

## ГАРАНТИИ ЗАЩИТЫ ЗАКОННОГО ИНТЕРЕСА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: СМЕНА ПАРАДИГМЫ

**С.А. Ядрихинский**

*Северо-Западный институт (филиал) Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), г. Вологда, Россия*

### **Информация о статье**

Дата поступления –

27 июня 2019 г.

Дата принятия в печать –

20 сентября 2019 г.

Дата онлайн-размещения –

1 ноября 2019 г.

Подвергается критическому анализу доминирующая научная концепция обеспечения реализации законного интереса налогоплательщика. Выделены предпосылки для пересмотра традиционных взглядов на гарантии законных интересов. Предложена принципиально новая модель обеспечения законных интересов налогоплательщиков, ключевыми элементами которой являются обязанность и ответственность должностных лиц налоговых органов.

### **Ключевые слова**

Законный интерес, субъективное право, налогоплательщик, налоговый орган, юридическая обязанность, ответственность, реализация интереса, гарантии

## GUARANTEES FOR THE PROTECTION OF THE TAXPAYER'S LEGITIMATE INTEREST: A PARADIGM SHIFT

**Sergey A. Yadrikhinskiy**

*Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Northwest Institute (branch), Vologda, Russia*

### **Article info**

Received –

2019 June 27

Accepted –

2019 September 20

Available online –

2019 November 01

The subject. The article is devoted to the analysis the dominant scientific conception, related legal problems and a new model of ensuring the implementation of the legitimate interest of the taxpayer.

The purpose of the article is to consider the legal and organizational aspects in the field of ensuring the legitimate interests of taxpayers. The hypothesis of the study is that the level of guarantees for the implementation of the taxpayer's legitimate interests, as permitted, by its legal nature should not be inferior to subjective rights. The traditional view of the guarantees of legitimate interests in practical terms is unproductive, which forces a paradigm shift.

### **Keywords**

Legitimate interest, subjective right, taxpayer, tax authority, legal duty, responsibility, the implementation of interest, guarantees

The methodological basis of the study consists of various general (analysis, synthesis, comparative method, description) and special methods of cognition of the phenomena of legal reality. Among them, particularly significant are the legal-dogmatic and comparative legal methods.

The main results and scope of their application. In domestic legal science there is a conceptual point of view that legitimate interests, regardless of industry affiliation, are guaranteed only in general or to a certain extent. At the same time, the jurisprudence of interests in the tax sphere is much more complex in nature than it is presented in the general theory of law. Through the prism of the features of public relations, traditional approaches to determining the mechanism of guaranteeing legitimate interest are subjected to critical analysis. Based on the needs of practice, a fundamentally new view on security instruments, the place and role of tax officials in the implementation of the legitimate interest is proposed. The point of view of the inferiority of the "warranty degree" guarantee degree of legitimate interests is substantiated, since such selectivity disorients both the taxpayer and the law enforcement agent (courts, tax authorities).

Conclusions. It is concluded that the protective parity of subjective rights and legitimate interests of the taxpayer. In the new paradigm, the duty and responsibility of tax officials will act as guarantees for the implementation of the legitimate interests of taxpayers.

## 1. Введение

Теория юридических гарантий уделяет значительное внимание обеспечению субъективных прав и свобод: подготовлены десятки монографий и диссертационных исследований известных ученых как на общетеоретическом, так отраслевом уровнях [1–3]. При этом проблематика гарантирования законных интересов (без привязки к субъективным правам) незаслуженно остается малоисследованной.

Целый ряд ученых вообще подвергает сомнению саму возможность гарантирования законных интересов и заявляют об их необеспеченности. Другая группа авторитетных ученых-теоретиков о гарантиях законных интересов высказывается предельно осторожно, вводя некую условность: «определенную степень гарантирования» [4, с. 87–88; 5, с. 58], гарантирование «в общем виде» [4, с. 98, 104] и т. п., которая по своей силе значительно уступает гарантированию субъективных прав. Эта точка зрения преобладает, на нее опирается большинство исследователей законных интересов как в теоретическом, так и в отраслевом научном срезе.

