

# Доктрина законных ожиданий в налоговых отношениях



**Ядрихинский С. А.,**

кандидат юридических наук, доцент,  
Северо-Западный институт Университета  
им. О. Е. Кутафина (МГЮА)  
E-mail: Syadr@yandex.ru

**Аннотация.** В статье рассматривается популярная в европейском и американском правовых порядках доктрина законных ожиданий применительно к российской налоговой сфере. Анализируется основная идея доктрины — сдерживание дискреционного начала органов публичной власти при осуществлении ими своей деятельности. Обещание, данное властями, формирует определенное индивидуальное ожидание, которое подлежит защите, если оно находится в ранге «законного». Соответственно, публично-правовой субъект связан данным обещанием и не свободен в его изменении или отмене; должны быть веские основания и соответствующее обоснование для принятия решения, идущего вразрез сформированным ожиданиям. Власть должна оправдывать созданные ею ожидания или, по крайней мере, максимально нивелировать негативный эффект от непредсказуемого отступления от данного обещания, в том числе и через компенсационный механизм. Обратное означало бы произвольное применение власти и способствовало бы созданию атмосферы недоверия к закону и действиям государства. Приводятся правовые позиции Конституционного Суда РФ, раскрывающие принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, как формы проявления западной доктрины в российском варианте. Автор приходит к выводу, что суверенные права государства в вопросе налогообложения не делают его власть абсолютной. Государство является не только носителем властных полномочий, но и основным гарантом прав и законных интересов человека (налогоплательщика). Именно правовые принципы и права человека лежат в основе его законных ожиданий, определяют дискреционные границы полномочий и критерии усмотрения органов власти и выступают сдерживающим фактором фискального аппетита.

**Ключевые слова:** законные ожидания, общеправовые принципы, законный интерес, налогоплательщик, государство, налоговый орган, злоупотребление властью, доверие к закону.

Стремительное развитие налогового права и практики налоговых отношений постоянно открывают для себя новые грани, которые ранее были скрыты от их участников. Право, по верному замечанию Ю. А. Тихомирова, как многогранное явление, «живет и непрерывно развивается в различных проявлениях», постоянно находится в «вечном движении»<sup>1</sup>. В этом движении оно образует своего рода кругооборот, разделенный на определенные циклы: «осознание правовой потребности, формирование правовой идеи, концепции, определение предмета правового регулирования, разработка и принятие закона и иного правового акта как нормативно-концентрированного выражения правообразующей идеи и воли, реализация права, контроль, анализ и оценка правовых результатов, корректировка действующих актов, изменение правовых взглядов, позиций и подходов, новые законы»<sup>2</sup>.

Достаточно часто нормативистская модель правопонимания, традиционные источники позитивного права не позволяют разрешить конфликтную ситуацию, поскольку они попросту ее не регулируют, не дают ответа на запросы не только частных, но и публичных субъектов. В таких случаях приходится задействовать научный или доктринальный потенциал, обращаться к общеправовым принципам, праву справедливости (*equity*).

Одной из таких доктрин (лат. *doktrina* — учение) является доктрина законных ожиданий или защиты законных ожиданий (англ. — *legitimate expectations*), основной целью которой является противодействие произвольному применению власти. Данная доктрина широко применяется в европейском, американском, австралийском праве и в других юрисдикциях, но в российском правовом порядке напрямую почти не упоминается<sup>3</sup>. В частности, известный

<sup>1</sup> Тихомиров Ю. А. Правоприменение: от стихийности к системе // Журнал российского права. 2007. № 12. С. 27.

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> В качестве исключения можно привести определение ВАС РФ от 16.02.2012 № ВАС-15837/11 по делу № А47-7623/2010 // СПС «КонсультантПлюс».

немецкий ученый А. Бланкенагель отметил, что в Германии «достаточно развит общий принцип защиты *оправданных правовых ожиданий* налогоплательщиков»<sup>4</sup>.

Считается, что в правовой оборот термин «законные ожидания» ввел лорд Деннинг в деле Шмидт против Государственного секретаря по внутренним делам (*Schmidt v Secretary of State*) в 1968 г.<sup>5</sup> Обстоятельства дела были такими. Двум американским студентам Хэббардского колледжа в Ист-Гринстеде, изучавшим саентологию, было отказано в продлении временного разрешения на пребывание в Великобритании, поскольку власти Соединенного Королевства посчитали саентологию социально вредным культом, представляющим серьезную опасность как для отдельной личности, так и для благополучия всего общества. Обжаловав это решение, студенты заявили довод, что власти не предоставили им возможность участвовать в слушаниях, чем, по их мнению, нарушались нормы естественного правосудия. Отклоняя требование студентов, председатель Апелляционного Суда лорд Деннинг, сказал: «В вопросе о слушаниях все зависит от того имеет ли лицо право или интерес или, я бы сказал, *законное ожидание*, лишать которых было бы несправедливым, не выслушав то, что он должен сказать». В данном деле суд признал, что у студентов не было такого права и, как следствие, законных ожиданий, поскольку разрешенный срок их пребывания истек. Однако преждевременное аннулирование разрешения противоречило бы их законным ожиданиям.

