

АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО, АДМИНИСТРАТИВНЫЙ ПРОЦЕСС

УДК 347.73:336.2

DOI: 10.19073/2306-1340-2019-16-1-86-90

ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ЗАЩИТЫ ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

ЯДРИХИНСКИЙ Сергей Александрович*

✉ Syadr@yandex.ru

Ул. Мира, 32, Вологда, 160001, Россия

***Аннотация.** На основе анализа нормативных положений исследуется проблема несистемного регулирования порядка защиты законного интереса налогоплательщика. Законный интерес рассматривается автором как обособленная от субъективного права юридическая конструкция, выступающая самостоятельным объектом правового регулирования и защиты. Утверждается, что уровень юридической защищенности законных интересов налогоплательщика не должен уступать защищенности его субъективных прав. Делается вывод об отсутствии административного порядка защиты законного интереса налогоплательщика в законодательстве о налогах и сборах, отмечается аналогичный пробел и в конституционном производстве. Констатируется, что в результате такого недостаточного регулирования проблемы в реализации законного интереса испытывают как сам налогоплательщик, так и правоприменительные органы, реализующие свою компетенцию только в соответствии с законом.*

***Ключевые слова:** законный интерес; субъективное право; порядок защиты; досудебное обжалование; налогоплательщик; налоговый орган; дозволение; гарантия.*

Legal Problems of Protection of Legal Interests of the Taxpayer

Yadrikhinskii Sergey A.**

✉ Syadr@yandex.ru

32 Mira st., Vologda, 160001, Russia

***Abstract.** On the basis of the analysis of normative provisions the problem of non-system regulation of the order of protection of the legal interest of the taxpayer is investigated. In the article the legal interest is considered as a separate legal structure from subjective right, which is an independent object of legal regulation and protection. Based on the parity of the importance of legal interests and subjective rights of the taxpayer, the level of legal protection of the former should not be inferior to the latter. The Author gives examples of the opposite. It is concluded that there is no administrative procedure to protect the legitimate interest of the taxpayer in the legislation on taxes and fees. There is a similar gap in the constitutional proceedings. As a result of this lack of regulation, problems in the implementation of the legitimate interest are experienced by both the taxpayer and the law-enforcement bodies that exercise their competence only in accordance with the law.*

***Keywords:** legal interest; subjective right; order of protection; pre-trial appeal; taxpayer; tax authority; permission; guarantee.*

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

** Docent of the Department of Administrative and Financial Law at North-West Institute (Affiliate) of the Kutafin Moscow State Law University, Candidate of Legal Sciences, Docent.

Отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, законодатель выделил в отдельную группу (п. 1 ст. 2 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) (далее – НК РФ)). Закон устанавливает два способа такого обжалования: административный и судебный. Каждый способ предусматривает определенный порядок – процедуру, с помощью которой налогоплательщик может отстаивать свои права и законные интересы.

Судебное обжалование регулируется процессуальным законодательством. Так, в соответствии с ч. 1 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Согласно ч. 1 ст. 218 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации (далее – КАС РФ) гражданин, организация, иные лица могут обратиться в суд, если полагают, что нарушены или оспорены их права, свободы и законные интересы, созданы препятствия к осуществлению их прав, свобод и реализации законных интересов или на них незаконно возложены какие-либо обязанности.

Оба кодекса выделяют законные интересы в качестве самостоятельного объекта защиты, наряду с субъективными правами. Защита законных интересов, как и субъективных прав, является одной из задач арбитражного и административного судопроизводства (п. 1 ст. 2 АПК РФ; п. 2 ст. 3 КАС РФ). По мнению законодателя, процессуальное законодательство определяет порядок защиты законных интересов только в судебном порядке, а административный (досудебный) порядок должен быть урегулирован НК РФ или иным федеральным законом, поскольку согласно п. 1 ст. 22 НК РФ налогоплательщикам гарантируется не только судебная защита их прав и законных интересов, но и административная.

В НК РФ институту обжалования посвящен отдельный раздел VII «Обжалование актов на-

логовых органов и действий или бездействия их должностных лиц», состоящий из двух глав: гл. 19 «Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц» и гл. 20 «Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней». Вместе с тем ни в одной из этих глав термин «законные интересы налогоплательщика» даже не упоминается, как будто их нет и (или) они не нуждаются в защите.

Статья 137 НК РФ гласит, что «каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его *права* (курсив наш. – С. Я.)». Где же законные интересы? Из буквального прочтения следует, что вся глава посвящена лишь нарушенным субъективным правам налогоплательщика; о защите законных интересов не говорится. Хотя из абз. 2 п. 1 ст. 22 НК РФ следует, что защите законных интересов налогоплательщиков должно отводиться отдельное место в НК РФ и иных федеральных законах, в частности, должен определяться порядок их защиты наряду с субъективными правами. «Иных федеральных законов» в отношении административной защиты законных интересов налогоплательщика тоже нет.