В тоже время такие научные подходы не могут не настораживать. Они не только не создают научную основу для реализации законных интересов, но и выступают своеобразным форпостом для оправдания бездействия обязанных должностных лиц налоговых органов, представительных органов и исключения их ответственности в практической деятельности.

Соответственно, назрела необходимость подвергнуть критическому анализу традиционную концепцию о гарантиях законных интересов в налоговых отношениях.

## 2. Традиционные представления о гарантировании законных интересов

В юриспруденции интересов устоялся научный взгляд, что законные интересы – это «усеченная правовая возможность», «усеченное право» [6, с. 37]. Эта категория отражает юридическую незапрещенность действий и носит характер правового стремления. Сравнивая понятие законные интересы с другим правовым дозволением – субъективными правами, ученые теоретики приходят к выводу, что законным интересам в отличии от субъективных прав не противостоит юридическая обязанность. Как следствие, «данная возможность (“законный инте-

рес”. – С. Я.) гарантируется лишь в определенной степени» в отличие от субъективного права, гарантируемого и обеспеченного государством в полном объеме [4, с. 83].

Такие выводы построены исходя из сопоставления структуры субъективного права и законного интереса и вытекающих из них правомочий (возможностей).

В отличие от четырех компонентной структуры субъективного права (правомочие на собственные действия, правомочие требовать или притязать, правомочие на защиту, правомочие пользоваться благом) А.В. Малько, В.В. Субочев в законном интересе выделяют только двухэлементную структуру:

- 1) пользоваться определенным социальным благом;
- 2) обращаться в некоторых случаях к судебной защите [4, с. 121; 7, с. 97].

Ф.О. Богатырев подчеркивал, что «когда речь идет об охраняемом законом интересе, субъекту интереса не предоставляется мера возможного поведения (которая дает возможность требовать должного поведения от обязанных лиц), а лишь возможность защищать интерес в рамках охранительного правоотношения» [8, с. 32–33].

Встречается и более категоричные взгляды на структуру законного интереса. Так, В.В. Груздев считает, что «включение в содержание законного интереса каких-либо правомочий представляется логически неверным, так как они по определению выступают элементами субъективного права [9, с. 59].

Однако эта точка зрения не нашла своей поддержки. По мнению большинства ученых носитель законного интереса лишен правовой возможности требовать соответствующего поведения от других участников правоотношения, он может только просить.

Поскольку правомочие требования должного поведения от оппонировавшей стороны у налогоплательщика нет, то сама реализация законного интереса по мысли ученых «зависит от усмотрения должностных лиц» [6, с. 40]. Итальянский административист Альдо Трави указывает, что в тех случаях когда частное лицо сталкивается «с дискреционной властью администрации», то объектом внимания становятся не его субъективные права, а законные интересы [10, р. 62].

Эта концепция стала парадигмой. Современными учеными она воспринимается как догма. Ее можно встретить в учебниках, диссертациях, на страницах уважаемых академических изданий. Наиболее последовательно эта позиция отражена в многочисленных работах профессоров А.В. Малько и В.В. Субочева, посвятившим теории законных интересов без преувеличения десятки лет своей жизни.

Нужно признать, что истоки такой интерпретации законного интереса происходят с дореволюционных времен. Еще Н.М. Коркунов отмечал, что «дозволить одному не значит обязать другого», «отсутствие запрета не создает еще права на незапрещенное действие» [11, с. 160]. Г.Ф. Шершеневич писал, что «наличность интереса еще не создает права» [12, с. 607].

Советские ученые в основном придерживались аналогичной точки зрения [13, с. 26].

### **3. Основания для пересмотра классической концепции**

Отдавая должное ученым следует отметить, что сама теория интересов в нашей стране зародилась и развивалась в то время, когда налоговому праву отводилась роль лишь института финансового права, а в отношении самого финансового права велась дискуссия об отраслевой идентификации. Самое первое нормативное упоминание понятия «законные интересы налогоплательщика» появилось только в 1998 г. с принятием первой части Налогового кодекса РФ. В других же отраслях термин «законные интересы» применялся в нормативных актах в начале двадцатого столетия.

