

## **Раздел V.**

# **Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи**

*В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.*



**С. А. Ядрихинский**  
**S. A. Yadrinhinskiy**

кандидат юридических наук, доцент,  
Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования «Вологодский институт права и экономики Федеральной службы исполнения наказаний», г. Вологда

Candidate of Legal Sciences, Associate Professor,  
Federal state educational institution of higher professional education  
«Vologda Institute of law and Economics of the Federal penal service», Vologda

## **Роль и значение законных интересов налогоплательщиков в налогово- правовом регулировании.**

### **Role and significance of the legal interests of taxpayers in tax regulation.**

*Аннотация: в статье рассматривается аксиологический аспект понятия законных интересов налогоплательщиков в налоговой сфере. Автор исследует роль и значение законных интересов через их функции, которые в свою очередь позволяют раскрыть потенциал данной категории в налогово-правовом пространстве. Выделяются дескриптивная, гносеологическая, стимулирующая (мотивационная), праворегулятивная, информационная, легитимизирующая функции.*

*Ключевые слова: налогоплательщик, налоговый орган, законный интерес, функция, налоговая сфера, прямые и обратные связи, государство..*

*Annotation: the article deals with the axiological aspect of the concept of legal interests of taxpayers in the tax sphere. The author examines the role and significance of legitimate interests through their functions, which in turn allow to reveal the potential of this category in the tax and legal space. Distinguished the descriptive, epistemological, stimulating (motivational) right-regulatory, information, and legitimizing functions.*

*Keywords: taxpayer, tax authority, legal interest, function, tax sphere, direct and reverse relations, state.*

Впервые «законные интересы налогоплательщика» как обособленное от «субъективных прав» понятие было закреплено в ст. 22 Налогового Кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Это обстоятельство породило исследовательский интерес к данному феномену, поскольку ни законодатель, ни правоприменитель не определяли его суть. Стали появляться немногочисленные научные статьи и диссертационные исследования в которых ученые отразили отдельные

аспекты этого многогранного явления [1, 2, 3, 4]. В основном финансово-правовая наука пыталась определить существенные (качественные) признаки и сформировать понятие *законного интереса налогоплательщика*, под которым на наш взгляд 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 удовлетворения объективно необходимых потребностей, обусловленных статусом налогоплательщика.

Таким образом, дозволительный тип правового регулирования налоговых отношений, реализующийся по формуле «разрешено все, что прямо не запрещено», позволил помимо субъективных прав налогоплательщика выделить ряд дозволений, объединенных категорией законные интересы налогоплательщика.

Воплощение в жизнь концепции законных интересов налогоплательщиков призвано задать принципиально новую правозащитную парадигму в налоговом праве, нормы которого направлены на обеспечение баланса частных и публичных интересов. Вместе с тем, следует признать, что потенциал законных интересов налогоплательщика в налоговых отношениях не сводится исключительно к правозащитной модели.

Роль и юридическое значение категории «законных интересов налогоплательщиков», на наш взгляд, наиболее полно раскрывается через призму их функций. Следует отметить, что в настоящее время отсутствуют системные исследования функций понятия «законный интерес».

В общеполитическом плане понятие «функция» рассматривается как «внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений» [5, с. 504-505]. При этом понятие «функция» позволяет исследовать взаимодействие различных элементов внутри более сложного образования, рассматриваемого как система, выявить задачи, которые осуществляет каждый элемент по отношению к иным элементам и к системе в целом [6, с. 57].

Многообразие и разнонаправленный характер законных интересов налогоплательщиков порождает неоднородность и в выражении их функций в налоговой сфере.

Прежде всего следует выделить *стимулирующую* или *мотивационную* функцию. В большинстве случаев реализация интереса налогоплательщика предполагает его активную деятельность. Законные интересы побуждают налогоплательщика к действиям, придают его поведению определенную направленность.

По верному замечанию О. Н. Барминой «интерес возникает там, где в первую очередь присутствует стимул к совершению (не совершению) каких-либо действий» [7, с. 119].

Например, налоговые амнистии стимулируют налогоплательщика к активным действиям. Образцом успешной налоговой амнистии считается налоговая амнистия 1988 г. в Ирландии. Начиная ее, Правительство Ирландии надеялось получить примерно 50 млн долл., а фактические сборы превысили 750 млн долл., что составляло 2,5% ВВП [8, с. 264-265].

В основе успеха лежат стимулирующие гарантии для субъектов налоговой амнистии в виде «низкой процентной ставки налога, освобождения от налоговой и иной юридической ответственности (включая и освобождение от уплаты пени), сохранения конфиденциальности сведений» [9, с. 175].

Интерес организует и направляет деятельность налогоплательщика на выполнение нормативных условий для удовлетворения отдельных благ.

