

Категория интереса в налоговом праве

Аннотация. Перед автором стояла задача изучить категорию интереса в налоговом праве, выявить признаки этого явления и найти формы его взаимодействия с налоговым правом. В статье сформулировано понятие интереса как осознанной потребности с мотивацией к действиям, направленным на достижение цели. С этих позиций проанализированы подходы других авторов к категории интереса, обозначены формы взаимодействия налогового права и интереса: во-первых, интерес может служить социально-правовым основанием субъективного права; во-вторых, в налоговом праве могут существовать законные интересы как особый прием юридической техники; в-третьих, интересы могут быть еще не признаны законодателем, но нуждаться в таком признании. В последнем случае задача науки налогового права — выявить и предложить правовые формы закрепления интересов в законодательстве. Через призму этих форм взаимодействия налогового права и интересов проанализированы нормы законодательства о налогах и сборах, в которых фигурирует категория интереса.

Ключевые слова: интерес; налоговое право; субъективные права; юридическая техника; правоприменительная практика.

Для цитирования: Щекин Д. М. Категория интереса в налоговом праве // Актуальные проблемы российского права. — 2022. — Т. 17. — № 4. — С. 46–56. — DOI: 10.17803/1994-1471.2022.137.4.046-056.

The Category of an Interest in Tax Law

Denis M. Shchekin, Cand. Sci. (Law), Associate Professor, Department of Financial Law, Faculty of Law, Lomonosov Moscow State University; Managing Partner, “Shchekin & Partners” Law Firm
Leninskie gory, d. 1, str. 13 (4-i uchebnyi korpus), Moscow, Russia, 119991
info@schekinlaw.ru

Abstract. The author was faced with the task of studying the category of an interest in tax law, identifying signs of this phenomenon and finding forms of its interaction with tax law. The paper defines the concept of an interest as a conscious need with motivation for actions aimed at achieving the goal. From these positions, the approaches of other authors to the category of interest are analyzed, the forms of interaction between tax law and an interest are indicated: firstly, an interest can serve as a socio-legal basis for subjective law; secondly, legitimate interests may exist in tax law as a special technique of legal technique; thirdly, interests may not yet be recognized by a legislator, but they can be in need of such recognition. In the latter case, the task of the doctrine of tax law is to identify and propose legal forms of securing interests in legislation. Through the prism of these forms of interaction

© Щекин Д. М., 2022

* *Щекин Денис Михайлович*, кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права юридического факультета Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова, управляющий партнер юридической компании «Щекин и партнеры»
Ленинские горы, д. 1, стр. 13 (4-й учебный корпус), г. Москва, Россия, 119991
info@schekinlaw.ru

of tax law and interests, the author analyzes the norms of legislation on taxes and fees, in which the category of interest appears.

Keywords: interest; tax law; subjective rights; legal technique; law enforcement practice.

Cite as: Shchekin DM. Kategoriya interesa v nalogovom prave [The Category of an Interest in Tax Law]. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2022;17(4):46-56. DOI: 10.17803/1994-1471.2022.137.4.046-056. (In Russ., abstract in Eng.).

Интерес в налоговом праве остается недостаточно изученным явлением.

В самом налоге как главной категории налогового права уже содержится в скрытом виде взаимодействие интересов. На самом глубинном (философском) уровне налог является диалектической парой (противоположностью) к категории собственности, представляя собой безвозмездное и принудительное изъятие собственности у налогоплательщика. Без налога нет государства и защиты самой собственности, как и других прав лица, в этом случае действует право силы, и собственность, достоинство и жизнь лица существуют лишь до тех пределов, пока лицо может защитить их своей силой. Моменты различных социальных потрясений, когда организованная власть государства (иного публичного субъекта) как какой-то территории на время исчезала, доказывают это: никакие «естественные» права человека в среде анархии в действительности не существуют, существует только право силы. Для существования же организованной публичной власти, которая по своей сути есть монополия на применение насилия, необходимы материальные средства, и тут на сцену выходит налог. Таким образом, отчуждая часть собственности на началах обязательности и безвозмездности (по сути, отрицая собственность таким отчуждением в терминах диалектики), лицо тем самым сохраняет (утверждает) оставшуюся часть собственности. В этом и проявляется диалектическое единство и борьба противоположностей: налог «борется» с собственностью, но только в своем единстве они образуют основу для образования публичного порядка (государства), и правопорядка, и

существования в нем прав лица, в том числе и самого права собственности¹.