Современное налоговое законодательство как и налоговое право развивается стремительно и даже молниеносно. Это видно не только по количеству постоянных поправок в законодательство о налогах и сборах, но и в целом по переосмыслению места налогового права в правовой жизни общества. В ведущих ВУЗах наряду с кафедрой финансового права появляются кафедры налогового права. Налоговое право уже несколько лет изучается как самостоятельная дисциплина. В номенклатуре научных специальностей по юриспруденции налоговое право стоит в одном ряду с финансовым правом (шифр 12.00.04), хотя совсем еще недавно оно изолированно от финансового права не упоминалось. Это говорит о том, что ВАК видит актуальность нового научного направления. Иными словами сегодняшнее налоговое право – это абсолютно новое правовое образование и новая система знаний. С. Д. Шаталов отмечая уникальность отечественной налоговой си-

стемы в исторической перспективе отметил, что на путь, пройденный Россией, другим государствам понадобились для этого многие десятки и даже сотни лет [14, с. 15].

Вышеизложенные теоретические суждения о законных интересах справедливы для частно-правовых отношений, основанных на принципах юридического равенства сторон, но они не учитывают (да наверное в то время и не могли учитывать) особенностей налоговых отношений и поэтому применительно к ним нуждаются в уточнениях.

Абстрактное гарантирование «в общем виде» в действительности мало чем способствует претворению в жизнь законных интересов: оно не воспринимается участниками отношений и не создает стимулов для обязанных лиц.

Лексический оборот «в определенной степени гарантированные» порождает многочисленные вопросы: «в какой степени гарантируется защита законным интересам?», «кто определяет эту степень?», «чем определена эта степень?», «какой критерий лежит в основе гарантирования?» и т. д.

«Определенная степень» изначально придает гарантиям заниженное качество, декларативный характер, какую-то неполноценность, по сути нивелирует их, превращая в «недогарантии», «полумеры». Появляется неопределенность в их понимании не только у налогоплательщика, но и у правоприменителя. Мы в итоге не получаем ответа на главный вопрос: на что может рассчитывать налогоплательщик и от чего зависит реализация законного интереса.

Следование традиционной концепции позволяет правоприменителю сделать ошибочные выводы, что законные притязания налогоплательщика исполнять не обязательно. Ведь если есть определенная степень гарантирования на одной стороне, то по другую сторону найдется степень негарантирования, на которую всегда можно сослаться.

Усмотрение должностных лиц в традиционной парадигме становится определяющим в реализации законного интереса. Дискреция, в свою очередь, тесно связано с другим термином – целесообразностью и нередко в практической деятельности подменяется ей.

В.В. Субочев, А.В. Малько, В.Н. Бибило указывают, что реализация законного интереса обусловлена его целесообразностью [4, с. 94; 15, с. 128].

А.Б. Зеленцов утверждает, что законные интересы граждан в сфере публичного управления сталкиваются с дискреционными полномочиями органов публичной власти, которые осуществляют выбор

соответствующего поведения «исходя из принципа целесообразности» [16, с. 80].

Данные утверждение нам представляются недостаточно обоснованными и нуждающимися в дополнительном пояснении. Проблема состоит в субъекте, определяющим целесообразность, и ее критериях. С прагматичной точки зрения налогоплательщика заявленный им интерес всегда целесообразен, но эта точка зрения может не совпадать с позицией правоприменителя.

Высшей мерой общественной целесообразности является закон. Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на «связанность налоговых органов законом в своей деятельности»<sup>1</sup>. Поэтому никакой другой критерий кроме закона, а точнее – незапрещенности закона, не может выступать мерой целесообразности. В противном случае, противопоставляя целесообразность закону, создается угроза оправдания любых препятствий в удовлетворении законных притязаний их нецелесообразностью в тот или иной момент времени. Когда закон становится нецелесообразным, то ситуация будет напоминать Устав «О нестеснении градоначальников законами» в «Истории одного города» М. Салтыкова-Щедрина, который гласил: «Ежели чувствуешь, что закон полагает тебе препятствие, то, сняв оный со стола, положи под себя. И тогда все сие, сделавшись невидимым, много тебя в действии облегчит»<sup>2</sup>.