Впоследствии термин *законное ожидание* оказался востребованным и получил признание в практике английских судов и с 70-х годов прошлого столетия прочно вошел в орбиту юридической терминологии, укрепился в зарубежном правосознании и широко использовался в европейском публичном праве.

Альфред Деннинг в дальнейшем скажет, что концепция законного ожидания «возникла из его собственной головы, а не из какого-либо континентального или иного источника»<sup>6</sup>. Хотя

<sup>4</sup> Бланкенагель А. Только законодатель вправе вводить ограничения // *Налоговед.* 2013. № 7. С. 50.

<sup>5</sup> *Schmidt v Secretary of State*, 1968 EWCA Civ 1 [Решение Апелляционного суда Англии и Уэльса (гражданская коллегия) по делу Шмидт против Государственного секретаря по внутренним делам от 19.12.1968] // <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/1968/1.html> (дата обращения: 28.05.2018).

<sup>6</sup> In a letter to Professor Forsyth, quoted at [1988] CLJ 238, 241 // *The Common Law and Europe / The Hamlyn lectures*, 2013 / Cambridge University Press in Spring 2014 // URL: <http://www.nottingham.ac.uk/hrlc/documents/pecialevents/laws-lj-speech-hamlyn-lecture-2013.pdf> (дата обращения: 28.05.2018).

Р. Томас указывает, что доктрина берет свое начало в немецком административном праве (*Vertrauensschutz* — защита доверия к государственным институтам и процессам), из которого она была заимствована и впоследствии разработана Европейским Судом<sup>7</sup>.

Главная мысль доктрины законного ожидания состоит в стремлении предотвратить злоупотребление властью, сделать деятельность органов публичной власти предсказуемой и понятной. Это касается, прежде всего, власти исполнительной, не исключая при этом и законодательную власть.

Поскольку налогоплательщик активно вовлечен во взаимодействие с налоговыми органами, являющимися по своей природе органами исполнительной власти, а сама налоговая деятельность имеет законную форму, то представляется целесообразным распространить положения доктрины законного ожидания на налоговую сферу.

Доктрина законного ожидания постулирует, что любое обещание, данное государством, порождает у налогоплательщика как человека разумного ожидание его исполнения, которое и должно защищаться правом именно в той степени, в какой это ожидание «разумно». Обещание может выражаться по-разному, например, в возложении на должностных лиц обязанностей, предоставлении налогоплательщику прав, льгот или иных преференций или путем регулярного применения определенной практики. Обещание — это все то, что создает уверенность у налогоплательщика в том, что события будут развиваться в определенном направлении: именно так, а не иначе.

Суд в каждом конкретном случае *ad hoc* как раз и должен выявить содержание этих разумных ожиданий, определить «ту степень, в которой ожидания индивида могут быть учтены и защищены в условиях изменяющейся политики властей, подрывающей эти ожидания»<sup>8</sup>. Соответственно, налогоплательщик, разумно рассчитывавший на определенное поведение органов публичной власти, может потребовать выполнения этих ожиданий, а государственные органы власти должны «либо уважать эти ожидания, либо предоставить убедительные причины, по которым общественные интересы должны иметь приоритет».

Профессор Пол Крейг (*Paul Craig*) и Мэтью Гровс (*Matthew Groves*) выделяют четыре типа ситуаций, в которых могут возникнуть проблемы правовой определенности, связанные с законными ожиданиями:

<sup>7</sup> Thomas R. *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Oxford, 2000. P. 15, 41-42.

<sup>8</sup> *Ibid.*

1) правовая норма или проводимая политика, на которую полагалось то или иное лицо, подвергаются изменениям (общее/общее);

2) правовая норма или проводимая политика существовали и продолжали свое действие, но не были применены в конкретном случае, либо были отклонены в обстоятельствах конкретного дела — это поднимает отдельные вопросы о равенстве всех перед законом (общее/частное);

3) лицо получило индивидуально-определенное обещание, на которое оно опирается, но власти пытаются его изменить или стремятся не выполнять в связи с изменением а policy of norm of general application. политики или правовой нормы (особое/общее);

4) лицо получило определенное обещание, на которое оно полагается, но в дальнейшем власти меняют свое мнение относительно обещанного и принимают решение, не соответствующее первоначальной позиции (особое/особое)<sup>9</sup>.

Представляется, что данный перечень не является исчерпывающим.

