



Принцип защиты доверия и доктрина законных ожиданий в налоговом праве

Общеправовой принцип защиты доверия, закрепленный в Конституции России в результате реформы 2020 г., рассматривается на примере разъяснений налогового законодательства. Автор приходит к выводу, что содержательно этот принцип соответствует судебной доктрине законных ожиданий, известной многим правовым системам



П.Д. Блохин,
ЗАВЕДУЮЩИЙ КАФЕДРОЙ
КОНСТИТУЦИОННОГО
И АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРАВА
ЮРИДИЧЕСКОГО ФАКУЛЬТЕТА
НИУ ВШЭ (САНКТ-ПЕТЕРБУРГ),
КАНД. ЮРИД. НАУК
E-MAIL: journal@nalogoved.ru

Доверие как правовая ценность

Принято считать, что судебная доктрина законных ожиданий (legitimate expectations) впервые была сформулирована и применена членом Апелляционного суда Великобритании лордом А. Деннингом в решении 1968 г. «Шмидт против Департамента внутренних дел» (см. текст на полях). Это дело затрагивало вопросы внешней миграции и касалось процедурных прав личности по отношению к власти (отсюда распространенное уточнение наименования доктрины – procedural legitimate expectation). Соответственно, в дальнейшем данная судебная доктрина наиболее часто применялась в прецедентном праве именно в этих аспектах.

Было бы наивным полагать, что сфера действия этого правового принципа ограничена лишь английским административным правом: его эквиваленты мы находим в самых разных областях правового регулирования, что позволяет рассматривать его в качестве общеправового или по меньшей мере межотраслевого принципа права. Так, хотя в Конвенции о защите прав человека и основных свобод принцип защиты доверия

не фигурирует, ЕСПЧ при анализе ст. 1 «Защита собственности» Протокола № 1 трактует содержащееся в ней понятие имущества (possessions) как относящееся не только к «физически осязаемым вещам», но и к капиталовложениям или правам требования, рассматриваемым как «активы», в отношении которых лицо имеет «обоснованное и „законное ожидание“, что оно получит возможность их эффективного осуществления»¹.

Далее, во многих двусторонних и многосторонних (региональных) конвенциях о защите инвестиций установлен стандарт поведения FET – fair and equitable treatment (справедливое и равное обращение). Исходя из этого стандарта, международные инвестиционные арбитражи, включая МЦУИС, указывают, что иностранный инвестор «должен иметь возможность знать заранее обо всех правилах и предписаниях, которые будут регулировать его инвестиции, равно как и о целях соответствующей политики и административной практики, с тем чтобы быть в состоянии планировать свои инвестиции и соблюдать такие предписания»².

И конечно, цивилистике издавна известно понятие estoppel, или запрет противоречивого поведения, который выступает в качестве принципа материального гражданского права и одновременно в качестве одного из правил доказывания в гражданском процессе: «стороне воспрещается утверждать или отрицать существование факта или положения вещей, на которые она ранее полагалась как на имевшие место»³.

По всей видимости, в основе приведенных концепций, несмотря на множество частных различий, лежит общее представление о такой правовой ценности, как доверие⁴ между личностью и властью, между государством и иностранным инвестором, между двумя сторонами контракта и т. д. Это объясняет, почему суды в разных правовых системах в разное время (в том числе независимо друг от друга) приходят к одной и той же, по существу, правовой конструкции. В свою очередь, эта ценность может иметь деонтологическое (нравственное), политико- или

«ШМИДТ ПРОТИВ ДЕПАРТАМЕНТА ВНУТРЕННИХ ДЕЛ»

В решении по делу судьи отметили, что если разрешение на пребывание в стране выдается иностранному гражданину на определенный срок, то «он имеет законное ожидание того, что ему будет позволено оставаться разрешенное время»; если такое разрешение отзывается досрочно, то компетентный орган может быть обязан заслушать доводы иностранца; в общем же случае иностранный гражданин должен покинуть страну без выяснения мотивов и без проведения слушаний (Schmidt & Anor v. Secretary of State for Home Affairs [1968] EWCA Civ 1 (19 December 1968)).

экономико-правовое, административно-хозяйственное (утилитарное) или иное обоснование. В любом случае приведенные доктрины, словно приводные ремни, обеспечивают ее практическое воплощение в жизнь с учетом специфики конкретной сферы общественных отношений и с учетом иных, конкурирующих с ней ценностей.