Такое несистемное отношение законодателя к законным интересам порождает проблемы не только теоретические, но и прикладного характера. У правоприменителя создаются ошибочные представления об объекте защиты.

Известный юрист А. Р. Султанов, руководитель юридической службы ПАО «Нижнекамскнефтехим», поделился своим профессиональным опытом, в котором законные интересы выступали самостоятельным предметом защиты. Узнав, что 1 февраля 2016 г. Верховным Судом РФ было принято решение по делу № АКПИ15-1383, которым было отказано ООО «Минводы-Кровля» в удовлетворении требования о признании недействующим абз. 12 письма Минфина России от 18 октября 2012 г. № 03-01-18/8-145 «О применении положений ст. 105³ НК РФ», ПАО «Нижнекамскнефтехим» решило подать апелляционную жалобу, сочтя, что данное решение нарушает их законные интересы на установление налогов только законом [7]. Право на обжалование обосновывалось через системное толкование ст. 217 КАС РФ со ст. 295 КАС РФ.

Позиция ПАО «Нижнекамскнефтехим» состояла в том, что предметом защиты будут выступать как раз не субъективные права, а законный интерес, поскольку «в результате признания незаконным нормативного акта защищаются интересы всех заинтересованных лиц, на которых распространяет действие незаконный нормативный правовой акт» [8, с. 43].

Налогоплательщику, не участвующему в деле, юридически безразличен исход данного дела, поскольку правовые последствия принятия судебного решения будут распространяться на всех налогоплательщиков независимо от участия в процессе. Решение, не имеющее субъективных границ, затрагивает общий законный интерес, поскольку оно порождает отношение связанности каждого налогоплательщика с обязательностью правовой позиции суда.

Данный интерес предопределяет возможность апеллиционного обжалования возможно ошибочного решения любым заинтересованным не участвующим в деле лицом. В такой жалобе могут содержаться иные доводы, аргументы, заставляющие суд взглянуть на исследуемый предмет с другой стороны, возможно, скрытой от судебных глаз.

Еще Р. Иеринг говорил: «Кто защищает *свое* (курсив наш. – С. Я.) право, тот в узких пределах его защищает *право вообще* (курсив наш. – С. Я.). Поэтому интерес и последствия такого его образа действий выходит за пределы его личности» [2, с. 44].

Вместе с тем такой подход не разделил Верховный Суд РФ, возвратив апеллиционную жалобу ПАО «Нижнекамскнефтехим» со ссылкой на ст. 295 КАС РФ. По мнению суда, жалоба не являлась допустимой, поскольку оспариваемое решение вынесено не о правах и обязанностях апелланта¹. Верховный Суд РФ предпочел не разделять права и законные интересы, несмотря на то что во всех жалобах, по свидетельству А. Р. Султанова, вопрос ставился только о нарушении законных интересов судебным решением [7]. При этом термин «законные интересы» в КАС РФ упоминается более 100 раз, в частности в ст.ст. 1, 3, 4, 5, 8, 11, 17, 18 и др. В разделе VII НК РФ термин «законные интересы» не упоминается.

Чтобы ориентироваться в какой-либо предметной области, необходимо иметь хотя бы ми-

нимальные представления о реальности этого предмета. Их отсутствие не позволит определить правовую природу явления, именуемого «законный интерес». Содержание понятия «законный интерес налогоплательщика» ни законодателем, ни правоприменителем не раскрывается. Вместе с тем оно являлось предметом диссертационных исследований, в которых нашли отражение отдельные аспекты этого многогранного феномена [4–6; 9].

В литературе можно встретить различные определения законного интереса, суть которых сводится к следующему: это правомерная инициатива (стремление) налогоплательщика, целью которой является приобретение или сохранение благ в налоговой сфере. Это во многом напоминает неписанные (в тексте закона) права налогоплательщиков. Они, 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.

Необходимо отметить, что НК РФ – это не единственный закон, в котором термин «законные интересы» оказался в тени субъективных прав. Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»² в качестве целей конституционного правосудия устанавливает защиту основных прав и свобод человека и гражданина (ст. 3). Категория «законные интересы» оказалась выпавшей из устойчивой триады «права, свободы и законные интересы».