Н.А. Арапов, исследуя принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии, приводит примеры нарушения правомерного ожидания:

1) непринятие нормативных или индивидуальных правовых актов, принятие которых следует из уже принятых государством актов такого рода<sup>10</sup>;

2) необоснованное изменение действующей системы норм само по себе, а также непредсказуемое её изменение, когда лицо лишается приобретённых субъективных прав или на него возлагаются новые обязанности, предвидеть которые оно не могло;

3) предоставление субъективных прав или возможности их приобретения, необеспеченное условиями реализации<sup>11</sup>;

4) недостижение цели, ради которой на лиц были возложены разного рода обязанности<sup>12</sup>;

5) необоснованные или формально ненадлежащие отступления органа власти от сложившейся процедурной и право-интерпретационной практики его функционирования<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> Craig P.P. *Administrative Law* (5th ed-n), Sweet & Maxwell, 2003. P. 641; Groves M., & Lee H. *Australian Administrative Law: Fundamentals, Principles and Doctrine*. Cambridge University Press, 2007. P. 282.

<sup>10</sup> В отношении нормативных актов см. определение КС РФ от 04.12.2003 № 415-О, а в отношении индивидуальных — постановление Президиума ВАС РФ от 10.12.2013 № 9139/13 по делу № А08-4971/2012.

<sup>11</sup> Постановление КС РФ от 22.04.2013 № 8-П.

<sup>12</sup> Постановление КС РФ от 25.12.2007 № 14-П.

<sup>13</sup> Арапов Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском

В российской правовой системе доктрина законных ожиданий частично нашла свое отражение в реализации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства.

Содержание данного принципа раскрывается через правовые позиции Конституционного Суда РФ и предполагает ответственность государства за качество принимаемых решений, сохранение присущей природе законодательных актов разумной стабильности правового регулирования, обеспечение надлежащей правовой определенности, недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, предсказуемость законодательной политики<sup>14</sup>; предоставление гражданам возможности адаптироваться к вносимым изменениям посредством установления временного регулирования, разумного переходного периода<sup>15</sup>, чтобы участники соответствующих правоотношений могли в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, приобретенных прав, действительности их государственной защиты<sup>16</sup>; поиск механизма, призванного максимально смягчить негативные последствия для лиц, имевших основанные на законодательном регулировании ожидания<sup>17</sup> и др.

Доктрина законного ожидания является составной частью концепции законного интереса налогоплательщика, под которым понимается 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.

Законный интерес и ожидания налогоплательщика связаны с добросовестным исполнением налоговым органом своих обязанностей, а также с соблюдением им нормативных запретов и в исполнении ограничений. Заинтересованный налогоплательщик предвидит последствия применения действующих норм и на основании этой оценки имеет все основания полагать, что искомое им благо достижимо, имеющийся у него законный интерес впоследствии будет реализован. Ожидание налогоплательщиком соответствующего правомерного поведения от должностных лиц, наделенных

конституционном праве и правосудии: Дисс. ... канд. юрид. наук. СПб., 2015. С. 108.

<sup>14</sup> Постановление КС РФ от 27.03.2018 № 13-П.

<sup>15</sup> Постановление КС РФ от 24.05.2001 № 8-П.

<sup>16</sup> Постановление КС РФ от 29.01.2004 № 2-П.

<sup>17</sup> Постановление КС РФ от 27.03.2018 № 13-П.

властью, обусловлено конституционным требованием к государственным органам соблюдать законы (ч. 2 ст. 15 Конституции РФ).

Например, на основании пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения налогового законодательства.

Очевидно, что у налогоплательщика в силу данных нормативных предписаний никакого субъективного права не возникает. Субъективное право, закрепленное в п. 10 ст. 21 НК РФ, предоставляющее возможность налогоплательщику требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения закона не корреспондирует с обязанностями, предусмотренными пп. 4 п. 1 ст. 32, пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ, поскольку письменные разъяснения Министерства финансов РФ и ФНС России не относятся к законодательству о налогах и сборах. Но есть законный интерес налогоплательщика.

Возлагая определенную обязанность на налоговый орган, законодатель тем самым ставит налогоплательщика в небезразличное положение по отношению к тому, как эта обязанность будет исполняться. Налоговый орган как лицо обязанное, реализуя меру необходимого поведения, должен действовать так, а не иначе в силу категоричности предписания. «В последнее время, — указывает Д.М. Щекин, — Минфин все чаще выпускает письма, в которых встает на сторону налогоплательщика, а налоговые органы их игнорируют». Таким образом, подчеркивает ученый, указание пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ «остаётся неработающим, так как не обеспечено правовым механизмом своей реализации»<sup>18</sup>.

Законный интерес налогоплательщика связан с соблюдением налоговым органом возлагаемых на него законом ограничений и запретов при осуществлении своей деятельности. Особенность такого интереса заключается в том, что он соотносится с действием, которое не является должным, т.е. оно не удовлетворяет, а напротив — нарушает его.

Имея фактическую возможность на запрещенный поведенческий акт, налоговый орган не имеет юридического права совершать подобное действие, поскольку, будучи запрещенным, это действие выпадает за границы дозволенного, а, следовательно, будет являться противоправным.