Спецификация идеи защиты доверия в российском налоговом законодательстве

Российский законодатель в ходе конституционной реформы 2020 г. признал основополагающий (конституирующий) характер такой ценности, как доверие, и придал ей позитивно-правовое закрепление. А именно новая ст. 75.1 Конституции РФ гласит, что «в Российской Федерации создаются условия... для взаимного доверия государства и общества». Впрочем, и задолго до этого КС РФ настаивал на том, что «законодатель должен соблюдать принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, предполагающий правовую определенность, сохранение разумной стабильности правового регулирования... с тем чтобы участники соответствующих правоотношений могли в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса»⁵.

Таким образом, как и во всех перечисленных ранее примерах, в России идея защиты доверия имела судебно-доктринальную природу, опираясь на конституционные нормы о правовом государстве (ст. 1 Конституции РФ), формальном равенстве (ст. 19 Конституции РФ) и др. Полагаем, что ее конституционное закрепление способно решить двоякую задачу. С одной стороны, «повысить в ранге» принцип защиты доверия, придав ему именно конституционное значение и упрочив его положение в ряду правовых ценностей; это позволило бы «сократить разрыв между теорией и практикой», приблизиться

¹ Блохин П.Д. «Вавилонское столпотворение»: комментарий к практике автономного толкования норм Европейской конвенции и российской Конституции // Сравнительное конституционное обозрение. 2019. № 6.

² Цит. по: Daujotas R., Audzevius R. The Concept of Legitimate Expectation in Investor-State Arbitration and the European Court of Human Rights // Bulletin of the International Commercial Arbitration. 2012. Vol. 6. № 2.

³ Monga D. Estoppel and Legitimate Expectation // International Journal of Computer Engineering In Research Trends. 2017. Vol. 4. Issue 6, June.

⁴ Кокотов А.Н. Конституционный принцип доверия в практике Конституционного Суда Российской Федерации // Сравнительное конституционное обозрение. 2014. № 5.

⁵ Определение КС РФ от 03.07.2014 № 1565-О и многие др.

к реализации глобального проекта good governance (надлежащее управление)⁶. С другой – расширить сферу его применения, подчинив ему не только законотворчество, но и всю государственно-властную деятельность (включая контрольно-надзорную); как образно замечено, в этом смысле принцип защиты доверия из статического состояния переходит в состояние динамическое⁷.

В любом случае очевидно, что идея защиты доверия – признаем мы ее частью хорошо известного принципа правовой определенности или же самостоятельным конституционным принципом – должна получать содержательное наполнение, спецификацию на уровне отраслевого законодательства. Как точно подмечено, «само по себе разумное ожидание не может быть отдельным защищаемым правом, однако его игнорирование и непридание ему должного веса может сделать решение произвольным», нарушив защищаемые права (собственности, свободы предпринимательства, уплаты лишь законно установленного налога и т. д.)⁸.

По моему мнению, именно такие конкретизирующие положения содержатся в части первой НК РФ: налогоплательщик освобождается от обязанности уплаты пеней на образовавшуюся у него недоимку, а равно от ответственности в виде налогового штрафа, если он при расчете и уплате налога руководствовался разъяснениями по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данными уполномоченным государственным органом (подп. 3 п. 7 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111). Указанные нормы содержательно корреспондируют положениям о праве налогоплательщика получать информацию о действующем законодательстве от налоговых органов и разъяснения по вопросам его применения – от финансовых органов (подп. 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ). Согласуются они и с положением о полномочии финансовых органов, включая Минфин России, давать разъяснения не только налогоплательщикам, но и налоговым органам и об обязанности последних руководствоваться такими разъяснениями (п. 1 и 2 ст. 34.2 и подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ).

ПРИНЦИП ЗАЩИТЫ ДОВЕРИЯ МОЖЕТ РАССМАТРИВАТЬСЯ В КАЧЕСТВЕ ОБЩЕПРАВОВОГО ИЛИ ПО МЕНЬШЕЙ МЕРЕ МЕЖОТРАСЛЕВОГО ПРИНЦИПА ПРАВА

Соответствие правовой конструкции в НК РФ доктрине законных ожиданий

Требования, предъявляемые НК РФ к разъяснениям по вопросам применения действующего законодательства, в основных своих чертах совпадают с теми требованиями к обещаниям или, иначе говоря, заявлениям (representation) органов публичной власти, с которыми английское административное право связывает возникновение у гражданина (организации) законных ожиданий.