Такое понимание налога в диалектической паре с правом собственности является основой для уяснения роли интересов в налогообложении. Интересы, направленные на взимание налога, и интересы по сохранению собственности также находятся в диалектическом единстве борьбы противоположностей.

Это нашло свое отражение и в ст. 8 НК РФ, где увязаны отчуждение собственности и финансовое обеспечение деятельности публичных субъектов, т.е. содержится (в снятом виде в терминах диалектики) указание как на интерес, связанный с финансовым обеспечением деятельности публичного субъекта, так и на интерес, вызванный отчуждением собственности, т.е. интерес налогоплательщика по ее сохранению.

Интересы находят свое признание в налоговом праве различными путями: через закрепление в законодательстве в форме субъективных прав и законных интересов, через учет интересов в правоприменительной практике, а также через формирование взглядов и представлений о правильной организации правового регулирования налоговых отношений (через доктрину в широком смысле).

Например, актуальным является деление интересов на национальные и иностранные в зависимости от их направленности на развитие той или иной страны. Согласно п. 6 ст. 2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»², под некоммерческой организацией, выполняющей функции иностранного агента, понимается российская некоммерческая организация, которая получа-

¹ Разумеется, существует большое количество концепций происхождения государства и права, в рамках которых можно оспорить такой подход, но их анализ выходит за пределы настоящей работы.

² СПС «КонсультантПлюс».

ет денежные средства и (или) иное имущество от иностранных источников и участвует, в том числе в интересах иностранных источников, в политической деятельности, осуществляемой на территории Российской Федерации. Законодатель в данном случае использует не более широкий и правильный термин «иностранные интересы», а термин «интересы иностранных источников», указывая на интересы лиц, предоставивших финансирование, но принципиальных различий в этом нет, в любом случае эти интересы противопоставляются российским национальным интересам³. Сами национальные интересы Российской Федерации в законодательстве⁴ определены как объективно значимые потребности личности, общества и государства в обеспечении их защищенности и устойчивого развития. Данное определение играет важную роль потому, что подчеркивает устойчивость развития социальных субъектов. Это существенный признак конструктивных интересов.

В судебной практике по налоговым спорам такое разграничение интересов имеет практическое значение. Так, в деле АНО «Московская школа гражданского просвещения» суды указали, что средства, полученные от Агентства международного развития США, Института «Открытое общество», не могут считаться полученными на общепользные цели и освободиться от налога на прибыль, поскольку в Соглашении о финансировании было предусмотрено, что Агентством международного развития США может быть частично или полностью прекращено финансирование программы в случае, если такая помощь не будет отвечать национальным интересам США. Суды учли комментарии офи-

циального представителя МИД России о прекращении деятельности в Российской Федерации Агентства США по международному развитию и признали, что полученные АНО «Московская школа гражданского просвещения» средства не могут рассматриваться как полученные на общепользные цели и, соответственно, квалифицироваться в качестве пожертвования для целей налогообложения. Полученные денежные средства следует, по мнению судов, квалифицировать в качестве внереализационных доходов с применением норм п. 8 ст. 250 НК РФ и облагать налогом на прибыль⁵. Таким образом, взимание налога на прибыль было поставлено в зависимость от реализации тех или иных интересов в отношении полученных организацией средств.

Интерес изучается в различных науках, и существует большое число точек зрения на это явление⁶.

По нашему мнению, можно сформулировать следующее понятие интереса. Интерес — это осознанная социальным субъектом потребность с мотивацией к действиям, направленным на достижение цели по удовлетворению потребности. Признаками интереса, помимо наличия социального субъекта, т.е. субъекта, включенного в общественные отношения, являются: 1) наличие потребности, 2) ее осознание, 3) наличие мотива, 4) планируемые действия (деятельность), 5) направленность действий на цель — удовлетворение потребности.