Налогоплательщик не обладает правовой возможностью влиять на поведение налоговых органов, пока ограничения и запреты соблюдаются, и при этом он рассчитывает,

что должностные лица не отступят от нормативных предписаний и не выйдут за пределы, установленные законом. Как только налоговый орган начинает нарушать запреты и ограничения, можно утверждать, что законные ожидания налогоплательщика не оправдались. Налогоплательщик, полагая, что поведение налоговых органов предсказуемо и отвечает целям, соответствующим действующему правопорядку, планировал свою деятельность, но обнаруживает, что планам его не суждено реализоваться из-за действия или бездействия налоговых органов. В этом случае не реализовавшееся ожидание является нарушением законных интересов налогоплательщика. В целях защиты своих законных интересов он может обратиться в уполномоченный орган.

Например, налоговый орган, осуществляющий выездную налоговую проверку, связан ограничениями по проверяемому периоду и налогам, а также по количеству проверок, по самостоятельной проверке филиалов или представительств, по длительности проверки, которые предусмотрены НК РФ и обозначены в решении о проведении проверки (п. 4-6 ст. 89 НК РФ).

Данные ограничения направлены на недопущение избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля, чрезмерного сужения свободы в предпринимательской и иной экономической деятельности. Отсутствие таких мер превращало бы налоговый контроль в «инструмент подавления самостоятельности и инициативы налогоплательщиков»<sup>19</sup>.

Соответственно, законный интерес налогоплательщика состоит в том, чтобы налоговые органы не проводили две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (п. 5 ст. 89 НК РФ); проверяемый период, не превышал 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ); выездная налоговая проверка не продолжалась более 2 месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ).

Как только налоговый орган пытается преодолеть законные ограничения, то с неизбежностью встречает протестную реакцию налогоплательщиков, приводящую к отстаиванию своих законных интересов.

Примером юридических запретов в деятельности налоговых органов может служить ст. 94 НК РФ:

1) не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время (п. 2 ст. 94 НК РФ), т.е. с 22 часов до 6 часов

<sup>18</sup> Щекин Д.М. О кризисе правосудия по налоговым спорам // Закон. 2016. № 10. С. 37.

<sup>19</sup> Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П.

по местному времени (ч. 21 ст. 5 УПК РФ, ст. 96 ТК РФ)<sup>20</sup>;

2) не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки (п. 5 ст. 94 НК РФ).

Указанные запреты не являются основанием для возникновения субъективных прав, но порождают законные интересы налогоплательщиков в форме *законных ожиданий*, т.е. обоснованного предположения, что развитие налоговых событий будет происходить в предсказуемом для него законном порядке.

Правомерное ожидание получения искомого блага в данном случае основывается на нормах законодательства о налогах и сборах. Именно поэтому оно является обоснованным или оправданным. Запрет, предусмотренный п. 2 ст. 94 НК РФ, является безусловным. Налоговый кодекс РФ не предусматривает исключений для случаев, не терпящих отлагательства, аналогичных тем, что предусмотрены ч. 3 ст. 164 УПК РФ.

Запрещающие нормы относятся к числу специальных мер, закрепляющих для налогоплательщиков гарантии, обеспечивающих стабильность их правового положения и защиту от произвола и злоупотребления властью должностных лиц налогового органа.

Если законодатель отнимает у налогового органа правовую возможность совершать определенные действия, значит он полагает, что для другого лица (налогоплательщика) такие деяния являются нежелательными. Очевидно, что за налогоплательщиком признается интерес, чтобы налоговый орган не действовал запрещенным образом. Причем данный интерес не только субъективен, но и объективен, поскольку выражает потребность не только отдельно взятого налогоплательщика в конкретном правоотношении, а признанную и охраняемую законом потребность всех налогоплательщиков в том, чтобы налоговый орган не совершал запрещенные законом действия.

Функционально запреты и ограничения направлены на «сдерживание» налогового органа. Вместе с тем, в отношении налоговых органов действует не общедозволительный тип правового регулирования, а разрешительный (запрещено все, что прямо не дозволено законом). Это означает, что помимо явно обозначенных в законе запретов, существуют и иные ограничения — все, что не входит в сферу компетенции налогового органа.

Поэтому налогоплательщик вправе рассчитывать, что налоговый орган не будет выходить за пределы своей компетенции, исчерпывающе закрепленной законом.

Доктрина законных ожиданий адресована не только налоговому органу, но и законодателю: федеральному, региональному, местному.

Особую группу налоговых правоотношений составляют *отношения по установлению и введению налогов и сборов в Российской Федерации*. Односторонние действия законодателя объективно вторгаются в сферу интересов налогоплательщиков и порождают обязательные для них юридические последствия. Как нет и не может быть ничего не регулирующих правовых норм, так и не существует юридических прав, свобод, обязанностей, не порождающих никаких правовых связей, отношений<sup>21</sup>.