Целесообразность как критерий реализации законных интересов представляется весьма сомнительным. В частности судебные органы едины во мнении, что в силу принципа свободы экономической деятельности налоговым органам запрещено оценивать обоснованность расходов налогоплательщика, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов<sup>3</sup>.

Поэтому традиционное видение законных интересов со степенной гарантированностью, критерием реализации которых выступает усмотрение должностных лиц и определяемая ими целесообразность существенно затрудняет объяснение механизма защиты законного интереса и дает простор для злоупотреблений чиновникам.

В то же время логика термина «гарантия» (от фр. *garantie* – обеспечивать, ручаться) предполагает претворение в жизнь желаемого результата, сделать реальным (фактическим) исполнение. В целом следует согласиться с теми учеными, которые под гарантиями законных интересов понимают условия, конкретные факторы и обстоятельства, делающие возможной реализацию законных интересов, так или иначе способствующих ей [4, с. 411–412].

Как справедливо утверждает Е.Я. Мотовиловкер, «если у лица возникает законный интерес, то у него возникает и право на его удовлетворение, поскольку закон, признавая субъективный интерес, тем самым предоставляет заинтересованному субъекту реальную возможность его удовлетворения; он не может ее не предоставить» [17, с. 59].

В этом отношении гарантированность должна стать имманентным свойством законного интереса, а сами гарантии должны быть конкретными мерами, способными оказывать позитивное воздействие на конечный результат. Они должны нести угрозу нарушителю, генерировать у обязанного должностного

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "БАО-Т" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 и пунктом 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс; Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

<sup>2</sup> Салтыков-Щедрин М.Е. Избранные сочинения. М., 1996. С. 401.

<sup>3</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 2004 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 74 и 77 Федерального закона "Об акционерных обществах", регулирующих порядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании "Кадет Истеблишмент" и запросом Октябрьского районного суда города Пензы» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 2.

лица страх неблагоприятных последствий в случае нарушений законных интересов налогоплательщика. К этому взывают потребности налоговой практики. «Юридическая защита интересов дается против действий человека путем воздействия на его волю угрозой... Юридические средства обеспечения интересов предполагают именно наличность воли, способной усвоить угрозу и воздержаться от нарушения», – справедливо отмечал Г.Ф. Шершеневич [12, с. 639].

#### 4. В поисках новой парадигмы

В научный оборот понятие «парадигма» (от греч. *paradeigma* – пример, модель, образец) введено американским ученым Томасом Куном в 1962 г. в монографии «Структура научных революций». Данный феномен Кун рассматривал как «общепризнанные научные достижения [universally recognized scientific achievements], которые в течение определенного времени дают сообществу практиков модель постановки проблем и их решений» [18, р. viii]. По Куну наука развивается не кумулятивно, а скачкообразно, нелинейно, посредством научных революций, т. е. парадигмально.

Если обратимся к современному нормативно-правовому регулированию в сфере защиты законных интересов, то увидим, что в действительности законодатель не ограничивает и не обуславливает чем-то право налогоплательщика защищать свои законные интересы. Налогоплательщик может обращаться за судебной защитой законных интересов во всех (а не в некоторых, отдельных) случаях без ограничений. По крайней мере такой вывод следует из закона (п. 3 ч. 1 ст. 193, п. 3 ч. 1 ст. 199 АПК РФ). Право на обращение в суд за защитой законных интересов обусловлено только *мнением заявителя*.

В абзаце 1 п. 1 ст. 22 НК РФ законные интересы налогоплательщика стоят в одном ряду с субъективными правами и в их отношении гарантируется такая же административная и судебная защита. То есть законодатель исходит из защитного паритета законных интересов и субъективных прав.

Вместе с тем совершенно очевидно, что декларирование существования и защиты законных интересов (абз. 1 п. 1 ст. 22 НК РФ) само по себе недостаточно для их надлежащей фактической реализации.

В налоговой практике претворение в жизнь интереса зависит не столько от мнения заявителя, сколько от мнения правоприменителя. Поэтому необходимо выстроить действенную систему обеспечительных правовых средств и процедур, позволяющих осуществлять законные интересы налогоплательщика, эффективно преодолевать возникающие препятствия противодействующей стороны.