Среди правоведов такое понятие интереса находит свою поддержку. И. В. Першина определяет интерес как характеристику отношения субъекта к условиям его бытия, выражающуюся в мотивированности и целенаправленности

³ В частности, термин «национальные интересы» содержится в пп. 4 п. 7 ст. 13.2 этого Закона.

⁴ П. 6 Стратегии национальной безопасности Российской Федерации, утв. Указом Президента РФ от 31.12.2015 № 683 // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.01.2016 по делу № А40-36209/15 // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Михайлов М. В., Мотылев А. С. Социализм и интересы. М. : Политиздат, 1970 ; Знак З. В. Категории «потребность», «интерес», «цель» и их роль в анализе социального детерминизма : дис. ... канд. филос. наук, М., 1984 ; Здравомыслов А. Г. Социология конфликта : учеб. пособие для студентов высших учебных заведений. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Аспект Пресс, 1996 ; Леонтьев А. Н. Лекции по общей психологии. М. : Смысл, 2001.

деятельности, преследующей удовлетворение определенных потребностей⁷. Это определение практически полностью совпадает с нашим определением. Единственный момент — в этом определении на второй план уходит осознанность интереса, проявляющаяся в определении этого автора через мотивированность и целенаправленность деятельности. По нашему же мнению, осознанность в понятии интереса заслуживает большего акцентирования, хотя, как было признано выше, осознанность интереса может быть различной.

Похожим образом определяет интерес и Е. П. Софронов, утверждающий, что интерес выражает диалектическое противоречие между потребностями субъекта и условиями их удовлетворения, определяющее природу интереса и обусловленный социальной действительностью способ его разрешения, каковым являлся объективно целесообразный в данных обстоятельствах способ удовлетворения потребности. Сознание признается важнейшим условием реализации интереса: осознание интереса приведет к его реализации через практическую деятельность⁸. Недостатком определения Е. П. Софронова, по нашему мнению, является отсутствие в определении указания на мотив как энергетический компонент интереса. Необоснованно, как мы понимаем, говорить и об «объективно целесообразном» способе удовлетворения потребности как признаке интереса, поскольку нередко субъект интереса в силу различных причин, связанных с искаженным отражением в сознании объективной реальности, выбирает ошибочные способы удовлетворения интереса.

И. В. Бит-Шабо определяет частный интерес через категорию потребности, а публичный

интерес — через общественные нужды⁹. Общественные нужды — это те же общественные потребности. В этом понятии интереса не хватает указания на осознанность общественных нужд или потребностей.

Р. И. Ситдикова рассматривает интерес как осознанную потребность, которая характеризует отношение людей к предметам и явлениям действительности, имеющим для них важное общественное значение, притягательность¹⁰. Очень близкое определение дает И. Г. Смирнова, определяя интерес как осознание потребности, обусловленное желанием получения пользы, выгоды¹¹. Эти определения верно отражают сущность интереса, но им не хватает указания на мотивацию действий и цель. Но мотив и цель можно при определенной трактовке вкладывать и в понятие «осознанность» интереса. Указание же на желание получения пользы или выгоды отражает направленность интереса на удовлетворение потребности, ведь для субъекта польза или выгода в широком смысле как раз и возникает при удовлетворении потребности, поэтому в выделении этих признаков нет необходимости.

А. В. Малько, В. В. Субочев понимают интерес как единство выражения внутренней индивидуальной сущности человека и отражения объективного мира, определяющего его социальный статус, выраженное в осознанной необходимости удовлетворения сложившихся и развивающихся потребностей в рамках существующих общественных отношений¹². Представляется, что указание на единство внутренней индивидуальной сущности человека и объективного мира — это попытка проникнуть уже глубже понятия потребности и указать на источники

⁷ Першина И. В. *Интерес в праве* : дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 9.

⁸ Софронов Е. П. *Уголовно-правовая защита частного интереса в Российской Федерации* : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 11.

⁹ Бит-Шабо И. В. *Концептуальные проблемы финансово-правового регулирования деятельности государственных социальных внебюджетных фондов* : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2015. С. 16.

¹⁰ Ситдикова Р. И. *Обеспечение частных, общественных и публичных интересов авторским правом*. М. : Статут, 2013. С. 62.

