со стороны правоприменителя — *санкционировании*.

Правопритязательная сила интересов налогоплательщика, не возведенных в ранг субъективных прав, не так очевидна правоприменителю, как в случае с субъективными правами, поскольку они не получили аналогичного закрепления в законе: вид, мера и объем дозволенного поведения не определены. Для налогового органа зарождающийся в сознании налогоплательщика интерес к обладанию благами в налоговой сфере всегда скрыт (внешняя сторона интереса). Обнаруживается он моментом своего обозначения налогоплательщиком, выражения им заинтересованности в обладании тем или иным благом. Законными они представляются пока что только в сознании налогоплательщика (внутренняя сторона интереса). Но этого недостаточно для их реализации. Для налогового органа или суда ранг законного такие интересы не приобретают автоматически. Они нуждаются в правой оценке компетентного органа на предмет их законности (правомерности). Следствием юридической оценки будет являться правовая приемлемость или неприемлемость фактического интереса. Во втором случае правоприменитель откажет налогоплательщику в признании его стремления законным. Ранее это нам позволило выделить две стороны законного интереса: внутреннюю и внешнюю.

Законность интересов налогоплательщиков зависит не столько от нормативной дозволенности притязать на определенные блага, сколько от их правовой обоснованности, убедительности и, как следствие, признания компетентным органом. В противном случае фактический интерес будет воспринят без добавления прилагательного «законный».

Сходная позиция обнаруживается и в зарубежной юридической науке.

В 2012 году, выступая на международной конференции, организованной юридическим факультетом МГУ, итальянский профессор Г. Манжионе отметила, что законный интерес (итал. *«interesse legítimo»*) в отличие от субъективного права не отличается безусловностью, самостоятельностью и требует для своей действительности дополнительного административного признания или решения властных органов [Манжионе Г., 2012].

Таким образом, и «правомочие требовать», и наличие «обязанной стороны», и «гарантированность» являются *сущностными характеристиками* законного интереса, т. е. недопустимо говорить о степени гарантирования (большей или меньшей) соответствующего законного интереса. Более правильно утверждение, что и законным интересам, и субъективным правам обеспечивается (гарантируется) защита в равной степени.

3. Новый взгляд на структуру законного интереса

Отличие субъективного права от законного интереса видится не в различной степени дозволенности или гарантированности, а в следующих двух взаимосвязанных моментах:

необходимость признания за интересом налогоплательщика законного качества соответствующим компетентным органом. Субъективное право — безусловная юридическая возможность налогоплательщика. Оно не нуждается в дополнительном подтверждении или опровержении. Законный интерес — требование налогоплательщика, как правило, обусловленное административной или судебной проверкой. «Субъективное право, — пишет В.В. Субочев, — это то, что непосредственно гарантируется государством в лице его компетентных органов, а законный интерес — это явление, от права производное...» [Субочев В.В., 2014: 45];

латентный (неявный) характер обязанности противоположной стороны отношения по содействию притязанию носителя интереса. Обязанность налогового органа, существующая в действительности, не всегда воспринимается как таковая должностными лицами в конкретной ситуации. В формальном выражении она скрыта, замаскирована, а потому не очевидна изначально, поскольку и законный характер притязания налогоплательщика изначально обусловлен чисто субъективными соображениями последнего:

закон всего лишь дает правовую возможность налогоплательщику, но не обязывает его ей воспользоваться⁶.

Форма изложения обязанности не всегда может быть прямой (в тексте самого акта); она может существовать в неявном виде и выводиться казуистически. По замечанию А.В. Демина, порой требуются логические усилия, чтобы идентифицировать норму: управомочивающая она или обязывающая. Данный исследователь наглядно продемонстрировал «маскирование» обязанности в конструкции субъективного права на примере использования налоговых льгот (пп. 3 п. 1 ст. 21; п. 2 ст. 56 НК): «... нормы, устанавливающие налоговые льготы, отказ от реализации которых Законом не допускается, носят обязывающий характер, и осуществление таких льгот трансформируется в позитивную обязанность налогоплательщика» [Демин А.В., 2010: 154–155].