Правомочие законодателя функционирует в рамках специфической правовой связи, где суверенному праву публичного субъекта корреспондирует *правовое состояние*, выражающее связанность, зависимость противопоставляемого субъекта (налогоплательщика), ибо действия управомоченного лица неизбежно затрагивают его интересы.

Устанавливая правила поведения, обязательные для исполнения, государство воздействует на волю субъекта права, подчиняет ее и в этом смысле публично-правовое образование является управомоченной стороной, а все остальные лица (как налоговые органы, так и налогоплательщики) выступают в качестве обязанной стороны, ибо все равны перед законом и обязаны ему подчиняться.

Вместе с тем, в устанавливающей налог норме права выражается не только воля государства. Принимая во внимание, что носителем суверенитета и единственным источником власти в Российской Федерации является ее многонациональный народ (ст. 3 Конституции РФ), права и свободы человека и гражданина определяют деятельность законодательной власти, а также смысл, содержание и применение законов (ст. 18), а человек, его права и свободы являются высшей ценностью (ст. 2), то становится очевидным, что в этой норме концентрировано выражается и воля самого народа, в том числе и той ее части, что относится к налогоплательщикам.

Это означает, что власть представительных органов не является абсолютной, несмотря на ее суверенный характер. Она сбалансирована и (или) ограничена правами человека, признание, соблюдение и защита которых является обязанностью государства (ст. 2 Конституции

<sup>20</sup> Есть судебное решение, в котором суд в качестве нарушения отметил подписание протокола выемки в ночное время (в 23 часа 25 минут), расценив его частью процедуры производства выемки (постановление ФАС ПО от 10.03.2011 по делу № А12-9423/2010 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>21</sup> Матузов Н.И. Общие правоотношения и их специфика // Правоведение. 1976. № 3. С. 30.

РФ). На волю публично-правового образования постоянно «давит» чужой законный интерес (налогоплательщика), составляющий смысл законотворческого действия.

Законодатель, реализуя властные полномочия, сам связан конституционными и общеправовыми требованиями, предъявляемыми как к качеству нормотворчества, так и его процедуре. Дискреционные границы полномочий и критерии усмотрения законодателя определяются правовыми принципами и правами человека (налогоплательщика), которые детерминируют правотворческую деятельность, оказывая соответствующее воздействие на правосознание законодателя.

В связи с этим в налогустанавливающих правоотношениях можно выделить следующие законные интересы налогоплательщика: законный интерес в уплате только тех налогов, которые в конституционно-правовом смысле установлены законодательно; законный интерес на понятное законодательство о налогах и сборах; законный интерес в разумной стабильности и предсказуемости правового регулирования налоговых отношений; законный интерес в недопустимости произвольного и (или) несанкционированного вмешательства исполнительной власти в налогустановочные отношения; законный интерес в соблюдении законодателем процедуры принятия закона; законные интересы в экономической нейтральности налогов; законный интерес в учете фактической налогоспособности и др.

Вынуждены признать, что регулирование налоговых правоотношений подвержено неоправданной частоте изменений. «Изменения следуют за изменениями, правила игры меняются на ходу», — отмечает председатель Конституционного Суда РФ В.Д. Зорькин<sup>22</sup>. Такая динамика изменений объективно затрудняет применение норм. Трудно не только налогоплательщику, но и налоговым органам, судам. Еще английский философ и теоретик права Дж. Локк говорил: «Не старайтесь создавать много законов, но старайтесь следить за тем, чтобы они исполнялись, ибо в наиболее испорченном государстве наибольшее количество законов»<sup>23</sup>.

В любом случае изменение законодательства, тем более если оно оказывает неблагоприятное воздействие на правовое положение налогоплательщика, должно осуществляться таким образом, чтобы его доверие к закону и действиям государства не уменьшалось.

Приобретение права в системе действующего правового регулирования формирует *законное ожидание* налогоплательщика, что это право будет уважаться властями и будет реализовано<sup>24</sup>. Уменьшение объема прав налогоплательщика путем внесения законодателем изменений в действующее законодательство по существу означает отказ государства от выполнения в конкретных правоотношениях своих публично-правовых обязательств, возникших из ранее действовавшего регулирования и состоявшихся правоприменительных актов, подрывает доверие к действиям государства, закону. Экспредседатель Санкт-Петербургского городского суда В.И. Полудняков отмечал, что, «законы, не подкрепленные материально, сначала вызывают ожидание, потом разочарование, затем злость к власти»<sup>25</sup>.

Примеры уменьшения объема прав налогоплательщика вопреки сформировавшимся законным ожиданиям, к сожалению, есть.

*Пример 1.* Статьей 3 Закона Республики Тыва от 28.12.2005 № 1493ВХ-1 «О мерах государственной поддержки товаропроизводителей в Республике Тыва» в целях развития экономики Республики Тыва товаропроизводителям, зарегистрированным на территории этой Республики, установлены льготы по налогам в части, зачисляемой в республиканский бюджет Республики Тыва.