¹¹ Смирнова И. Г. *Интерес — понятие уголовно-процессуальное* // *Государство и право*. 2008. № 8. С. 14.

¹² Малько А. В., Субочев В. В. *Законные интересы как правовая категория*. СПб. : Изд-во Р. Асланова «Юридический центр-Пресс», 2004. С. 25.

формирования самих потребностей. При этом попытка не совсем удачная, не обладающая ясностью, так как сущность человека — весьма неоднозначное понятие. Указание в понятии интереса на социальный статус как результат единства сущности человека и объективного мира также представляется крайне дискуссионным. Это попытка подчеркнуть, что интерес есть социальный феномен, но попытка неудачная, поскольку при наличии общественных отношений у субъекта всегда есть какой-то социальный статус, и в данном случае добавление этого понятия в определение интереса не требуется.

Л. В. Туманова отмечает, что сущностью интереса является желание субъекта быть участником общественного отношения, опосредующего выгодное оптимальное удовлетворение потребности, определяющее общие условия и средства ее удовлетворения. Интерес выступает той реальной причиной, которая побуждает субъектов вступать во взаимоотношения, в том числе и в правовые отношения. Интерес требует определенной деятельности от своего носителя, обуславливает ее направленность¹³. Это определение также представляется спорным, так как основано на понятии «желание быть участником общественного отношения». Термин «желание» не является строгим и не раскрывает сущности интереса как осознанной потребности.

Представляется, что интерес и налоговое право могут взаимодействовать в трех формах: — во-первых, это интересы, которые признаны законодателем и получили свою защиту в виде субъективных прав или правомочий государственных органов. Такие интересы сами по себе не имеют характера средства правового регулирования, т.е. не становятся *законными интересами* как особым право-

вым феноменом. Но эти интересы, лежащие в основе правового регулирования, учитываются правом, влияют на выяснение смысла нормы права при ее толковании и на реализацию нормы права, поскольку субъективные права и полномочия служат средством удовлетворения потребностей, на которых базируются такие интересы. Эти интересы в широком смысле также имеют правовое значение. Мы такие интересы будем называть социально-правовыми для их разграничения с законными интересами. Эта терминология условна, поскольку все интересы социальные, но указание только на правовой характер таких интересов создаст путаницу с законными интересами, которые также являются правовыми. Понятие социально-правового интереса ориентирует нас на социальные основания такого правового явления, как субъективные права и полномочия¹⁴;

- во-вторых, это законные интересы, т.е. интересы, имеющие правовое значение, но не ставшие субъективным правом или полномочием. Законные интересы — это особый прием юридической техники, когда интерес получает свое признание и правовую защиту, но не облекается в субъективное право. С. А. Ядрихинский определяет законный интерес налогоплательщика как социально определенное и юридически обеспеченное 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 налогоплательщика¹⁵;
- в-третьих, это интересы, которые не получили правовой защиты в форме субъективных

¹³ Туманова Л. В. Защита публично-правовых интересов в гражданском судопроизводстве : дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2002. С. 23.

¹⁴ Например, согласно ст. 1 ГК РФ, граждане (физические лица) и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. В данном случае указание на интерес в осуществлении прав является именно социально-правовым, т.е. предполагается, что гражданские права должны служить средством удовлетворения осознанных потребностей граждан и юридических лиц.

¹⁵ Ядрихинский С. А. Законные интересы налогоплательщиков: проблемы теории и практики : монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : Проспект, 2020. С. 36.

прав или законных интересов, но в силу своего значения могут и должны получить признание в налоговом праве. Третья категория интересов имеет политико-правовое значение в качестве ориентиров для воплощения в налоговом праве. Задача науки — выявлять такие интересы и предлагать наиболее адекватные формы их правовой защиты.

С этих позиций проанализируем высказанные в литературе мнения об отражении в праве интересов.

Н. Л. Улаева отмечает, что отражение интереса в праве необходимо рассматривать в двух аспектах: 1) интерес как предпосылка, фактор, воздействующий на волю законодателя; 2) интерес как цель, к достижению которой посредством использования правовых норм стремятся субъекты права¹⁶. Первая категория — это интересы, которые лежат в основе конкретной нормы и которые законодатель учитывает. Вторая категория — это тот интерес, удовлетворение которого достигается через использование субъективного права. Например, потребность в жилище удовлетворяется при реализации права собственности на квартиру. Таким образом, по нашей терминологии оба выделяемых Н. Л. Улаевой вида интересов являются социально-правовыми.