Семантически термин «обеспечение» означает действие (деятельность), направленное на то, чтобы «что-то сделать вполне возможным, действенным, реально выполнимым»<sup>4</sup>, «гарантировать, сделать что-нибудь верным, несомненным»<sup>5</sup>, «устранить попечение, заботу, опасение, дав что-либо верное; снабжать всем нужным, оградить от убытков, недостатка, нужды, от грозящей кому опасности и проч.»<sup>6</sup>.

Обеспечение осуществления законных интересов имеет телеологическую (от греч. *télōs* – результат, цель) природу, которая раскрывается через их предназначение.

Предназначение обеспечительного механизма в парадигме реализации законных интересов состоит в том, чтобы снизить риск отклонения от надлежащего поведения обязанных должностных лиц, создать условия для беспрепятственного воплощения правомерных стремлений налогоплательщика и (или) преодоления возникающих препятствий и прочих правовых барьеров, а также минимизировать негативные последствия в случае юридической невозможности их преодоления, и тем самым сформировать у налогоплательщика уверенность в реальности осуществления его законных притязаний.

Юридическая сущность способов обеспечения, на наш взгляд, наиболее полно раскрывается через призму их функций. В общефилософском плане понятие «функция» понимается как «внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений»<sup>7</sup>.

Функциональный подход позволяет выделить, на наш взгляд, главную функцию, лежащую в основе обеспечения реализации законных интересов – обязывание должностных лиц к надлежащему содействию налогоплательщику под страхом неблагоприятных для них последствий. Именно установление

<sup>4</sup> Ожегов С.И. Словарь русского языка. М.: Советская энциклопедия, 1972. С. 388.

<sup>5</sup> Большой толковый словарь русского языка / под ред. Д.Н. Ушакова. URL: <http://slovari.yandex.ru> (дата обращения: 18.06.2019).

<sup>6</sup> Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. URL: <http://slovari.yandex.ru>. (дата обращения: 18.06.2019).

<sup>7</sup> Философский словарь / под ред. М.Т. Фролова. 6-е изд. М.: Политиздат, 1991. С. 504–505.

обеспечительной обязанности для налоговых органов делает законные интересы налогоплательщика защитоспособными. И что не менее важно, угроза применения мер ответственности к должностным лицам должна побуждать их к должному поведению.

Стимулирующее воздействие на ответственных должностных лиц, является дисциплинирующей мерой. Для налогового органа запрос налогоплательщика не должен оставаться безразличным. Возложение реальной ответственности на должностных лиц направлено на изменение их профессионального отношения к законным интересам налогоплательщиков. Сегодня в отсутствие данного инструмента у налоговых органов нет значимых стимулов обеспечивать законные интересы налогоплательщиков. Годами формирующая фискальная идеология на первое место ставит совершенно другие задачи - наполнение бюджета, а не обеспечение законных интересов налогоплательщиков. Второе может восприниматься даже преградой для решения первостепенной задачи.

Законные интересы, будучи явлением малопринятым для правоприменителя, рассматривается последним как нечто малозначительное, то есть то, чем безнаказанно можно пренебречь. Поэтому налоговый орган должен быть связан с возможными неблагоприятными последствиями на случай нарушения законных интересов налогоплательщика.

Известный цивилист В.А. Белов субъективное право и юридическую обязанность сравнивает с двумя сторонами одной медали, причем первая, по выражению ученого, – сконструирована (определена) так, что не может быть мыслима без второй. Отчеканив медаль хотя бы с одной стороны, мы неизбежно создаем и сторону обратную, хотя бы она и оставалась свободной от чеканки [19, с. 50]. Эти рассуждения в полной мере справедливы и для законных интересов.

В рамках настоящей статьи не представляется возможным подробно характеризовать природу данной обязанности, поскольку автор посвятил этому отдельные работы. Отметим лишь, что противостоящая законному интересу обязанность налогового органа сложно-структурирована. Ее особенностью является относительно-определенный, имплицитный харак-

тер, что во многом делает ее не типичной для восприятия. Она с открытым содержанием и детерминирована законным интересом налогоплательщика, то есть наполняется конкретным смыслом в связи с фактическим притязанием налогоплательщика, в зависимости от обстоятельств конкретного дела.