В Конституции РФ понятие «законные интересы» дважды упоминается (ч. 2 ст. 36, ч. 3 ст. 55), что свидетельствует об их значимости и придает им особую ценность. Причем из буквального толкования ч. 3 ст. 55 Конституции РФ следует, что по своей роли законные интересы не уступают правам и свободам, поскольку последние могут быть ограничены в той мере, в какой это необходимо для защиты *законных интересов* других лиц.

В отсутствие представлений о содержании понятия «законные интересы» ограничение прав и свобод человека может быть несоразмерным или даже произвольным. Поэтому Конституционному Суду РФ еще предстоит раскрыть

¹ Определение Верхов. Суда Рос. Федерации от 29 июня 2016 г. № ПФ16-107. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Собр. законодательства Рос. Федерации. 1994. № 13, ст. 1447.

конституционно-правовой смысл законных интересов. К слову сказать, орган украинской конституционной юстиции сделал это еще в 2004 г. в деле об охраняемом законом интересе³.

В свою очередь законодателю необходимо предусмотреть создание оптимальных условий в системе действующего правового регулирования для разрешения споров, предметом которых выступают законные интересы налогоплательщика, обособленные от субъективных прав. Отсутствие законодательного механизма применительно к праву на защиту законного интереса влечет нарушение этого права, поскольку связано с его непропорциональным ограничением, снижением его конституционных гарантий. Паритет значимости законных интересов и субъективных прав налогоплательщика должен обеспечивать их одинаковый уровень юридической защищенности, в том числе и в конституционном судопроизводстве. По верному замечанию Н. В. Кляуса, процессуальные нормы должны учитывать особенности и специфику защиты законных интересов; обратное может привести к нивелированию задач судопроизводства и смешению предмета судебной защиты [3, с. 224].

Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на возможность защиты законных интересов граждан. Так, в абз. 1 п. 2 определения от 18 июля 2006 г. № 376-О⁴ Конституционный Суд РФ отметил, что по смыслу чч. 1 и 2 ст. 46 Конституции РФ каждому гарантируется право на судебную защиту и обжалование в суд ре-

шений и действий (бездействия), нарушающих права и законные интересы граждан. Аналогичные выводы можно встретить в постановлениях Конституционного Суда РФ от 20 апреля 2009 г. № 7-П⁵, от 6 декабря 2011 г. № 27-П⁶, от 29 июня 2012 г. № 16-П⁷ и др. В определении от 5 марта 2014 г. № 496-О⁸ Конституционный Суд РФ уже говорит о гарантии судебной защиты законных интересов вне связи с правами.

Примеры несистемного использования понятия «законный интерес» в тексте АПК РФ приводит О. Н. Бармина. Анализируя положения АПК РФ, касающиеся условий, при которых арбитражный суд не утверждает мировое соглашение сторон, автор указывает на несогласованность ч. 5 ст. 49, ч. 6 ст. 141, ч. 2 ст. 225⁵ АПК РФ. Если в первом случае законные интересы совсем не упоминаются (мировое соглашение сторон должно противоречить только закону или нарушать права других лиц), то во втором случае мировое соглашение не утверждается, если оно противоречит закону или нарушает *права и законные интересы* других лиц. А в третьем случае используется союз «или»: мировое соглашение сторон не утверждается, если это противоречит закону либо нарушает *права и (или) законные интересы* других лиц [1, с. 24].

Подводя итог вышесказанному, отметим, что как законодатель, так и правоприменитель должны быть более аккуратны в использовании категории «законный интерес», исключая вольную трактовку и несистемное применение.

³ 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) : решение Конституц. Суда Украины от 1 дек. 2004 г. № 18-рп/2004. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KS04025.html

⁴ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Тихонова Евгения Евгеньевича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 125 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации : определение Конституц. Суда Рос. Федерации от 18 июля 2006 г. № 376-О. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁵ По делу о проверке конституционности положения пункта 11 статьи 38 Федерального закона «О воинской обязанности и военной службе» в связи с жалобой гражданина И. Н. Куашева : постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 20 апр. 2009 г. № 7-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 19, ст. 2390.

⁶ По делу о проверке конституционности статьи 107 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Эстонской Республики А. Т. Федина : постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 6 дек. 2011 г. № 27-П // Рос. газ. 2011. 21 дек.

⁷ По делу о проверке конституционности положения части десятой статьи 13 Федерального закона «Об оружии» в связи с жалобами граждан Г. В. Белокрыницкого и В. Н. Тетерина : постановление Конституц. Суда Рос. Федерации от 29 июня 2012 г. № 16-П // Вестник Конституц. Суда Рос. Федерации. 2012. № 5.