Нередко можно встретить определения, из которых трудно понять, включаются ли автором в них только законные интересы или еще и социально-правовые интересы и как эти понятия соотносятся с субъективным правом. Например, Г. Г. Колесников отмечает, что интерес в таможенном праве понимается как охраняемая правом и осознанная субъектом таможенных отношений необходимость удовлетворить потребность в реализации деятельности, связанной с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу¹⁷. В этом определении содержится указание на *охраняемую правом* необходимость удовлетворения

потребности. Но и при реализации субъективного права происходит удовлетворение потребности, охраняемой правом, поскольку имеется субъективное право. Представляется, что в этой позиции интерес в праве смешивается с субъективным правом.

Точка зрения о правовом характере тех интересов, которые мы называем социально-правовыми, находит поддержку в литературе. Например, А. А. Новиченко отмечает, что в качестве основания правовой оценки в правотворческом процессе выступают потребности и интересы общества, а также ценностная ориентация самого законодателя. Так, чтобы социальные потребности стали основой для правовой регламентации общества, необходимо их осознание в качестве социально значимых, общественно полезных. Данное осознание происходит в форме обобщенных юридических оценок социально значимых потребностей общества (населения), которые принимают форму государственных интересов, признанных им ценностей и которые, становясь содержанием правовых норм, юридически закрепляются¹⁸.

Понятие интереса встречается в законодательстве о налогах и сборах довольно редко. Случаи его использования можно классифицировать следующим образом.

Во-первых, законодатель указывает на возможность наличия у налогоплательщика законных интересов в ст. 22 НК РФ: налогоплательщикам (плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. В этой же статье предусмотрено, что порядок защиты законных интересов налогоплательщиков определяется НК РФ и иными федеральными законами. Однако это общие нормы, отсылающие к общему праву на защиту, никаких иных законных интересов именно законодатель прямым термином «законный интерес» больше отдельно не выделяет. Но в НК РФ

¹⁶ Улаева Н. Л. Категория интереса в частном праве: историко-правовое исследование : дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2007. С. 9.

¹⁷ Колесников Г. Г. Соотношение частных и публичных интересов в таможенном праве : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2010. С. 10.

¹⁸ Новиченко А. А. Правовая оценка и ее основания // Государство и право. 2006. № 2. С. 85.

встречается указание на законные государственные и публичные интересы. Согласно ст. 337.37 НК РФ, от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации Верховным Судом РФ, арбитражными судами, освобождаются прокуроры и иные органы, обращающиеся в Верховный Суд РФ, арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов. Указание на защиту государственных и общественных интересов в данном случае служит проявлением именно законного интереса, который должен присутствовать в обращении такого лица в суд. В самом же процессуальном законодательстве конструкция иска в защиту интересов третьих лиц весьма распространена¹⁹.

Во-вторых, в различных статьях НК РФ упоминается право налогоплательщика представлять свои интересы в налоговых отношениях лично либо через своего представителя (ст. 21, 29 НК РФ). О представлении интересов идет речь и в ст. 105.20 НК РФ, где предусмотрено, что при заключении соглашения общие интересы группы налогоплательщиков может представлять одна организация из группы налогоплательщиков, полномочия которой подтверждаются доверенностями, выданными в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Аналогичным образом ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков может обжаловать акты налоговых органов в интересах отдельных участников консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 25.5 НК РФ). В отношении указания на интерес представляемого лица, по нашему мнению, речь идет о социально-правовом интересе такого лица, который должен быть защищен представителем посредством реали-

зации различных прав налогоплательщика. То есть в данном случае интерес рассматривается как потребность, удовлетворяемая в результате реализации прав налогоплательщика.

