

К ВОПРОСУ О ПОНЯТИИ «ЗАКОННЫЙ ИНТЕРЕС НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА»

С.А. Ядрихинский

На основе изучения различных подходов, выработанных теорией права и отраслями права, предпринимается попытка определить понятие «законный интерес налогоплательщика» (ст. 22 Налогового Кодекса РФ). Анализируется родовый признак, характеризующий существо данного понятия. Исследуется содержание законного интереса в налоговых отношениях. Рассматриваются формы проявления законных интересов налогоплательщика в различных видах налоговых отношений. Предлагается авторское определение понятия «законный интерес налогоплательщика».

Ключевые слова: законный интерес, охраняемый законом интерес, налогоплательщик, налоговые отношения, дозволение, потребность, благо, стремление

Понятие «законный интерес налогоплательщика» остается одним из малоизученных, несмотря на тот потенциал, который в нем содержится. Вероятно, это можно объяснить в том числе длительным игнорированием данного понятия законодательством о налогах и сборах. Впервые в тексте закона оно появилось лишь с принятием Налогового Кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (далее - НК РФ), тогда как в других отраслях законодательства понятие «законные интересы» использовалось с 20-х годов прошлого столетия. Соответственно ни налогоплательщик, ни правоприменитель, ни законодатель в полной мере не могут воспользоваться этой категорией. Поэтому перед наукой финансового (налогового) права стоит задача заглянуть вглубь этого понятия, объяснить его существо и дать возможность использовать его в качестве средства юридической техники для решения тех вызовов и проблем, которые возникают в практике налогообложения.

Современная теория права накопила достаточное количество трактовок понятия законного интереса и тем не менее не выработала единого родового признака в его определении. Ряд ученых (М.А. Гурвич, В.П. Грибанов, Р.Е. Гукасян, Н.В. Кляус и др.) увязывают законные интересы с *потребностями*. Так М.А. Гурвич видит в охраняемом законом интересе «социальные потребности, взятые законом под свою охрану» [1, с. 86]. По мнению Р.Е. Гукасяна, законные интересы выражаются в *осознанной потребности*, взятой законом под свою охрану путем предоставления их носителям права прибегнуть к судебной или иным формам защиты [2, с. 38]. Н.В. Кляус предлагает понимать законные интересы как «разнообразные объективно существующие либо не противоречащие нормам права и (или) общеправовым принципам *социальные потребности*» [3, с. 133].

Интерес связан с потребностью, это очевидно для многих исследователей, но, большинство ученых сходятся во мнении, что интерес и потребность, несмотря на тонкую грань в их отличии, понятия нетождественные.

«Потребность и интерес – не одно и то же», – указывает В.П. Грибанов [4, с. 239]. В частности, в литературе отмечается, что категория интерес связана с мыслительной, интеллектуальной деятельностью человека, предопределяет его сознательно-волевое состояние, а категория потребность в отличие от интереса не обладает таким признаком [5, с. 134]. При этом очевидно между ними существует неразрывная связь. Интерес порождается потребностью, а последняя становится его содержанием. Осознание лицом потребности и выбор ее в качестве цели своей деятельности будет означать сформированный интерес.

С другой стороны, существует мнение, что интерес в динамике своего развития может превращаться в склонность, потребность. Так, в словаре под редакцией В.П. Зинченко и Б.Г. Мещерякова указывается, что в ряду потребностных отношений интерес занимает промежуточное положение, возникает на основе познавательного влечения (желания) и может перерасти в устойчивую потребность [6, с. 140-141].

Другая группа ученых (Ю.С. Завьялов, Н.В. Витрук, З.В. Ромовская и др.) определяют законные интересы через *«возможность пользоваться различными благами»*. Так, по мнению Н.В. Витрука, законный интерес представляет собой *«возможность личности пользоваться различными социальными благами, которая выражается в правомочиях носителя такого интереса действовать определенным образом, требовать определенного поведения от обязанных лиц, органов и учреждений, обращаться за защитой к компетентным государственным органам и общественным организациям»* [7, с. 109].