Достаточно часто налоговые органы не считают себя обязанными оказывать содействие налогоплательщику в удовлетворении его законного интереса, поскольку связывают свою обязанность только с писанным (в законе) правилом. Нет в законе предписанной обязанности, следовательно нет ответственности, – значит и содействовать не обязательно.

В тоже время перечень обязанностей налогового органа прямо обозначенных в законе, не является исчерпывающим; они могут вытекать из его положений. К такому выводу в частности пришел ФАС Северо-Западного округа по ряду дел, в которых обязанность налоговых органов (их должностных лиц) о начислении процентов за несвоевременное возмещение сумм налога на добавленную стоимость, отражении их в заключении о возврате налога, направляемом органам федерального казначейства прямо не обозначалась в Налоговом кодексе РФ и иных федеральных законах<sup>8</sup>.

Неписанные или производные (выводимые) обязанности корреспондируют таким же неписанным притязаниям налогоплательщика – законным интересам. Эти обязанности привязаны ко всем функциям налоговых органов, их предназначению и следуют из системных положений Налогового Кодекса РФ, о чем неоднократно заявлял Высший Арбитражный Суд РФ.

В частности он поддержал позицию нижестоящих судов, согласно которой «факт отсутствия в законе прямого указания на наличие соответствующей обязанности у налогового органа не означает, что налогоплательщик лишен права обладать полной информацией о вменяемом ему нарушении, и налоговый орган не должен обеспечить налогоплательщику возможности для защиты своих прав и законных интересов, в том числе путем представления ему для ознакомления всех имеющих доказательств, а также подготовки им объяснений и возражений»<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 5 ноября 2004 г. № А56-16414/04 // СПС КонсультантПлюс; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 июля 2004 г. № А52/508/2004/2 // СПС «КонсультантПлюс»; Постанов-

ление ФАС Северо-Западного округа от 15 марта 2004 г. № А52/3647/2003/2 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>9</sup> Определение ВАС РФ от 4 октября 2010 г. № ВАС-10356/10 по делу № А33-17277/2009 // СПС «КонсультантПлюс».

В другом деле отмечалось, что несмотря на отсутствие в законе норм, обязывающих налоговые органы предоставлять по запросу налогоплательщика информацию об исполнении либо нарушении отдельными лицами законодательства о налогах и сборах, такая обязанность в действительности существует<sup>10</sup>. Суд пояснил, что такого рода информация необходима налогоплательщику для реализации его законного интереса в проверке своих контрагентов на предмет добросовестности и подтверждения на случай спора должной осмотрительности при выборе контрагента. В противном случае налоговая выгода налогоплательщика могла быть признана необоснованной со ссылкой на п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»<sup>11</sup>.

## 5. Выводы

Исходя из паритета значимости законных интересов и субъективных прав налогоплательщика, уровень юридической защищенности первых не должен уступать вторым. Законные интересы гарантируются не избирательно в некоей «определенной степени», а полноценно и всецело.

Элементами обеспечительного механизма реализации законных интересов налогоплательщика в новой парадигме должны стать соответствующая обязанность должностных лиц налоговых органов и их ответственность за ненадлежащее исполнение.