Обязанность налогового органа, корреспондирующая законному интересу налогоплательщика, не имеет модальной формы («должен», «обязан», «следует», «необходимо» и др.); она не содержит в законе текстуального закрепления, указывающего на необходимость совершения соответствующих действий именно в этом случае. Поэтому в запрашиваемой налогоплательщиком модели должного поведения должностных лиц налогового органа у последних создается видимость вариативности собственных действий. «Мы не обязаны действовать так, как требует налогоплательщик, поскольку закон прямо нас не обязал к таким действиям», — это позиция налогового ведомства.

Однако видимость часто бывает обманчива. Квалифицирующим признаком обязанности является юридическая невозможность по своему усмотрению решать, реализовать или нет нормативное предписание. Закон обязал налоговый орган обеспечивать законные интересы налогоплательщика. Это означает, что в каждой возникшей налогово значимой ситуации должностное лицо обязано провести квалификацию запроса налогоплательщика на предмет его правомерности, законности, дать ему юридическую оценку исходя из обстоятельств дела. В ситуации отсутствия опровержения (установления противоправности) оно обязано оказать содействие в реализации этого интереса. Налоговый орган не вправе произвольно воздержаться от совершения требуемого налогоплательщиком действия только лишь потому, что в законе нет прямого императива к действию применительно к этой ситуации. Исполнить обязанность по обеспечению законного интереса налогоплательщика — это не акт доброй воли налогового органа. Здесь нет свободы выбора между «исполнять — не исполнять», поскольку налоговый

⁶ Известная сентенция гласит: *Nemo jure suo uti cogitur* (никто не обязан пользоваться своим правом).

орган связан законодательным требованием обеспечить реализацию законного интереса налогоплательщика, гарантировать его защиту (п. 1 ст. 22 НК РФ). Это тот самый случай слияния в поведенческом акте налогового органа возможного и должного.

По смыслу п. 1 ст. 22 НК данное регулирование имеет целью обеспечить одинаковый объем правовых гарантий каждому налогоплательщику в отношении как его субъективных прав, так и законных интересов.

Наделение дискреционными полномочиями налогового органа в любом случае не предполагает произвольного их осуществления. Собственное усмотрение должностных лиц должно быть обоснованным и мотивированным, соответствовать конституционным требованиям справедливости, адекватности, пропорциональности, соразмерности и необходимости для защиты конституционно значимых ценностей.

У законодателя нет не только технико-юридической необходимости, но и возможности в определении содержания тех интересов, которым может быть причинен урон. Норма п. 1 ст. 22 НК в категорической форме установила требуемое (должное) поведение. Уровень абстракции данного императива позволяет распространить его на абсолютно все законные интересы налогоплательщиков. Основной юридический смысл этой нормы сосредоточен на обеспечении достаточных условий реализации притязаний налогоплательщика, гарантировании возможности покрытия потребностей в приобретении необходимых правовых благ.

Отказаться от содействия в претворении в жизнь интереса налогоплательщика налоговый орган может лишь если этот интерес не обладает «законным» качеством. Но этому выводу в любом случае должна предшествовать юридическая оценка интереса, указаны мотивы отказа в его реализации.

Бездействие должностного лица со ссылкой на отсутствие прямой законной обязанности налогового органа действовать так, как просит налогоплательщик, фактически предreshало *бы вопрос* о законности самого интереса, на реализацию которого налогоплательщик претендует, без правовой оценки последнего, что не согласуется с предусмотренной НК РФ гарантией. Ограничения в реализации интересов налогоплательщиков могут быть установлены в конституционно значимых целях только федеральным законом (ст. 55 Конституции), но не могут следовать из умолчания должностных лиц и самого закона.

Обязанность налогового органа — проверить притязания налогоплательщика на предмет правомерности и дать мотивированный ответ обусловлена задачей защиты законных интересов налогоплательщиков. Именно налоговый орган как компетентный орган обязан устранить неопределенность в статусе интереса налогоплательщика юридической квалификацией. Мотивы отказа в каждом случае должны быть доведены до сведения налогоплатель-

щика. Несогласие налогоплательщика с выводами налогового органа будет порождать право на судебную защиту законного интереса.

Таким образом, корреспондирующая субъективному интересу налогоплательщика юридическая обязанность налогового органа носит усложненный характер: сначала проверить законность или юридическую приемлемость интереса, затем содействовать его реализации.