Третья группа ученых (М.Н. Малеина, А.А. Ерошенко, В.А. Кучинский и др.) в качестве родового признака законных интересов выделяют *«стремление субъекта к получению благ»*. Законные интересы определяются как *«допускаемые законом стремления субъекта к достижению определенных благ»* [8, с. 86], *«юридически предусматриваемое стремление к получению тех благ, обладание которыми дозволено законодательством»* [9, с. 19], *«стремления к конкретному благу (пользе), закрепляемого в общей форме и защищаемого, как правило, во внесудебном порядке»* [10, с. 39].

Интересен опыт толкования понятия «охраняемый законом интерес» органом конституционной юстиции Украины. Конституционный Суд Украины 01 декабря 2004 г. принял Решение № 18-рп/2004 (дело об охраняемых законом интересах), в котором разъяснил понятие «охраняемый законом интерес». В результате рассмотрения этого дела было установлено, что понятие «охраняемый законом интерес», которое употребляется в логико-смысловой связи с понятием «права», надо понимать как «стремление к пользованию конкретным материальным или нематериальным благом, как обусловленное общим содержанием объективного права и прямо не опосредованное в субъективном праве простое легитимное разрешение, которое является самостоятельным объектом судебной защиты и других способов правовой защиты с целью удовлетворения индивидуальных и коллективных потребностей, которые не противоречат Конституции и законам Украины, общественным интересам, справедливости, добросовестности и другим

общеправовым принципам» [11]. Кроме того, анализ Решения Конституционного суда Украины позволяет сделать вывод о том, что термины «охраняемые законом интересы» и «законные интересы» понимаются как идентичные, так как в тексте употребляются с позиции тождественности и порой подменяют друг друга.

На тождественность этих понятий указывают многие ученые (Н.В. Витрук, В.А. Кучинский, В.И. Ремнев, Д.М. Чечот, А.И. Экимов, Л.С. Явич и др.). Так, по мнению В.Н. Бибило, термин «охраняемые законом интересы» необходимо рассматривать в качестве синонима законных интересов [12, с. 17].

В.В. Субочев, критикуя авторов, различающих эти понятия, обвиняет их в построении своих суждений на игре слов. Он категорично заявляет о том, что ««законный интерес» и «охраняемый законом интерес» – понятия тождественные, здесь нет необходимости в наукообразности, исходя из которой они разграничиваются» [13, с. 91]. Этот же автор в своем фундаментальном теоретическом исследовании, посвященном данной проблематике, анализируя различные подходы, определил законный интерес как «стремление субъекта пользоваться определенным социальным благом и в некоторых случаях обращаться за защитой к компетентным органам в целях удовлетворения не противоречащих нормам права интересов, которое в определенной степени гарантируется государством в виде юридической дозволенности, отраженной в объективном праве либо вытекающей из его общего смысла» [13, с. 87-88].

Понимание законных интересов как «юридическое дозволение», «юридическая дозволенность, выражающаяся в стремлениях субъекта пользоваться определенным социальным благом» вызвало определенную дискуссию и нашло как своих сторонников, так и противников.

Так О.П. Сауляк и А.И. Экимов, полагают, что «законный интерес представляет собой не дозволение, а стремление, намерение или желание приобрести то или иное благо, если этому не препятствует государство» [14, с. 219].

С таким подходом соглашаются В.А. Горбунов и М.С. Матейкович. По мнению ученых, «интерес – это стремление субъекта к удовлетворению потребности» [15, с. 28].

Е.А. Коробова возражает против такого понимания интереса. Она утверждает, что непосредственно само стремление – это явление внутреннего мира, психики человека. Оно не может выступать объектом правового регулирования, быть дозволено или не дозволено законом. Речь должна идти не о дозволении стремлений, а о дозволении их реализации [16, с. 44].