Налоговые органы, являясь частью правового государства, должны соблюдать не только нормы закона (пп. 1 п. 1 ст. 32 НК РФ), но и те положения, которые следуют из него, что требует от правоприменителя высокого уровня профессиональной культуры. Недостаток последнего может выступать серьезным правопрепятствующим фактором.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Мордовец А.С. Социально-юридический механизм обеспечения прав человека и гражданина / А.С. Мордовец; под ред. Н.И. Матузова. – Саратов: СВШ МВД РФ, 1996. – 286 с.
2. Ростовщиков И.В. Обеспечение и защита прав и свобод личности: вопросы теории практика органов внутренних дел: дис. ... д-ра юрид. наук / И.В. Ростовщиков. – М., 1997. – 364 с.
3. Шафилова В.М. Обеспечение права: человекоцентристский подход: моногр. / В.М. Шафилова. – Красноярск: Краснояр. гос. ун-т, 2005. – 228 с.
4. Субочев В.В. Законные интересы / В.В. Субочев; под ред. А.В. Малько. – М.: НОРМА, 2008. – 496 с.
5. Малько А.В. Законные интересы советских граждан: дис. ... канд. юрид. наук / А.В. Малько. – Саратов, 1985. – 207 с.
6. Малько А.В. Субъективное право и законный интерес / А.В. Малько // Известия высших учебных заведений. Правоведение. – 2000. – № 3. – С. 30–48.
7. Малько А.В. Законные интересы как правовая категория / А.В. Малько, В.В. Субочев. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. – 359 с.
8. Богатырев Ф.О. Обязательство с нематериальным интересом: дис. ... канд. юрид. наук / Ф.О. Богатырев. – М., 2003. – 137 с.
9. Груздев В.В. Гражданско-правовая защита имущественных интересов личности: дис. ... д-ра юрид. наук / В.В. Груздев. – Томск, 2014. – 350 с.
10. Travi A. Lezioni di giustizia amministrativa / A. Travi. – Torino: Giappichelli, 2014. – 393 p.
11. Коркунов Н.М. Очерк теории административной юстиции / Н.М. Коркунов // Сборник статей Н.М. Коркунова, профессора Петербургского университета. 1877–1897: Общие вопросы права. История права. Государственное право. Международное право. – СПб.: Юрид. кн. маг Н.К. Мартынова, 1898. – С. 144–218.
12. Шершеневич Г.Ф. Общая теория права / Г.Ф. Шершеневич. – М.: Издание Бр. Башмаковых, 1910. – 805 с.
13. Ремнев В.И. Право жалобы в СССР / В.И. Ремнев. – М.: Юридическая литература, 1964. – 132 с.

<sup>10</sup> Определение ВАС РФ от 1 декабря 2010 г. № ВАС-16124/10 по делу № А27-25441/2009 // СПС «Консультант Плюс».

<sup>11</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

14. Шаталов С.Д. Создание новой налоговой системы – та еще задачка / С.Д. Шаталов // *Налоговед.* – 2017. – № 2. – С. 14–31.
15. Бибило В.Н. Отражение интересов в праве / В.Н. Бибило // *Веснік БДУ. Серыя 3, Гісторыя. Філасофія. Псіхалогія. Паліталогія. Сацыялогія. Эканоміка. Права.* – 2006. – № 3. – С. 128–133.
16. Зеленцов А.Б. Субъективные права и законные интересы как предмет правовой защиты в системе административной юстиции: юридическая природа и виды / А.Б. Зеленцов // *Административное право и процесс.* – 2017. – № 6. – С. 74–83.
17. Мотовиловкер Е.Я. Интерес как сущностный момент субъективного права (цивилистический аспект) / Е.Я. Мотовиловкер // *Известия высших учебных заведений. Правоведение.* – 2003. – № 4. – С. 52–62.
18. Kuhn Th.S. *The Structure of Scientific Revolutions* / Th.S. Kuhn. – 2nd ed. – University of Chicago Press, 1970. – 210 p.
19. Белов В.А. Объект субъективного гражданского права, объект гражданского правоотношения и объект гражданского оборота: содержание и соотношение понятий / В.А. Белов // *Объекты гражданского оборота: сб. ст. / отв. ред. М. А. Рожкова.* – М.: Статут, 2007. – С. 6–77.