1. Разъяснение должно быть дано уполномоченным органом (финансовым, налоговым, таможенным) и подписано компетентным должностным лицом этого органа (с учетом положения о нем, должностного регламента его служащего и т. п.). Действительно, суды и ученые часто указывают, что заявление или обещание, сделанное *ultra vires*, то есть с нарушением делегированных административному органу или должностному лицу законодателем полномочий, по общему правилу не может впоследствии связывать орган или лицо, который или которое по закону обладает компетенцией принимать решения⁹.

2. Разъяснение может быть адресовано как самому налогоплательщику по его запросу, так и неопределенному кругу лиц, находящихся в аналогичной правовой ситуации. В литературе также выделяется несколько формальных оснований для возникновения законных ожиданий, при этом обычно признается, что конкретное обещание, данное определенному лицу (как это обычно и бывает в инвестиционных отношениях), формирует более прочную основу для законных ожиданий, чем заявление, сделанное в адрес неопределенного круга лиц, а также чем устойчивая административная практика¹⁰.

3. Разъяснения, на которые полагался налогоплательщик, по своему содержанию должны относиться к тому налоговому периоду, когда образовалась недоимка (то есть соотноситься как причина и следствие). Это вполне отвечает распространенному, хотя

⁶ Павлисова Т.Е., Ембулаева Н.Ю. Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства (защиты законных ожиданий) в российском праве: проблемы и перспективы // Право и политика. 2018. № 4. С. 1–10.

⁷ Читайте статью Д.А. Виноградова «Придание обратной силы уточняющим изменениям налогового закона» в этом же номере на с. 23–28.

⁸ Srivastava A.K. Doctrine of „Legitimate Expectation“ // J.T.R.I Journal. April – June, 1995.

⁹ Ng M.Y. Promisee' Right to Bound Public Authorities to Their Promise: The Debate between the Doctrine of Estoppel and Legitimate Expectation // Global Journal of Politics and Law Research. 2015. Vol. 3. № 5.

¹⁰ Legitimate expectation as a ground for judicial review. URL: <https://www.pinsentmasons.com>.

и небесспорному, мнению о том, что законные ожидания должны основываться на знании (информированности) лица о сделанном компетентным органом заявлении или о принятой им административной практике: как заметил один судья, «ожидания лица, если они не существуют, не могут быть защищаемы»¹¹.

4. Такие разъяснения должны быть именно письменными, то есть составленными на бумажном носителе или в электронно-цифровой форме. Очевидно, что в случае спора это облегчает доказывание стороной самого наличия разъяснений, а также соответствия их остальным поименованным требованиям. Так, в литературе приводятся примеры дел, в которых суд отказывался исходить из того, что налогоплательщику были даны устные (по телефону) заверения налоговым органом, притом что представитель этого органа категорически отрицал данное обстоятельство¹².

Безусловно, указанные выше частные примеры из литературы и судебной практики могут подвергнуться критике по тем или иным политико-правовым соображениям. Могут быть обнаружены и противопоставлены им примеры обратных подходов, столь же убедительные в своем обосновании. Однако этот краткий обзор призван продемонстрировать, что избранная российским законодателем принципиальная конструкция не расходится с доктриной законных ожиданий, как она понимается в правовых порядках, основанных на идее верховенства права (Rule of Law). Что же касается содержательного наполнения элементов правовой конструкции, заложенной в НК РФ, то они нуждаются в дополнительном обсуждении и критической оценке, чему посвящена вторая часть этой статьи*.

Окончание в следующем номере.

[Ключевые слова: «ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ» – «РАЗЪЯСНЕНИЕ» – «ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО» – «НАЛОГОВОЕ ПРАВО»]

¹¹ Elliott M.C. Legitimate Expectation, Consistency and Abuse of Power // *Judicial Review*, 10. 2005.

¹² Squires L., Costelloe M. Arderin Distillery: Legitimate Expectation and Judicial Review of Revenue // *Irish Tax Review*. 2022. № 4.

* Статья поступила в редакцию 08.06.2024, одобрена после рецензирования 10.06.2024, принята к публикации 11.06.2024. – *Прим. ред.*