Эта обязанность с открытым содержанием; конкретным смыслом она наполняется в связи с фактическим притязанием налогоплательщика, в зависимости от обстоятельств дела. Следует также признать, что такой казуистический подход («с учетом конкретных обстоятельств») не делает обязанность должностных лиц настолько неопределенной, чтобы это выступило препятствием в оценке стремлений налогоплательщика и применении правоприменительным органом соответствующей нормы права. Можно говорить об ее относительно-определенной природе. Обязанность налогового органа актуализируется, как только налогоплательщик обозначил свои интересы, а те, в свою очередь, приобрели качество законности.

Относительно-определенный характер обязанности не должен отпугивать обывателя. А.В. Демин убедительно доказал, что «грамотное использование относительно-определенных средств с открытым содержанием направлено на противодействие произволу и снижению общего уровня неопределенности в налоговом праве» [Демин А.В., 2012: 6].

«Парадоксальная диалектика современного правопонимания, — указывает А.В. Демин, — состоит в том, что тенденция на расширенное использование в процессах правообразования относительно-определенных элементов и вовлечение в него массовых субъектов, с одной стороны, повышает общий уровень правовой неопределенности, но с другой — позволяет сделать налоговое право более гибким и адекватным скоротечно меняющимся реалиям современной жизни» [Демин А.В., 2012: 9].

С учетом вышесказанного утверждение В.В. Субочева, А.В. Малько и др., что законные интересы и субъективные права гарантируются в разной степени, при всем к ним уважении, по крайней мере, спорно для налоговых отношений. Оно может быть верным для частноправовых отношений, основанных на принципах диспозитивности, юридического равенства сторон, автономии воли участников правоотношений, но с ним трудно согласиться в части публично-правовых отношений.

Усомнимся мы и в истинности посылки о двухкомпонентной структуре законного интереса: пользоваться благом, обращаться к судебной защите. Обращение за судебной защитой законных интересов — это разве не требование соответствующего поведения от других лиц? Если развернуть компонент «обращаться в некоторых случаях к судебной защите» под другим углом, то увидим, что он включает в себя возможность требовать у суда при-

нудительной реализации законного интереса. Иначе с какой целью носитель интереса обращается в суд? Очевидно, чтобы понудить обязанное лицо к правомерному обязательному поведению.

Если бы носитель интереса был бы лишен возможности требовать соответствующего поведения от налогового органа, то откуда появилась бы у него такая возможность «требовать» совершения этих действий со стороны обязанных лиц через суд? Да и суд может удовлетворить иски заявителя, только если они обоснованы и правомерны.

Очевидно из ст. 22 НК, что и законные интересы также гарантируются государством в лице его компетентных органов. Закон предоставляет носителю законного интереса юридическую возможность прибегнуть к его защите, не сужая при этом объема его правомочий. Признание интереса законным и защита его возможны только там, где носитель этого интереса наделен способностью прибегнуть к принудительной его реализации. В противном случае право на защиту интереса налогоплательщика просто теряет смысл, становясь из грозного оружия своеобразным «тупым мечом»; сам законный интерес «превращается в смутную надежду», а «заинтересованный субъект — в абстрактного мечтателя» [Мотовиловкер Е. Я., 2003: 56]. Законный интерес либо имеет конкретное содержание, либо его нет.

Поэтому следует признать, что правомочие на собственные положительные действия носителя законного интереса находится в неразрывном единстве с правомочием требования. Обратный подход посягал бы на само существо законного интереса, приводил бы к утрате («выхолащиванию») его содержания.

Одна из проблем в исследовании законных интересов заключается в определении причин, обуславливающих существование законных интересов, не опосредованных нормами права и не нашедших выражения в виде субъективных прав. В теории права выделяют несколько таких причин, одна из которых количественная (вариативная). Количественная причина в теории права объясняется тем, что не все интересы, могут быть опосредованы юридическими нормами в силу их многообразия. Так, Г.В. Мальцев отмечал, что «если бы право выражало и регламентировало все интересы личности в особых нормах и правах, то оно представляло бы собой чрезвычайно сложную, необозримую и малопригодную для практических целей систему» [Мальцев Г.В., 1968: 134].

С этим утверждением трудно спорить. Жизнь намного разнообразнее любой нормативной модели. В Древнем Риме говорили: «*Non possunt omnes articuli singillatim aut legibus comprehendis*»⁷. Интересы налогоплательщиков действительно многообразны; большинство из них не формализовано и су-

⁷ Нельзя объять законами все отдельные случаи.