Очевидно, что интерес представляет собой сложное многостороннее явление действительности, имеющее предметно-ценностный характер. Это одновременно и форма осознанных юридически значимых потребностей (правовые образы), и объективные формы их существования.

Становясь объектом правового регулирования, налоговые отношения облекаются в правоотношение, а юридически значимые интересы налогоплательщиков, которые по своему содержанию не противоречат нормативным предписаниям, приобретают правовое оформление, превращаясь в

допускаемую законом возможность – законные интересы.

Суть законных интересов налогоплательщиков состоит в правомерных инициативах (стремлениях) налогоплательщика, целью которых является приобретение или сохранение благ в налоговой сфере. Это во многом напоминает неписанные (в тексте закона) права налогоплательщиков. Они также как и субъективные права социально обусловлены, имеют естественно-правовую природу и основываются на нормах закона или правовых принципах и тем самым допускаются к реализации и гарантируются законом.

Перечень таких благ достаточно широк и находится в зависимости от того вида правоотношения, в котором участвует налогоплательщик. Многообразие законных интересов налогоплательщиков, проявляющихся в различных видах налоговых отношений, образует сложное «дерево интересов», где отдельные субинтересы, переплетаясь и конкретизируясь, качественно укрупняются и трансформируются в интересы, имеющие большее юридическое значение для их носителей, а те, в свою очередь, – в главный или родовой интерес. В отдельных случаях оправданно говорить о системе законных интересов.

Законодатель выделил пять основных групп отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 2 НК РФ). Соответственно, в каждом виде налогового отношения налогоплательщик имеет свои законные интересы.

В налогустанавливающих правоотношениях, которые выстраиваются по модели общерегулятивных правоотношений, законные интересы налогоплательщика носят общеправовой характер: в формальной определенности налоговых норм, исключении противоречивости и двусмысленности, соблюдении установленной законодательной процедуры, в регулировании налоговых отношений с разумной степенью стабильности и предсказуемости и т.п.

Законодатель, обладая широкой дискрецией по установлению, введению, взиманию налогов, связан общеправовыми и конституционными требованиями справедливости, равенства перед законом, соразмерности, стабильности и предсказуемости правового регулирования налоговых отношений, соблюдение которых образует доверие граждан к действиям государства, закону. Налогоплательщик, будучи главным лицом к кому обращены налоговые нормы, приобретает соответствующий юридический статус заинтересованного лица. У него формируются законные ожидания, что налоги, подлежащие уплате, будут установлены законно, а не произвольно, что предъявляемые к законодателю общеправовые требования будут соблюдены, а фискальный аппетит будет умеренным. Любое отступление законодателя от этих требований будет означать нарушение законных интересов налогоплательщиков.

При исполнении обязанности по уплате налога налогоплательщик заинтересован не переплачивать. Его интерес направлен на получение оптимального налогового платежа. Он может выражаться как в уменьшении налоговой базы при исчислении налога, через налоговые льготы и иные не запрещенные законом вычеты, так и в соблюдении налоговым органом обязанности по информированию налогоплательщика об излишней уплате

налога или излишнего взыскания налога.

Будучи стремлением не противоправным, уменьшение налогового бремени не противоречащими закону способами, не должно восприниматься налоговым органом как недобросовестное поведение только из того соображения, что налогоплательщик действует исходя из собственных, а не публичных интересов. Он не должен заботиться о публичных интересах в большей степени, чем о своих.

Налогоплательщик заинтересован в признании исполнения налоговой обязанности надлежащим. Он также может использовать ту налоговую модель, которая по его мнению приносит ему большие выгоды.

Законный интерес налогоплательщика состоит также в разумной продолжительности налоговой проверки, соблюдение иных процессуальных сроков, мотивированности принимаемых решений, особенно при административном введении ограничений и запретов, в исключении материальных затрат, связанных и обусловленных налоговой проверкой, присутствии на любом контрольном мероприятии (допрос свидетеля, проведение экспертизы и т.д.), если налогоплательщик посчитает необходимым такое присутствие.