О социально-правовом интересе говорится и в определении контролирующего лица ст. 25.13 НК РФ. Согласно этой статье, контролирующим лицом иностранной организации признается лицо, в отношении доли участия которого в организации не соблюдаются условия, установленные пунктом 3 (пп. 3.1) ст. 25.13 НК РФ, но при этом осуществляющее контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей. Контроль в интересах какого-либо лица — это контроль с целью удовлетворения осознанных потребностей такого лица²⁰. Аналогичным образом в ст. 7 НК РФ лицом, имеющим фактическое право на доходы, признается, в частности, лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться доходом. В данном случае интерес фактического получателя дохода при распоряжении доходом номинального владельца дохода служит проявлением возможности удовлетворения потребностей фактического получателя за счет распоряжения таким доходом его номинальным владельцем. «Номинальность» владельца дохода в данном случае состоит в том, что лицо, которое имеет внешние признаки владельца дохода, в действительности не определяет экономическую судьбу дохода, и не его потребностям, а потребностям фактического владельца дохода служит такой доход.

Согласно п. 3 ст. 307 НК РФ, в случае если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства,

¹⁹ С такими исками обращаются в арбитражный суд прокурор (ст. 52 АПК РФ), государственные органы и органы местного самоуправления (ст. 53 АПК РФ). При этом в ст. 53 АПК РФ прямо прописано, что в обращении должно быть указано, в чем заключается нарушение публичных интересов или прав и (или) законных интересов других лиц, послужившее основанием для обращения в арбитражный суд. Также в АПК РФ присутствует глава 28.2 «Рассмотрение дел о защите прав и законных интересов группы лиц».

²⁰ Этот же смысл термина «интерес» содержится и в понятии финансовых услуг при осуществлении автоматического обмена финансовой информацией с иностранными государствами по ст. 142.1 НК РФ.

и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20 % от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью. Кроме того, имеется указание на реализацию потребностей третьих лиц посредством действий такой иностранной организации.

О социально-правовом интересе как потребности, удовлетворяемой в результате реализации прав, говорить и в тех нормах НК РФ, в которых указано на гражданско-правовые конструкции посреднического договора (п. 3.1 ст. 169 НК РФ), доверительного управления или брокерского обслуживания (ст. 226.1 НК РФ). В этих случаях также происходит удовлетворение потребностей лица посредством действий третьих лиц (посредника, доверительного управляющего, брокера).

И наконец, на интерес указано в ст. 211 НК РФ, определяющей, что к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относится, в частности, оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика. В этом случае интерес налогоплательщика также является итогом реализации его прав (по соответствующим договорам, которые оплачивает иное лицо), т.е. удовлетворением потребностей налогоплательщика, послуживших мотивами реализации таких прав.

Но, возвращаясь к понятию законного интереса в налоговом праве, не следует считать, что отсутствие употребления законодателем термина «законный интерес» означает отказ от использования самого такого правового средства. По мнению А. В. Малько и В. В. Субочева, законные интересы являются уникальной правовой категорией, представляющей собой стремление субъекта пользоваться определенным социаль-

ным 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 смысла²¹. Основное различие между субъективными правами и законными интересами заключается, по мнению этих авторов, в том, что они являются собой различные правовые дозволенности. Первые представляют собой сложную дозволенность, возведенную законодателем в ранг правовой возможности. Субъективное право есть дозволенность высшей категории и, по сути дела, ценится уже не столько своей дозволенностью, сколько возможностью, причем обязательно юридической. Благодаря этому, субъективные права как юридические возможности обеспечиваются конкретной юридической необходимостью (обязанностью) других лиц. Если же правовая дозволенность не имеет либо не нуждается в юридически необходимом поведении других лиц как определенного правового средства своего обеспечения, то данная дозволенность является простой и не возводится законодателем в ранг особой правовой возможности. В последнем случае речь и идет о законных интересах²².

Такая юридическая дозволенность, не ставшая правом налогоплательщика, обеспеченным обязанностями налогового органа, но тем не менее подлежащая правовой защите, и есть законный интерес в налоговом праве. По нашему мнению, такие юридические дозволенности (законные интересы) возникают, когда налогоплательщик сталкивается с усмотрением налогового органа. В этих случаях налогоплательщик может требовать учета своих интересов, но такой учет не является обязанностью налогового органа, однако при нарушении своих интересов выбранным вариантом реализации нормы с усмотрением налогоплательщик может обра-

²¹ Малько А. В., Субочев В. В. Роль и значение законных интересов в механизме правового регулирования // Закон. 2008. № 6. С. 137.