ществует за рамками законодательства о налогах и сборах. Однако, на наш взгляд, основополагающая причина неопосредования законных интересов нормами права лежит не в обилии вариантов стремлений налогоплательщиков, а в отсутствии возможности их заранее предусмотреть и законодательно закрепить. Этой же причиной объясняется отсутствие соответствующих обязанностей должностных лиц налогового органа.

Административная гарантия означает, что должностные лица обязаны не только учитывать законные интересы и уважительно к ним относиться (само по себе уважительное отношение к потребности налогоплательщика ничего для него не решает, пока к нему не прибавляется волевой компонент налогового органа), но и действиями обеспечивать их реализацию. Это, в свою очередь, предполагает полномочие налогоплательщика не только на собственные активные действия (для абсолютной модели правоотношения), но и на требование (не просьбу!) соответствующего поведения налогового органа. Просьба налогоплательщика по своей содержательной настоятельности превращается в требование.

Примечательно, что термин «требование» во всех толковых словарях раскрывается через «просьбу»; только эта просьба носит повелительный характер, пожелание, выраженное как приказание, притязание, заявление, официальная просьба об удовлетворении какой-нибудь потребности. Да и сами материально-правовые требования в исковом заявлении (заявлении) как правило начинаются со слов «прошу суд». Мы просим, но ведь на деле требуем.

Заключение

Законный интерес налогоплательщика является самобытным правовым явлением наряду с субъективными правами и обеспечивается как административной, так и судебной защитой. Уровень защищенности законных интересов налогоплательщиков и субъективных прав так же, как и набор полномочий их владельцев, одинаковый, поэтому нет необходимости выделять для первых отличительную и тем более — заниженную «степень гарантирования». Под законным интересом налогоплательщика следует понимать социально определенное и юридически обеспеченное государством правовое дозволение, выражающееся в правомерных стремлениях налогоплательщика извлекать обоснованную налоговую выгоду или пользоваться иным благом в сфере налоговых отношений в целях покрытия объективно необходимых потребностей, обусловленных статусом налогоплательщика.

Отдавая должное исследованиям А.В. Малько и В.В. Субочева, мы вынуждены поставить под сомнение универсальность критерия, предложен-

ного данными учеными для разграничения субъективных прав и законных интересов применительно к налоговым отношениям.

Стремление налогоплательщика к обладанию благом, выражающее суть законного интереса, есть определенное притязание, *требование к должному*, адресованное противоположной стороне — налоговому органу, юридически обязательное для нее. Отсюда налогоплательщики — носители законного интереса — вправе требовать (не просить!) определенного поведения от обязанных лиц: совершать или, наоборот, не совершать конкретных действий.

И «правомочие требовать», и «обязанную сторону» следует рассматривать в качестве безусловного атрибута законного интереса налогоплательщика. Именно за налоговыми органами, как стороной обязанной, закрепляется роль приводного механизма в реализации законных интересов налогоплательщиков. Данная обязанность сложно структурирована и состоит в юридической оценке интереса налогоплательщика на предмет его законности (непротиворечия закону и т.д.) и содействию в осуществлении этого интереса в случаях его правомерности. Вопрос идентификации законности интереса решается *ad hoc* в каждой отдельно взятой ситуации в силу сложившихся обстоятельств. Налоговый орган не может произвольно отказать от этих действий (оценки и содействия) в силу возложенной на него законом обеспечительной функции (абз. 1 п. 1 ст. 22 НК РФ). Иное понимание законных интересов налогоплательщика создает искусственные препятствия в их реализации и формирует риски неограниченных злоупотреблений налоговых органов и их должностных лиц.



Библиография

Белов В.А. Объект субъективного гражданского права, объект гражданского правоотношения и объект гражданского оборота: содержание и соотношение понятий / Объекты гражданского оборота. Сборник статей. М.: Статут, 2007. С. 6–77.

Богатырев Ф.О. Интерес в гражданском праве // Журнал российского права. 2002. № 2. С. 33–43.

Витрук Н.В. Система прав личности / Права личности в социалистическом обществе. Сборник статей. М.: Наука, 1981. 272 с.