⁸ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы межрегиональной общественной организации «Военно-охотничье общество Уральского военного округа» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым части первой статьи 47 Федерального закона «О животном мире» : определение Конституц. Суда Рос. Федерации от 5 марта 2014 г. № 496-О. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Список литературы

1. Бармина О. Н. Категория «законный интерес» в науке и практике: актуальность проблемы // Неволинские чтения. Вопросы совершенствования высшего юридического образования на современном этапе : сб. материалов междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 210-летию со дня рождения К. А. Неволина, 85-летию Ун-та им. О. Е. Кутафина (МГЮА) и 45-летию Волго-Вят. ин-та (фил.) Ун-та им. О. Е. Кутафина (МГЮА). Киров : Аверс, 2017. С. 22–26.
2. Иеринг Р фон. Борьба за право / пер. с 11-го нем. изд. И. Юровского. 3-е изд. СПб. : Типо-лит. А. Г. Розена, 1908. 85 с.
3. Кляус Н. В. Законный интерес как предмет судебной защиты в административном судопроизводстве // Вестник Омской юридической академии. 2018. Т. 15, № 2. С. 222–226.
4. Колесников С. И. Законные интересы налогоплательщика и их учет в правоприменительной деятельности : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. 198 с.
5. Попов В. В. Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики : дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2012. 488 с.
6. Соловьев В. А. Частный и публичный интерес субъектов налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. 194 с.
7. Султанов А. Р. Законный интерес остался без защиты // ЭЖ-Юрист. 2017. № 37. С. 29–43.
8. Султанов А. Р. О праве налогоплательщика защищать свои законные интересы путем подачи апелляции // Арбитражный и гражданский процесс. 2016. № 10. С. 40–45.
9. Швец А. В. Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013. 181 с.

References

1. Barmina O. N. Kategoriya “zakonnyi interes” v nauke i praktike: aktual’nost’ problemy [The Category of “Legitimate Interest” in the Science and Practice: the Urgency of the Problem]. *Nevolinskie chteniya. Voprosy sovershenstvovaniya vysshego yuridicheskogo obrazovaniya na sovremennom etape – Nevolin’s Readings. Issues of the Improvement of Higher Legal Education at the Present Stage*. Kirov, Avers Publ., 2017, pp. 22–26.
2. Iering R fon. *Bor’ba za pravo* [The Struggle for the Right]. 3rd ed. St. Petersburg, A. G. Rozen Typography Publ., 1908. 85 p.
3. Klyaus N. V. Zakonnyi interes kak predmet sudebnoi zashchity v administrativnom sudoproizvodstve [Legal Interest as a Matter of Judicial Protection in the Administrative Proceedings]. *Vestnik Omskoi yuridicheskoi akademii – Vestnik of the Omsk Law Academy*, 2018, vol. 15, no. 2, pp. 222–226.
4. Kolesnikov S. I. *Zakonnye interesy nalogoplatel’shchika i ikh uchet v pravoprimenitel’noi deyatel’nosti*. Dis. kand. yurid. nauk [Legal Interests of the Taxpayer and their Accounting in Law Enforcement. Cand. Legal Sci. Dis.]. Moscow, 2010. 198 p.
5. Popov V. V. *Zashchita prav i zakonnykh interesov sub’ektov pravootnoshenii v sfere nalogoblozheniya: voprosy teorii i praktiki*. Dis. d-ra yurid. nauk [Protection of the Rights and Legitimate Interests of Legal Entities in the Field of Taxation: Theory and Practice. Dr. Legal Sci. Dis.]. Saratov, 2012. 488 p.
6. Solov’ev V. A. *Chastnyi i publichnyi interes sub’ektov nalogovykh pravootnoshenii*. Dis. kand. yurid. nauk [Private and Public Interest of Subjects of Tax Legal Relations. Cand. Legal Sci. Dis.]. Moscow, 2002. 194 p.
7. Sultanov A. R. Zakonnyi interes ostalsya bez zashchity [The Legal Interest Remained without Protection]. *EZh-Yurist – EZh-Lawyer*, 2017, no. 37, pp. 29–43.
8. Sultanov A. R. O prave nalogoplatel’shchika zashchishchat’ svoi zakonnye interesy putem podachi apellyatsii [On the Right of a Taxpayer to Defend His/ Her Legitimate Interests by Filing an Appeal]. *Arbitrazhnyi i grazhdanskii protsess – Arbitrazh and Civil Procedure*, 2016, no. 10, pp. 40–45.
9. Shvets A. V. *Normativno-pravovoe obespechenie zakonnykh interesov sub’ektov nalogovykh pravootnoshenii*. Dis. kand. yurid. nauk [Legal and Regulatory Support of Legal Interests of Subjects of Tax Legal Relations. Cand. Legal Sci. Dis.]. Saratov, 2013. 181 p.