Так, интерес к оптимальному налоговому платежу побуждает налогоплательщика сформировать соответствующую учетную политику для целей налогообложения, т. е.

выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (ст. 11 НК РФ).

Особое значение для оптимального налогового платежа имеет выбор системы (режима) налогообложения. Этот выбор свободный. Его делает сам налогоплательщик.

Если налогоплательщик приходит к выводу, что применяя специальный налоговый режим, к примеру упрощенную систему налогообложения, он заплатит в бюджет меньшую величину налога, чем при общем режиме налогообложения, он сделает выбор в пользу наиболее выгодного варианта.

Таким образом, данная функция способствует определению наиболее оптимального поведения налогоплательщика.

В теории права долгое время дискутируют о наличии праворегулятивного качества у законных интересов (*праворегулятивной функции*). Ряд ученых (В. А. Кучинский, С. Л. Сергеевнин и др.) категорически отрицают это качество за законными интересами, на что обратилось внимание В. В. Субочева в своем монографическом исследовании. Не разделяя данную позицию, ученный справедливо отметил, что регулятивный потенциал права шире предложения нормативизма, «ибо нормативность далеко не полностью исчерпывает природу данного общественного феномена» [10, с. 199].

В. В. Субочев рассматривает законные интересы как неотъемлемый элемент механизма правового регулирования, посвятив этому вопросу несколько своих работ [11, 12].

На наш взгляд данный механизм реализуется через систему прямых и обратных связей, теория которых в финансовых отношениях концептуально разработана видным ученым О. Н. Горбуновой.

Исходной доминантой данной теории является системный подход, который фокусирует внимание не только на финансовой деятельности государства, но и на среде, влияющей на нее, при этом финансы исследуются через призму кибернетической науки. Идея О. Н. Горбуновой состоит в том, что финансы (не в последнюю очередь через налоги) рассматриваются как «инструмент функционирования системы прямых и обратных связей в обществе, как основной источник информации обо всех без исключения процессах в жизнедеятельности общества и государства, как основа саморегулирования и самонастройки государства и общества в целом» [13, с. 22].

Чтобы получить адекватное представление о системе государственного управления финансами, необходимо иметь представление о связях между субъектом управления и объектом управляющего воздействия. Связи в обществе как системе осуществляются через информацию. А поскольку «финансы — универсальный информационный источник, обратная связь в этой сфере деятельности осуществляется через сигналы обратной связи, которые служат сообщением о развитии всех сфер практической деятельности государства» [13, с. 40].

Через *информационную функцию*, законные интересы выражают обратную связь налогоплательщика с государством. Налогово-правовые нормы, устанавливающие рамки возможного и должного, несут определенную юридическую информацию, поступающую от субъекта управления (законодателя, налогового органа) к объекту (налогоплательщику). Это регулирующее воздействие (прямая связь) — входная для налогоплательщика информация.

Анализируя поступающий контент, в сознании налогоплательщика явно или неявно идентифицируется тот или иной интерес, определяющий его поведение. При этом следует иметь в виду, что система налогообложения динамична. Изменения

в законодательстве о налогах и сборах влекут соответствующие изменения в сфере интересов налогоплательщика: появляются новые стремления, какие-то модифицируются, какие-то становятся не актуальными.

Вполне естественно, что налогоплательщик пытается приспособиться к динамичной налоговой среде удобным для себя образом с позиции выгоды. У налогоплательщика формируются определенные поведенческие мотивационные установки в границах дозволенного.

Своими действиями или бездействием налогоплательщик посылает обратный сигнал государству (выходная информация), показывая, что для него ценно и значимо, попутно вскрывая область нормативного улучшения, и тем самым дает соответствующий импульс для развития законодательства о налогах и сборах. Данное взаимодействие налогоплательщика и государства приобретает перманентный характер. Поэтому и генерация законных интересов налогоплательщика, как участника этого взаимодействия, будет происходить постоянно.

Значение категории «законный интерес налогоплательщика» состоит в том, что она указывает на то, что в данный момент наиболее актуально для налогоплательщика, что определяет его поведение, что обосновывает его действия и цели, к которым он стремится.

Общедозволительный тип правового регулирования — «все, что не запрещено законом, разрешено» предоставляет налогоплательщику больший простор для инициативы.

Изобретательность налогоплательщика в достижении благ, его активность отражается в правоприменительной деятельности налоговых, а затем и судебных органов, что в свою очередь является сигналом для законодателя по поддержанию таких инициатив налогоплательщика или пресечению.

Интересы налогоплательщиков могут иметь различную направленность: быть конструктивными и деструктивными. Являясь продуктом сознательно-волевой деятельности, они не избавляют последнего от заблуждений относительно пределов правовых границ дозволения, элементов волюнтаризма и ошибок и т. п. В конце концов не ошибается тот, кто ничего не делает. *Ergare humanum est* (лат.) — человеку свойственно ошибаться.