Обобщая многочисленные определения понятия «законный интерес», сформулированные учеными общей теорией права, а также цивилистами и представителями иных отраслей права можно предложить следующее определение понятия законного интереса налогоплательщика: *законный интерес налогоплательщика* – это 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 удовлетворения объективно необходимых потребностей, обусловленных статусом налогоплательщика.

Список литературы

1. Гурвич М. А. Гражданские процессуальные правоотношения и процессуальные действия // Труды ВЮЗИ. М., 1965. Т. 3. С. 62-117.
2. Гукасян Р. Е. Проблема интереса в советском гражданском процессуальном праве. Саратов, 1970. 190 с.
3. Кляус Н. В. Теоретические направления понимания законного интереса // Вестник Омского ун-та. 2003. № 3 С.132-134.
4. Грибанов В. П. Интерес в гражданском праве // Осуществление и защита гражданских прав. 2-е изд., стереотип. М.: Статут, 2001. 411 с.
5. Гордон Л.А. Потребности и интересы // Советская педагогика. 1939. № 8-9. С. 129-143.
6. Психологический словарь / под ред. В.П. Зинченко, Б.Г. Мещерякова. М.: Педагогика-Пресс, 1997. 440 с.
7. Витрук Н. В. Система прав личности // Права личности в социалистическом обществе. М.: Наука, 1981. 272 с.

8. Кучинский В. А. Законные интересы личности: от Конституции к правореализующей деятельности // Теоретические вопросы реализации Конституции СССР. М.: Изд-во ИГиП РАН, 1982. 158 с.

9. Ерошенко А. А. Судебная защита охраняемого законом интереса // Советская юстиция. 1977. № 13. С. 19-21.

10. Малеина М. Н. Личные неимущественные права граждан: понятие, осуществление, защита. М.: МЗ Пресс, 2001. 244 с.

11. Решение Конституционного Суда Украины от 01.12.2004 № 18-рп/2004 «По делу по конституционному представлению 50 народных депутатов Украины относительно официального толкования отдельных положений части первой статьи 4 Гражданского процессуального кодекса Украины (дело об охраняемом законом интересе)» [Электронный ресурс]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KS04025.html (дата обращения 25.07.2018).

12. Бибило В. Н. Индивидуальное право субъекта // Право и демократия: сб. науч. тр. Вып. 18. Минск: БГУ, 2007. 348 с.

13. Субочев В. В. Законные интересы / под ред. А. В. Малько. М.: НОРМА, 2008. 496 с.

14. Сауляк О. П., Экимов А. И. Споры вокруг законных интересов // Правоведение. 2005. № 2. С. 218-224.

15. Законные интересы в конституционном праве / М. С. Матейкович, В. А. Горбунов. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. 256 с.

16. Коробова Е. А. Законные интересы личности в конституционном праве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2005. 218 с.

Ядрихинский Сергей Александрович, канд. юрид. наук, доц., доц. кафедры, Syadr@yandex.ru, Россия, Вологда, Северо-Западный институт (филиал) Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА)

TO THE QUESTION OF THE CONCEPT OF «LEGAL INTEREST OF THE TAXPAYER»

S.A. Yadrikhinskiy

Based on the study of various approaches developed by the theory of law and other branches of law, an attempt is made to define the concept of «legal interest of the taxpayer», once mentioned in article 22 of the Tax Code of the Russian Federation. The generic characteristic characterizing the essence of this concept is analyzed. The content of legitimate interest in tax relations is studied. The forms of manifestation of the taxpayer's legal interests in various types of tax relations are considered. The author's definition of the concept «legal interest of the taxpayer» is proposed.

Key words: legal interest, legally protected interest, taxpayer, tax relations, permission, need, good, desire

Yadrikhinskiy Sergey Alexandrovich, cand. of legal sciences, associate Prof. associate Prof. of the Department, Syadr@yandex.ru, Russia, Vologda region, Vologda, North-West Institute (branch) of the University named after O. E. Kutafin (MSLA)