Груздев В.В. Охраняемый законом интерес как объект гражданско-правовой защиты // Законы России: опыт, анализ, практика. 2011. № 10. С. 92–97.

Демин А.В. Нормы налогового права.: Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2010. 410 с.

Демин А.В. Метод налогового права: универсальные средства и отраслевые особенности // Финансовое право. 2009. № 3. С. 43–53.

Демин А.В. Относительно-определенные средства в системе налогово-правового регулирования: тенденции и перспективы // Финансовое право. 2012. N 1. С. 6–9.

Коркунов Н.М. Лекции по общей теории права. СПб.: Мартынов, 1909. 364 с.

Кузнецов В.П. О мнимости положений абзаца второго пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса // *Налоги и налогообложение*. 2010. № 1. С. 14–18.

Малько А.В., Субочев В.В. Законные интересы как правовая категория. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. 359 с.

Малько А.В., Субочев В.В. Законные интересы в правовой жизни общества: актуальные вопросы теории и практики // *Правоведение*. 2014. № 2. С. 84–98.

Мальцев Г.В. Социалистическое право и свобода личности (Теоретические вопросы). М.: Юрид. лит., 1968. 143 с.

Матузов Н.И. Личность. Права. Демократия: теоретические проблемы субъективного права. Саратов: Изд-во Саратовского университета, 1972. 292 с.

Мотовиловкер Е.Я. Интерес как сущностный момент субъективного права (цивилистический аспект) // *Правоведение*. 2003. № 4. С. 52–62.

Павлова М.С. Законный интерес как предмет судебной защиты по делам об оспаривании решений, действий (бездействия) органов власти // *Законодательство и экономика*. 2011. № 3. С. 45–48.

Ромовская З.В. Судебная защита охраняемого законом интереса // *Вестник Львовского университета*. 1983. Вып. 22. С. 74–81.

Соловей Ю.П. Дискреционный характер административного акта как обстоятельство, исключающее судебную проверку его законности // *Право. Журнал Высшей школы экономики*. 2019. № 4. С. 72–99.

Субочев В.В. Законные интересы. М.: Норма, 2008. 496 с.

Черданцев А.Ф., Гунин Д.И. Интересы законные, противозаконные и незаконные // *Российское правосудие*. 2013. № 7. С. 12–21.

Шершеневич Г.Ф. Общая теория права. М.: Издание Бр. Башмаковых, 1910. 805 с.

Pravo. Zhurnal Vysshey Shkoly Ekonomiki. 2020. No 1

About Ratio of Legitimate Interest and Subjective Rights of a Taxpayer: Structural Features



Sergey A. Yadrikhinskiy

Associate Professor, Department of administrative and financial law, Northern-Western Institute, Candidate of Juridical Sciences. Address: 18 Maria Ulyanova Str., Vologda 160001, Russian Federation. E-mail: Syadr@yandex.ru



Abstract

The subject of the research is the concept of «legitimate interest» and «subjective rights» of the taxpayer. The use of these concepts in the legislation on taxes and fees suggests that there is no identity between them. However, it should be recognized that their difference due to the presence of a kinship relationship is not obvious, which causes various kinds of scholar discussions and disputes. As a result of a lack of understanding of the substance of these two permits, both taxpayers and the law enforcement officer cannot fully use their potential. The author uses comparative legal and other methods developed by

legal science to identify the distinctive features of legitimate interests in comparison with the subjective rights of the taxpayer. An attempt is being made to refute traditional notions of legitimate interests as «truncated rights» guaranteed «to some extent». It is concluded that the legitimate interests and subjective rights of the taxpayer are equally protected and secured. The difference between them is not in the set of powers, but in the driving mechanism of implementation. Taxpayers' claims, expressed in subjective rights, are endowed with an explicit trait. They are understandable to the obligated party and are legal by virtue of what is contained in the law. This character is unconditional and indisputable. The legitimate interest in view of the wide variability, as a rule, does not have a normative expression and therefore needs to be assessed its legality. Therefore the duty in due course of action, corresponding to the legitimate interest is implicit. It is not formalized for each *ad hoc* case, which makes it somewhat atypical, and therefore difficult to perceive; but most importantly, it is assumed to, and not excluded, also as it is not excluded itself an obligated person. The content of the tax authority's duty is open and requires taking into account both the taxpayer's claims and other factors that influence the decision-making (factual circumstances, public interests, requirements of justice, etc.). The interest of the taxpayer will acquire legal force (the status of «legitimate») from the moment of its approval, a positive assessment by its competent authority. The view excluding the competence of the requirements of the bearer of legitimate interest and corresponding to this requirement duty of the opposite side of the tax relationship carries the risk of turning the legitimate interests of the taxpayer into a phantom, as, in fact, it gives unlimited opportunities to opponents to violate these interests and obstruct their implementation.