Негативным следствием таких ошибочных притязаний выступает юридическая невозможность реализовать свой интерес.

Пропуская инициативы налогоплательщика через фильтр разумности, добросовестности и справедливости его действий, учитывая правоприменительную оценку, законодатель приобретает почву для внесения соответствующих коррективов в законодательство о налогах и сборах. Тем самым законные интересы налогоплательщика способствуют устранению пробельности налогового законодательства и способствуют его совершенствованию.

Очевидно, что за свои интересы налогоплательщику приходится бороться. Оппонентом налогоплательщика в этой борьбе выступает налоговый орган, вооруженный своими аргументами и пониманием закона. Отстаивая конкретно свой интерес в отдельно взятом налоговом правоотношении, налогоплательщик, являясь частью целого отряда налогоплательщиков отстаивает нечто большее, чем просто персональный интерес налогоплательщика. Особенно актуально, если эта борьба ведется в Конституционном Суде РФ или Верховном Суде РФ.

За этим состязанием идей или конкуренцией аргументов наблюдает не только юридическое сообщество, но и законодатель. Он разводит сталкивающие интересы, делает свой независимый выбор.

С информационной функцией тесно связана *легитимизирующая функция*. Признав тот или иной интерес законным, государство берет его под свою защиту, снимает не-

определенность в вопросе правомерности притязаний налогоплательщика, предоставляет беспрепятственные возможности их удовлетворения в будущем. Очевидно, интерес налогоплательщика возведенный в ранг законного приобретает новое качество. Это качество вводит его в пределы правового поля — позитивировует, а возможно открывает перспективы трансформации законного интереса в субъективное право.

Таким образом, суть легитимизирующей функции состоит в расширении действующего налогового права.

А. В. Малько в общем виде так показал этот процесс: «В случае *положительной оценки* государством интересов личности оно предоставляет личности условия для их удовлетворения (такие интересы приобретают характер законных), если же интересы конкретной личности имеют антиобщественную направленность, они получают *отрицательную оценку* государства, которое ставит препятствия в реализации таковых (такие интересы не являются законными)» [14, с. 61].

Но на этом борьба за право на прекращается, она лишь приобретает иные очертания. Практика знает множество примеров, когда существенные достижения налогоплательщиков в отстаивании своих интересов в суде в дальнейшем предавались забвению, а известные ученые с недоумением вопрошали: «Почему проблемы, решенные в судебной практике, казалось бы, окончательно и бесповоротно, вновь возникают со всей остротой? Прежние решения неверны? О них забыли? Кардинально изменились обстоятельства?» [15, с. 4].

Р. Иеринг в книге «Борьба за право» справедливо утверждал, что «<...> где только существующее право опутало своими корнями интересы, — там новому праву приходится пролагать себе путь при помощи борьбы, и эта борьба тянется нередко целое столетие. Высшего напряжения она достигает в том случае, если интересы приняли форму приобретенных прав» [16, с. 8-9].

Обобщая вышесказанное, сделаем следующие выводы.

Роль законных интересов налогоплательщика в налогово-правовом пространстве достаточно велика.

Во-первых, категория «законный интерес налогоплательщика» востребована в объяснении тех притязаний налогоплательщиков, которые не вошли в перечень субъективных прав. *Дескриптивная* функция понятия законный интерес налогоплательщика тесно связана с *гносеологической* функцией (познавательной). Естественно-правовая природа законного интереса в какой то степени является основанием для отыскания новых, то есть нормативно не закрепленных, благ налогоплательщика. В этом процессе налогоплательщик выступает лицом познающим что то новое, неизведанное, проблематичное (проявляет интерес), ставит задачи перед правоприменителем и законодателем; вынуждает дать правовую оценку своих притязаний. В этом раскрывается правотворческий потенциал феномена законного интереса.

Во-вторых, ценность законных интересов заключается в реализации заложенных в них возможностях, выполняющих роль стимулов в деятельностном контексте. Законный интерес стимулирует налогоплательщика к определенной деятельности в целях приобретения желаемых благ. Налогоплательщик может сколь угодно долго увлекаться умозрительными абстрактными построениями, но так и не попытаться воплотить свой интерес в жизнь. Побудительный мотив в обладании чем то полезным, выгодным, имеющим значение всегда находится в налогоплательщике, который направляет содержание мысли в поведенческий процесс. Антиподом интереса выступает безразличие, отсутствие интереса, равнодушие.

В-третьих, категория «законный интерес налогоплательщика» может быть использована в оптимизации налогового регулирования через комплекс функциональных (прямых и обратных) связей взаимодействующих субъектов налоговой практики. Проблема не вскрывается и не разрешается если к ней не проявлен интерес.