По заявлению Прокурора Республики Тыва Верховный Суд Республики Тыва решением от 16.02.2006, оставленным без изменения Верховным Судом РФ, признал противоречащей федеральному законодательству ст. 3 Закона Республики Тыва от 28.12.2005, сославшись лишь на то, что названный Закон не является законом о налогах, как того требует ч. 3 ст. 56 НК РФ<sup>26</sup>.

*Пример 2.* Пунктом 2 ст. 4 Закона Челябинской области от 28.11.2002 № 14-ЗО «О транспортном налоге» пенсионерам и многодетным семьям, в собственности которых находились транспортные средства любой мощности, была предоставлена налоговая льгота по транспортному налогу в виде значительно сниженной (по сравнению с обычной) налоговой ставки.

Закон Челябинской области от 30.09.2008 № 312-ЗО «О внесении изменений в статьи 2 и 4 Закона Челябинской области “О транспортном налоге”» ограничил круг лиц, которым предоставляется данная налоговая льгота, теми

<sup>22</sup> Зорькин В.Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3. С. 98.

<sup>23</sup> Афоризмы о юриспруденции / Автор-сост. А.Б. Ванян. М., 1999. С. 145.

<sup>24</sup> Постановление КС РФ от 29.01.2004 № 2-П; определение КС РФ от 09.11.2004.

<sup>25</sup> Полудняков В.И. Кладбище мертвых законов // РГ. 2002. 22 нояб. С. 6.

<sup>26</sup> Определение ВС РФ от 03.05.2006 № 92-Г06-4 // СПС «КонсультантПлюс».

налогоплательщиками, чьи легковые автомобили имеют мощность двигателя до 150 лошадиных сил (до 110,33 кВт) включительно.

Уставный суд Челябинской области, проверяя решение законодателя, пришел к выводу, что отмена соответствующей налоговой льготы для определенной категории пенсионеров представляет собой отказ Челябинской области от взятых ею на себя обязательств по обеспечению условий для социальной поддержки и социального обслуживания населения Челябинской области, и постановлением от 12.02.2013 признал п. 2 ст. 4 названного Закона не соответствующим статьям 2 (часть 1) и 69 (часть 1) Устава (Основного Закона) Челябинской области в той мере, в какой им ограничивается право данной категории пенсионеров на налоговую льготу.

Однако Конституционный Суд РФ, вопреки тому, что решение Уставного суда Челябинской области было принято в пределах его полномочий, вступило в законную силу немедленно после его провозглашения, имело непосредственное действие и не требовало подтверждения другими органами и должностными лицами, было обязательно для исполнения, являлось окончательным и не могло быть пересмотрено иным судом, фактически его отменил<sup>27</sup>. Конституционный Суд РФ законоположение, которое уже утратило юридическую силу (в момент признания ее противоречащей Уставу Челябинской области Уставным судом Челябинской области), признал не противоречащим Конституции РФ, не утрачивающим юридическую силу и действующим, подлежащим применению судами, другими органами и должностными лицами.

Отметим, что это был уже не первый конфликт судебного толкования норм налогового законодательства, произошедший между двумя высокими судебными инстанциями.

*Пример 3.* В 2002 г. Верховный Суд РФ признал постановление Правительства РФ от 28.08.1992 № 632<sup>28</sup> недействительным как не соответствующее Налоговому кодексу РФ<sup>29</sup>.

10.12.2002 Конституционный Суд РФ оставил в силе это уже утратившее силу постановление Правительства РФ и указал, что оно подлежит применению судами, другими органами и должностными лицами<sup>30</sup>. Но как можно сохранить то, что уже утрачено, что не существует?

Решение Верховного Суда РФ обрело законную силу и в силу процессуального закона приобрело качество (свойство) обязательности, т.е. оно обязательно не только для лиц, участвующих в деле, но и для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, граждан, организаций, должностных лиц и граждан на всей территории Российской Федерации (ст. 13 ГПК РФ, ст. 16 АПК РФ). Все субъекты обязаны подчиняться решению суда.

Конституционный Суд РФ юридическую силу решения суда общей юрисдикции не в состоянии преодолеть. Это компетенция Верховного Суда РФ. По вновь открывшимся обстоятельствам Верховный Суд РФ вынес новое решение только 12.02.2003, которым повторно признал недействующим постановление Правительства РФ, но теперь только в части<sup>31</sup>. Но де-факто законная сила решения Верховного Суда РФ от 28.03.2002 № ГКПИ 2002-178 была нивелирована не 12.02.2003, а 10.12.2002 Конституционным Судом РФ.

Судебная практика, тем более высоких судов, действительно «ориентирует налогоплательщика на определенное поведение», она, так же как и нормы закона, формирует законные ожидания налогоплательщика, а ее изменение «сказывается на законных интересах налогоплательщика»<sup>32</sup>.