Keywords

legitimate interest; subjective right; taxpayer; tax authority; permission; claim; entitlement; legal security; legal duty.

For citation: Yadrikhinsky S.A. (2020) About Ratio of Legitimate Interest and Subjective Rights of Taxpayer: Structural Features. *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki*, no 1, pp. 169–187 (in Russian)

DOI: 10.17323/2072-8166.2020.1.169.187



References

Belov V.A. (2007) The object of subjective civil law, the object of civil relations and the object of civil turnover: the content and the ratio of concepts. Rozhkov M.A. (ed.) *Objects of the Civil Turnover*. Moscow: Statut, pp. 6–77 (in Russian)

Bogatyrev F.O. (2002) Interest in civil law. *Zhurnal rossiyskogo prava*, no 2, pp. 33–43 (in Russian)

Cherdantsev A.F., Gunin D.I. (2013) Interests are legal, non-legal and illegal. *Rossiiskoe pravosudie*, no 7, pp. 12–21 (in Russian)

Demin A.V. (2009) Method of tax law: the universal tools and specific features. *Finansovoe pravo*, no 3, pp. 43–53 (in Russian)

Demin A.V. (2012) Relatively certain means in the system of tax and legal regulation: trends and prospects. *Finansovoe pravo*, no 1, pp. 6–9 (in Russian)

Demin A.V. (2010) *The rules of tax law*. Krasnoyarsk: Siberian Federal University, 410 p. (in Russian)

- Gruzdev V.V. (2011) Protected by law interest as an object of civil protection. *Zakony Ros-sii: opyt, analiz, praktika*, no 10, pp. 92–97 (in Russian)
- Korkunov N.M. (1909) *Lectures on general theory of law*. Saint Petersburg: Martynov, 364 p. (in Russian)
- Kuznetsov V.P. (2010) On the imaginary provisions of article 22 of Russian Tax Code. *Nalogi i nalogooblozhenie*, no 1, pp. 14–18 (in Russian)
- Malko A.V., Subochev V.V. (2014) Legitimate interests in the legal life of a society. *Pravovedenie*, no 2, pp. 84–98 (in Russian)
- Malko A.V., Subochev V.V. (2004) Legitimate interests as a legal category. Saint Petersburg: Yuridicheskii tsentr Press, 359 p. (in Russian)
- Maltsev G.V. (1968) *Socialist law and individual freedom: theoretical issues*. Moscow: Yuridicheskaya literatura, 143 p. (in Russian)
- Matuzov N.I. (1972) *Personality. Rights. Democracy: theoretical issues of subjective law*. Saratov: University press, 292 p. (in Russian)
- Motovilovker E. Ya. (2003) Interest as a Substantive Feature of Subjective Right. *Pravovedenie*, no 4, pp. 52–62 (in Russian)
- Pavlova M. S. (2011) Legitimate interest as a subject of judicial protection in cases of challenging decisions, actions (inaction) of authorities. *Zakonodatel'stvo i ekonomika*, no 3, pp. 45–48 (in Russian)
- Romovska Z.V. (1983) Judicial protection of legally protected interest. *Vestnik L'vovskogo universiteta*, vol. 22, pp. 74–81 (in Russian)
- Shershenevich G.F. (1910) *General theory of law*. Moscow: Bashmakov Brothers, 805 p. (in Russian)
- Solovey Y.P. (2019) Discretionary Nature of Administrative Act as a Circumstance Precluding Judicial Review of its Legality. *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki*, no 4, pp. 72–99 (in Russian)
- Subochev V.V., Malko A.V. (2008) *Legitimate interests*. Moscow: Norma, 496 p. (in Russian)
- Vitruk N. V. (1981) *Rights of the individual in a socialist society*. Moscow: Nauka, 272 p. (in Russian)