В-четвертых, законный интерес может являться предпосылкой или прообразом субъективного права. Он позволяет законодателю более динамично отражать изменения правовой реальности. Очевидна его инструментальная составляющая, нацеленность на развитие налогового права, его расширение в русле верховенства права, демократии. Государство демонстрирует стремление использовать этот инструмент.

Таким образом, законные интересы налогоплательщика несомненно обладают качеством *средства юридического воздействия* на общественные отношения.

#### Список литературы:

1. Попов, В. В. Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: дис. ... д-ра юрид. наук. / В. В. Попов – Саратов, 2012 – 488 с.
2. Колесников, С. И. Законные интересы налогоплательщика и их учет в правоприменительной деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. / С. И. Колесников – М., 2010 – 198 с.
3. Соловьев, В. А. Частный и публичный интерес субъектов налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. / В. А. Соловьев – М., 2002 – 194 с.
4. Швец, А. В. Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. / А. В. Швец – Саратов, 2013. – 181 с.
5. Философский словарь / Под ред. М.Т. Фролова. 6-е изд. – М.: Политиздат, 1991. – 560 с.
6. Исаков, В. Б. Юридические факты в советском праве. / В. Б. Исаков – М.: Юрид. лит-ра, 1984. – 144 с.
7. Бармина, О. Н. Злоупотребление правом как общеправовая категория: теоретико-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. / О. Н. Бармина - Киров, 2014. – 195 с.
8. Артемов, Н. М., Ячменев, Г. Г. Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов: учеб. пособие. – М.: Элит, 2008. – 376 с.
9. Белова, Т. А. Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. / Т. А. Белова – Саратов, 2015 – 207 с.
10. Субочев, В. В. Законные интересы / под ред. А.В. Малько. – М.: НОРМА, 2008. – 496 с.
11. Субочев, В. В. Законные интересы как неотъемлемый элемент механизма правового регулирования. // Право и политика. – 2007. – № 2. – С. 13-19.
12. Субочев, В. В. Законные интересы в механизме правового регулирования: монография / Под ред. А. В. Малько. – М.: Юрист, 2007. – 188 с.
13. Горбунова, О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. / О. Н. Горбунова – М.: Элит, 2012. – 296 с.
14. Малько, А. В. Эффективность правового регулирования // Правоведение. – 1990. – № 6. – С. 61 – 67.
15. Пепеляев, С. Г. Спасибо за честность. // Налоговед. – 2017. – № 2. – С. 4 – 6.
16. Иеринг, Р фон. Борьба за право / Пер. с 11-го нем. изд. И. Юровского - 3-е изд. / Р фон. Иеринг - С-Петербург: Типо-Лит. А. Г. Розена, 1908. – 85 с.

## Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

### Уважаемые авторы!

Редакция журнала «Налоги и финансовое право» напоминает вам, что с 1 декабря 2015 года журнал «Налоги и финансовое право» вышел из состава аккредитованных изданий ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Обращаем ваше внимание, что это никак не сказалось на партнерских отношениях с компаниями «Гарант», «КонсультантПлюс» (в этих правовых системах вы всегда сможете увидеть наш журнал и свои статьи).

Редакция журнала  
«Налоги и финансовое право»  
(343) 350-12-12

### Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» — Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. Кроме этого, в каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

### Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 7 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право» в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права»).

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право» (<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/archive>).

3. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

4. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

5. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

6. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

7. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

8. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

9. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

10. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

11. Статьи публикуются на безвозмездной основе. Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

12. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высылается по электронной почте номер журнала (pdf-формат), в котором опубликована статья.

13. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно найти на этой странице).

### Раздел 3. Организационные и технические требования к статье

1. Объем статьи: не более 10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 12.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные (оформляются в начале статьи после заголовка): **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высылается отдельным файлом), **должность, место работы, город проживания, аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском языках, **ключевые слова к статье** на русском и английском языках, **пристатейный библиографический список**.

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru). Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Напалковым Алексеем Васильевичем [cnfr@cnfr.ru](mailto:cnfr@cnfr.ru) или по тел. (343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется.



Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

Формы анкеты и соглашения размещены здесь:

<http://www.cnfp.ru/izdatelstvo/usloviya-publikacii>

## **НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан**



**Группа компаний  
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ  
ПРАВО»**

- *защита* налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- *анализ* обоснованности актов налоговых органов
- налоговый *консалтинг* (консультации, экспертизы, заключения)
- *защита* от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные *споры* любой сложности
- Налоговый клуб
- общий *аудит*

**Наш адрес:**

620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

[www.cnfp.ru](http://www.cnfp.ru) E-mail: [cnfp@cnfp.ru](mailto:cnfp@cnfp.ru)