Обстоятельством, исключаящим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, признается выполнение им разъяснений, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (пп. 3 п. 1 ст. 11 НК РФ). К письменным разъяснениям можно приравнять акты предыдущих выездных налоговых проверок<sup>33</sup>, отсутствие претензий налогового органа по итогам камеральной проверки<sup>34</sup>.

Разумно предположить, что если налогоплательщик следует правовым позициям судебных органов, которые через некоторое время изменяются, создается тот же самый эффект, что и в случае следования разъяснениям

<sup>27</sup> Постановление КС РФ от 02.12.2013 № 26-П.

<sup>28</sup> Постановление Правительства РФ от 28.08.1992 № 632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия».

<sup>29</sup> Решение ВС РФ от 28.03.2002. № ГКПИ 2002-178.

<sup>30</sup> Определение КС РФ от 10.12.2002 № 284-О.

<sup>31</sup> Решение ВС РФ от 12.02.2003 № ГКПИ03-49.

<sup>32</sup> Ядрихинский С. А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц (финансово-правовой аспект): Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 6.

<sup>33</sup> Постановление ФАС СЗО от 04.03.2005 № А56-26746/04 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>34</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 01.07.2011 по делу № А40-34389/10-129-191 // СПС «КонсультантПлюс».

финансового органа. Высказав свое мнение в отношении какой-либо проблемы, суд в дальнейшем является «связанным» своей позицией. Соответственно, у налогоплательщика формируются определенные законные ожидания в вопросе исчисления налога или иного применения законодательства о налогах и сборах. Изменение судебных позиций затрагивает законный интерес налогоплательщика на понятное законодательство. Противоречивая судебная практика в данном случае говорит о двусмысленности в законодательстве<sup>35</sup>. Данное обстоятельство можно использовать в качестве довода о неустраняемых неясностях актов законодательства о налогах и сборах (п. 7 ст. 3 НК РФ) и виновности налогоплательщика (п. 6 ст. 108 НК РФ). Например, суд принял во внимание противоречивую позицию Министерства финансов РФ по спорному вопросу и посчитал это свидетельством наличия неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей, которые должны толковаться в пользу налогоплательщика<sup>36</sup>.

Изложенное не означает, что судебная практика должна оставаться неизменной всегда, но это изменение не должно осуществляться за счет налогоплательщика.

Один из разработчиков отечественной налоговой системы С.Д. Шаталов, говоря об особенностях российского менталитета при построении налоговой системы, указал: «Все мы не очень-то доверяем государству. Доверие вырастает не из деклараций и обещаний, а из ощущения, что тебя не обманут. Оно, в свою очередь, базируется на опыте, причем не одного поколения. ... Сегодня не стоит рассчитывать, что решения государства, какими бы они ни были, общество воспримет на ура»<sup>37</sup>.

Очень хочется надеяться, что применение доктрины законных ожиданий в правоприменительной практике выступит ориентиром в действиях органов публичной власти, реализует требования правовой определенности,

обеспечит преемственность и предсказуемость в отношениях с налогоплательщиком и изменит это мнение в отношении восприятия государственных решений, хотя бы частично.

## Список литературы

1. Арапов Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии: Дисс. ... канд. юрид. наук. СПб., 2015. 277 с.
2. Афоризмы о юриспруденции / Автор-сост. А.Б. Ванян. М.: Узорочье, 1999. 525 с.
3. Бланкенгель А. Только законодатель вправе вводить ограничения // Налоговед. 2013. № 7. С. 45-51.
4. Зорькин В.Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3. С. 98-106.
5. Матузов Н.И. Общие правоотношения и их специфика // Правоведение. 1976. № 3. С. 23-33.
6. Полудняков В.И. Кладбище мертвых законов // РГ. 2002. 22 нояб. С. 6.
7. Тихомиров Ю.А. Правоприменение: от стихийности к системе // Журнал российского права. 2007. № 12. С. 27-36.
8. Шаталов С.Д. «Создание новой налоговой системы — та еще задачка» // Налоговед. 2017. № 2. С. 15-31.
9. Щекин Д.М. О кризисе правосудия по налоговым спорам // Закон. 2016. № 10. С. 28-34.
10. Ядрихинский С.А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц (финансово-правовой аспект): Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 6.
11. Ядрихинский С.А. Принцип ясности закона в налоговых отношениях: теория вопроса и практика применения // Хозяйство и право. 2005. № 2. С. 101-108.
12. Craig P.P. *Administrative Law* (5th ed.). London: Sweet & Maxwell, 2003. 960 p.
13. Groves M., Lee H. *Australian Administrative Law: Fundamentals, Principles and Doctrines*. 1st ed. Port Melbourne Vic Australia: Cambridge University Press, 2007. 470 p.
14. *The Common Law and Europe / The Hamlyn lectures, 2013 / Cambridge University Press in Spring 2014* // <http://www.nottingham.ac.uk/hrlc/documents/specialevents/laws-lj-speech-hamlyn-lecture-2013.pdf> (дата обращения: 28.05.2018).
15. Thomas R. *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Oxford: Hart Publishing, 2000. 129 p.