### REFERENCES

1. Mordovets A.S. *Socio-legal mechanism of ensuring the rights of man and citizen*, ed. by N.I. Matuzov. Saratov, SWS MVD RF Publ., 1996. 286 p. (In Russ.).
2. Rostovshchikov I.V. *Security and protection of the rights and freedoms of the individual: issues of theory and practice of internal affairs bodies*, Doct. Diss., Moscow, 1997. 364 p. (In Russ.).
3. Shafirov V.M. *Ensuring law : humancentrism approach*, Monograph. Krasnoyarsk, Krasnoyarsk State University Publ., 2005. 228 p. (In Russ.).
4. Subochev V.V. *Legitimate interests*, ed. by A.V. Mal'ko. Moscow, NORMA Publ., 2008. 496 p. (In Russ.).
5. Mal'ko A.V. *Legitimate interests of soviet citizens*, Cand. Diss. Saratov, 1985. 207 p. (In Russ.).
6. Malko A.V. The Right and the Legal Interest. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. Pravovedenie = Proceedings of Higher Education Institutions. Pravovedenie*, 2000, no. 3, pp. 30–48. (In Russ.).
7. Mal'ko A.V., Subochev V.V. *Legitimate interests as a legal category*. St. Petersburg, Yuridicheskii tsentr Press Publ., 2004. 359 p. (In Russ.).
8. Bogatyrev F.O. *Commitment with intangible interest*, Cand. Diss. Moscow, 2003. 137 p. (In Russ.).
9. Gruzdev V.V. *Civil protection of property interests of the individual*, Doct. Diss. Tomsk, 2014. 350 p. (In Russ.).
10. Travi A. *Lezioni di giustizia amministrativa [Lessons in administrative justice]*. Torino, Giappichelli Publ., 2014. 393 p. (In Italian).
11. Korkunov N.M. Essay on the theory of administrative justice, in: Korkunov N.M. *Selected articles, 1877-1897*. St. Petersburg, 1898, pp. 144–218. (In Russ.).
12. Shershenevich G.F. *General theory of law*. Moscow, 1910. 805 p. (In Russ.).
13. Remnev V.I. *The right of complaint in the USSR*. Moscow, Yuridicheskaya literatura Publ., 1964. 132 p. (In Russ.).
14. Shatalov S.D. The creation of a new tax system - that still a task. *Nalogoved*, 2017, no. 2, pp. 14–31. (In Russ.).
15. Bibilo V. N. The reflection of interests in the law. *Vesnik BDU. Seryya 3, Gistoryya. Filasofiya. Psikhologiya. Palitalogiya. Satsyyalogiya. Ekanomika. Prava*, 2006, no. 3. pp. 128–133. (In Russ.).
16. Zelentsov A.B. Subjective Rights and Legal Interests as Judicial Protection Subject in Administrative Justice System: Legal Nature and Types. *Administrativnoe pravo i protsess = Administrative Law and Procedure*, 2017, no. 6, pp. 74–83. (In Russ.).
17. Motovilovker E.Ya. Interest as a Substantive Feature of Subjective Right (Civil Aspect). *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. Pravovedenie = Proceedings of Higher Education Institutions. Pravovedenie*, 2003, no. 4, pp. 52–62. (In Russ.).
18. Kuhn Th.S. *The Structure of Scientific Revolutions*, 2nd ed. University of Chicago Press, 1970. 210 p.



19. Belov V.A. The object of subjective civil law, the object of civil relations and the object of civil turnover: the content and the ratio of concepts, in: Rozhkov M.A. (ed.). *Obyekty grazhdanskogo oborota*, Collection of articles. Moscow, Statut Publ., 2007, pp. 6–77. (In Russ.).

#### **ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ**

**Ядрихинский Сергей Александрович** – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права *Северо-Западный институт (филиал) Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)* 160001, Россия, г. Вологда, ул. Марии Ульяновой, 18  
e-mail: Syadr@yandex.ru  
SPIN-код: 3872-7142

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ**

Ядрихинский С.А. Гарантии защиты законного интереса налогоплательщика: смена парадигмы / С.А. Ядрихинский // *Правоприменение*. – 2019. – Т. 3, № 3. – С. 71–79. – DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(3).71-79.

#### **INFORMATION ABOUT AUTHOR**

**Sergey A. Yadrikhinskiy** – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of Administrative and Financial Law *Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Northwest Institute (branch)* 18, Marii Ul'yanovoi ul., Vologda, 160001, Russia  
e-mail: Syadr@yandex.ru  
SPIN-код: 3872-7142

#### **BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION**

Yadrikhinskiy S.A. Guarantees for the protection of the taxpayer's legitimate interest: a paradigm shift. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2019, vol. 3, no. 3, pp. 71–79. DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(3).71-79. (In Russ.).