²² Малько А. В., Субочев В. В. Роль и значение законных интересов в механизме правового регулирования. С. 137.

таться за защитой своих законных интересов в вышестоящий налоговый орган или в суд.

Ярким примером присутствия законного интереса налогоплательщика является снижение штрафа при наличии смягчающих ответственность обстоятельств. Согласно п. 3 ст. 114 НК РФ, при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ. При этом в силу ст. 112 НК РФ налоговый орган или суд может признать по своему усмотрению иные, прямо не названные в законе обстоятельства смягчающими ответственность налогоплательщика.

На практике довольно часто налогоплательщик просит налоговый орган признать какие-либо обстоятельства смягчающими его ответственность, но не находит понимания, после чего уже суд признает такие обстоятельства смягчающими ответственность и уменьшает сумму штрафа. В этом случае имеет место именно реализация законного интереса налогоплательщика, подлежащая защите, а не прямое право налогоплательщика требовать снижения штрафа²³. Например, в определении Верховного

Суда РФ от 28.02.2020 № 309-ЭС19-21200²⁴ отмечается, что в том случае, когда допущенное нарушение законодательства о налогах и сборах сводится лишь к неправильному определению периода учета расходов и возникновение недоимки в охваченных проверкой периодах сопровождается эквивалентной переплатой налога, допущенной в иных налоговых периодах, это обстоятельство может свидетельствовать об отсутствии существенного вреда для общественных отношений, выступающих объектом правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 122 Налогового кодекса, и, следовательно, может расцениваться как смягчающее ответственность в совокупности с иными обстоятельствами, характеризующими тяжесть содеянного и степень вины налогоплательщика.

В литературе является общепризнанным, что законные интересы могут как прямо предусматриваться законом, так и определяться его общим смыслом²⁵, поэтому законные интересы и в налоговом праве могут находить свое опосредованное закрепление.

Категория интереса в налоговом праве имеет большой научный и практический потенциал и нуждается в дальнейшем изучении.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Бит-Шабо И. В.* Концептуальные проблемы финансово-правового регулирования деятельности государственных социальных внебюджетных фондов : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. — Саратов, 2015. — 54 с.
2. *Здравомыслов А. Г.* Социология конфликта : учеб. пособие для вузов. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Аспект Пресс, 1996. — 317 с.

²³ Хотя это положение можно считать дискуссионным потому, что имеется конституционное право лица на соразмерность ответственности, а институт ее смягчения является механизмом проявления такого права. На принцип соразмерности ответственности за налоговые правонарушения указано в постановлении Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР “О Государственной налоговой службе РСФСР” и Законов Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” и “О федеральных органах налоговой полиции”» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 5.

²⁴ СПС «КонсультантПлюс».

²⁵ *Мисник Г. А., Мисник Н. Н.* Публичные и частные интересы в экологическом праве // Государство и право. 2006. № 2. С. 29.

3. Знак З. В. Категории «потребность», «интерес», «цель» и их роль в анализе социального детерминизма : дис. ... канд. филос. наук. — М., 1984. — 155 с.
4. Колесников Г. Г. Соотношение частных и публичных интересов в таможенном праве : дис. ... канд. юрид. наук. — Саратов, 2010. — 199 с.
5. Леонтьев А. Н. Лекции по общей психологии. — М. : Смысл, 2001. — 511 с.
6. Малько А. В., Субочев В. В. Законные интересы как правовая категория. — СПб. : Изд-во Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2004. — 359 с.
7. Малько А. В., Субочев В. В. Роль и значение законных интересов в механизме правового регулирования // Закон. — 2008. — № 6. — С. 137–145.
8. Мисник Г. А., Мисник Н. Н. Публичные и частные интересы в экологическом праве // Государство и право. — 2006. — № 2. — С. 29–37.
9. Михайлов М. В., Мотылев А. С. Социализм и интересы. — М. : Политиздат, 1970. — 96 с.
10. Новиченко А. А. Правовая оценка и ее основания // Государство и право. — 2006. — № 2. — С. 81–86.
11. Першина И. В. Интерес в праве : дис. ... канд. юрид. наук. — Н. Новгород, 2002. — 183 с.
12. Ситдикова Р. И. Обеспечение частных, общественных и публичных интересов авторским правом. — М. : Статут, 2013. — 159 с.
13. Смирнова И. Г. Интерес — понятие уголовно-процессуальное // Государство и право. — 2008. — № 8. — С. 14–18.
14. Софронов Е. П. Уголовно-правовая защита частного интереса в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2005. — 167 с.
15. Туманова Л. В. Защита публично-правовых интересов в гражданском судопроизводстве : дис. ... канд. юрид. наук. — СПб., 2002. — 338 с.
16. Улаева Н. Л. Категория интереса в частном праве: историко-правовое исследование : дис. ... канд. юрид. наук. — Краснодар, 2007. — 189 с.
17. Ядрихинский С. А. Законные интересы налогоплательщиков: проблемы теории и практики : монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. — М. : Проспект, 2020. — 384 с.