<sup>35</sup> См. подробнее: Ядрихинский С.А. Принцип ясности закона в налоговых отношениях: теория вопроса и практика применения // Хозяйство и право. 2005. № 2. С. 101-108.

<sup>36</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 04.04.2006 № 14118/05 по делу № А73-1812/2005-50.

<sup>37</sup> Шаталов С.Д. «Создание новой налоговой системы — та еще задачка» // Налоговед. 2017. № 2. С. 24.

## The Doctrine of Legitimate Expectations in Tax Relations

**Yadrikhinsky S.A.,**

PhD in Law, Associate Professor,  
North-Western Institute of the University  
named after O.E. Kutafin (MSAL)  
E-mail: Syadr@yandex.ru

**Abstract.** *The article deals with the doctrine of legitimate expectations in relation to the Russian tax sphere, which is popular in the European and American legal order. The main idea of the doctrine is the deterrence of the discretionary beginning of public authorities in the implementation of their activities. The promise given by the authorities forms a certain individual expectation, which is subject to protection if it is in the rank of «legitimate». Accordingly, the public authority is bound by this promise and is not free to change or cancel it; there must be a good reason and appropriate justification for making a decision that runs counter to formed expectations. The government must meet the expectations created by it, or at least to minimize the negative effect of the unpredictable deviation from this promise, including through the compensation mechanism. The reverse would mean arbitrary use of power and would contribute to an atmosphere of distrust of the law and the actions of the state.*

*The legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation, revealing the principle of maintaining the trust of citizens to the law and the actions of the state as a form of manifestation of western doctrine in the Russian version. It is concluded that the sovereign rights of the state in the matter of taxation do not make its power absolute. The state is not only the bearer of power, but also the main guarantor of the rights and legitimate interests of the person (taxpayer). It is the legal principles and human rights that underlie his legitimate expectations, define the discretionary limits of powers and criteria of discretion of the authorities and act as a deterrent to the fiscal appetite.*

**Keywords:** *legitimate expectations, general legal principles, legitimate interest, taxpayer, state, tax authority, abuse of power, trust in the law.*

### References

1. Arapov N.A. Printsip podderzhaniya doveriya grazhdan k zakonu i dejstviyam gosudarstva v rossijskom konstitucionnom prave i pravosudii: Diss. ... kand. jurid. nauk. SPb., 2015. 277 s.
2. Aforizmy o yurisprudentsii / Avtor-sost. A.B. Vanyan. M.: Uzoroche, 1999. 525 s.
3. Blankenagel A. Tolko zakonodatel vprave vvodit ogranicheniya // Nalogoved. 2013. № 7. S. 45-51.
4. Zorkin V.D. Konstitucionno-pravovye aspekty nalogovogo prava v Rossii i praktika Konstitucionnogo Suda // Sravnitelnoe konstitucionnoe obozrenie. 2006. № 3. S. 98-106.
5. Matuzov N.I. Obschie pravootnosheniya i ikh spetsifika // Pravovedenie. 1976. № 3. S. 23-33.
6. Poludnyakov V.I. Kladbische mertvykh zakonov // RG. 2002. 22 noyab. S. 6.
7. Tikhomirov Yu.A. Pravoprimenenie: ot stikhijnosti k sisteme // Zhurnal rossijskogo prava. 2007. № 12. S. 27-36.
8. Shatalov S.D. "Sozdanie novej nalogovoj sistemy — ta esche zadachka" // Nalogoved. 2017. № 2. S. 15-31.
9. Schekin D.M. O krizise pravosudiya po nalogovym sporam // Zakon. 2016. № 10. S. 28-34.
10. Yadrikhinskij S.A. Zashchita prav i zakonnykh interesov nalogoplatelshchikov — yuridicheskikh lits (finansovo-pravovoj aspekt): Diss. ... kand. jurid. nauk. m., 2007. S. 6.
11. Yadrikhinskij S.A. Printsip yasnosti zakona v nalogovykh otnosheniyakh: teoriya voprosa i praktika primeneniya // Khozyajstvo i pravo. 2005. № 2. S. 101-108.
12. Craig P. R. Administrative Law (5th edn). London: Sweet & Maxwell, 2003. 960 r.
13. Groves M., Lee H. Australian Administrative Law: Fundamentals, Principles and Doctrines. 1st ed. Port Melbourne Vic Australia: Cambridge University Press, 2007. 470 p.
14. The Common Law and Europe / The Hamlyn lectures, 2013 / Cambridge University Press in Spring 2014 // <http://www.nottingham.ac.uk/hrlc/documents/specialevents/laws-lj-speech-hamlyn-lecture-2013.pdf> (data obrashcheniya: 28.05.2018).
15. Thomas R. Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law — Oxford: Hart Publishing, 2000. 129 p.