Материал поступил в редакцию 28 июля 2021 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Bit-Shabo I. V. Konceptualnye problemy finansovo-pravovogo regulirovaniya deyatel'nosti gosudarstvennykh socialnykh vnebyudzhethnykh fondov : avtoref. dis. ... d-ra yurid. nauk. — Saratov, 2015. — 54 s.
2. Zdravomyslov A. G. Sociologiya konflikta : ucheb. posobie dlya vuzov. — 3-e izd., pererab. i dop. — M. : Aspekt Press, 1996. — 317 s.
3. Znak Z. V. Kategorii «potrebnost», «interes», «cel» i ih rol v analize social'nogo determinizma : dis. ... kand. filos. nauk. — M., 1984. — 155 s.
4. Kolesnikov G. G. Sootnoshenie chastnykh i publichnykh interesov v tamozhennom prave : dis. ... kand. yurid. nauk. — Saratov, 2010. — 199 s.
5. Leontev A. N. Lekcii po obshchej psihologii. — M. : Smysl, 2001. — 511 s.
6. Malko A. V., Subochev V. V. Zakonnye interesy kak pravovaya kategoriya. — SPb. : Izd-vo R. Aslanova «Yuridicheskij centr Press», 2004. — 359 s.
7. Malko A. V., Subochev V. V. Rol i znachenie zakonnykh interesov v mekhanizme pravovogo regulirovaniya // Zakon. — 2008. — № 6. — S. 137–145.
8. Misnik G. A., Misnik N. N. Publichnye i chastnye interesy v ekologicheskom prave // Gosudarstvo i pravo. — 2006. — № 2. — S. 29–37.
9. Mihajlov M. V., Motylev A. S. Socializm i interesy. — M. : Politizdat, 1970. — 96 s.

10. Novichenko A. A. Pravovaya ocenka i ee osnovaniya // Gosudarstvo i pravo. — 2006. — № 2. — S. 81–86.
11. Pershina I. V. Interes v prave : dis. ... kand. jurid. nauk. — N. Novgorod, 2002. — 183 s.
12. Sitdikova R. I. Obespechenie chastnyh, obshchestvennyh i publichnyh interesov avtorskim pravom. — M. : Statut, 2013. — 159 s.
13. Smirnova I. G. Interes — ponyatie ugovovno-processualnoe // Gosudarstvo i pravo. — 2008. — № 8. — S. 14–18.
14. Sofronov E. P. Ugolovno-pravovaya zashchita chastnogo interesa v Rossijskoj Federacii : dis. ... kand. jurid. nauk. — M., 2005. — 167 s.
15. Tumanova L. V. Zashchita publichno-pravovyh interesov v grazhdanskom sudoproizvodstve : dis. ... kand. jurid. nauk. — SPb., 2002. — 338 s.
16. Ulaeva N. L. Kategoriya interesa v chastnom prave: istoriko-pravovoe issledovanie : dis. ... kand. jurid. nauk. — Krasnodar, 2007. — 189 s.
17. Yadrihinskij S. A. Zakonnye interesy nalogoplatelshchikov: problemy teorii i praktiki : monografiya / otv. red. E. Yu. Gracheva. — M. : Prospekt, 2020. — 384 s.