

УДК 336.2

ТРАНСФОРМАЦИЯ СУБЪЕКТИВНЫХ ПРАВ В ЗАКОННЫЕ ИНТЕРЕСЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

© 2019 г.

С.А. Ядрихинский

Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина, Вологда

Syadr@yandex.ru

Поступила в редакцию 24.09.2018

Рассматривается процесс перехода субъективного права в менее устойчивое состояние – законный интерес налогоплательщика. На основе историко-правового анализа развития законодательства о налогах и сборах исследуется диалектика такого преобразования: предпосылки, причины и следствия. Делается вывод, что отдельные права налогоплательщика де-факто таковыми не являются и представляют собой законные интересы, имеющие доказательственную форму реализации.

Ключевые слова: законный интерес, субъективное право, преобразование, налогоплательщик, налоговый орган, налоговое законодательство.

Реализация принципа «разрешено все, что прямо не запрещено законом» позволяет помимо субъективных прав выделить обособленную от них конструкцию «законные интересы налогоплательщика». Законодатель одинаково гарантирует защиту как прав, так законных интересов. Этот вывод следует из п. 1 ст. 22 Налогового кодекса РФ [1] (далее – НК РФ).

Однако если перечень прав налогоплательщика нормативно закреплен и притязания налогоплательщика заранее известны налоговому органу, то в отношении законных интересов такого сказать нельзя. Формируясь в сознании налогоплательщика, они во многом не очевидны для правоприменительного органа и, как правило, имеют доказательственную форму своей реализации. Интерес налогоплательщика в большинстве случаев подлежит предварительной юридической оценке на предмет законности, поскольку законом сама мера дозволенного поведения не определена. Поэтому в сравнении с субъективным правом законный интерес менее устойчив. Интерес могут признать законным, но могут и не признать.

Объективно законный интерес стремится формализоваться в тексте закона, приобрести правовую определенность через свою позитивацию. Сравним права налогоплательщика, перечисленные в Законе РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [2] и в Налоговом кодексе РФ. В Налоговом кодексе РФ их заметно больше, так как многие законные интересы девяностых трансформировались в субъективные права. Сегодня они не нуждаются в дополнительном признании и обеспечиваются обязанностями налогового органа.

Законные интересы, по выражению Н.И. Матузова, являются предправами и превращаются в права, когда для этого созревают необходимые условия [3, с. 113]. А.В. Власова также называла интерес «предпосылкой права» [4, с. 21].

Опираясь на исследования известных ученых, В.В. Субочев пошел дальше и предположил, что трансформируются не только законные интересы в субъективные права, но и субъективные права в законные интересы [5, с. 156–157].

Используя историко-правовой анализ развития налогового законодательства, попытаемся и мы в своем исследовании рассмотреть диалектику перехода субъективных прав в законные интересы налогоплательщика.

В налоговом законодательстве можно встретить примеры субъективных прав, которые таковыми в действительности не являются, хотя и именуются правами. Субъективное право становится ущербным ввиду невозможности беспрепятственной реализации входящих в его состав правомочий. Такое право утрачивает свою *унификацию* (от лат. *unio* – единство и *facere* – делать): т.е. оно уже не понимается одинаково как налогоплательщиком, так и налоговым органом. Следствием этого является потеря стабильности и устойчивости, свойственных субъективному праву, уверенности его обладателя в том, что его притязания надежно защищены.

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки. Это одно из немногих прав, которое на протяжении всего действия Налогового кодекса РФ не подвергалось изменению или дополнению. К слову упомянуть здесь закон психологии: «То, что не изменяется, то не осознается» – Закон Джеймса.

С 1 января 2007 г. ст. 89 НК РФ приняла новую редакцию [6]: выездная налоговая проверка теперь может проводиться не только по месту нахождения налогоплательщика, но и по месту нахождения налогового органа – в том случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки (абз. 2 п. 1).

Если следовать буквальному толкованию пп. 8 п. 1 ст. 21 НК РФ, то проверяемый налогоплательщик имеет право присутствовать на территории налогового органа. Законодатель не ограничивает данное право «случаями, предусмотренными настоящим Кодексом», как, например, это сделано в пп. 15 п. 1 ст. 21 НК РФ. Это общая норма, прямого действия. Она распространяет свое действие на всю процедуру (мероприятия) выездной налоговой проверки, причем независимо от места ее проведения. Здесь не требуется дополнительного указания на возможность присутствия, как это предусмотрено статьями 92, 93, 94, 95 НК РФ: право проверяемого лица участвовать при осмотре его территории (помещения), истребовании у него необходимых для проверки документов, выемке документов и предметов, проведении экспертиз, поскольку это право ничем не ограничено.

Однако Минфин России постарался предостеречь налогоплательщиков от такого понимания закона и указал на невозможность присутствия проверяемого лица при проведении выездной налоговой проверки на территории налогового органа, а также и на участие проверяемого лица при допросе свидетелей [7]. Обосновал он свою позицию тем, что НК РФ прямо не предусмотрено такое присутствие. С таким подходом, конечно, трудно согласиться, на что также обращалось внимание ученых [8, с. 12–18]. Очевидно, объем права налогоплательщика не может различаться в зависимости от места проведения проверки.

Тем не менее в практическом плане, с учетом позиции Минфина РФ, реализация права «присутствовать» (пп. 8 п. 1 ст. 21 НК РФ), по всей видимости, будет затруднена, без преувеличения можно сказать – невозможна без внешнего вмешательства.

Поэтому де-факто данное субъективное право в своем качестве есть законный интерес. Налогоплательщик может только просить, а не требовать.

Налоговый кодекс в пп. 11 п. 1 ст. 21 предоставляет налогоплательщику право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие закону.

При этом законодатель исходит из презумпции правомерности актов и действий налоговых органов, которые должны осуществляться в строгом соответствии с законодательством Российской Федерации. По общему правилу, подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия должностного лица (п. 5 ст. 138 НК РФ). А раз так, т.е. законность налогового органа предполагается, то налогоплательщик в силу пп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ обязан не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

Получается, что во всех случаях налогоплательщик лишен возможности самостоятельной юридической оценки актов и требований налоговых органов и их должностных лиц. Такую оценку должен произвести суд или иной компетентный орган, но не налогоплательщик. Это предполагает, что в момент предъявления налоговым органом требований, в том числе и неправомерных, даже явно выходящих за рамки закона, налогоплательщик обязан им подчиниться, исполнить юридические предписания и не чинить препятствий действиям должностного лица. Любое неповиновение изначально предполагает отрицательную оценку его защитных действий. Обратное означало бы, что налогоплательщик взял на себя не свойственную для него правоприменительную функцию опровержения презумпции правомерности действий должностных лиц налогового органа (функцию суда или вышестоящего налогового органа).

Но возможность обращаться в суд или вышестоящий налоговый орган – это содержание другого субъективного права налогоплательщика – пп. 12 п. 1 ст. 21, п. 2 ст. 101.2, ст. 137 НК РФ. Как тогда субъективное право пп. 12 п. 1 ст. 21 соотносится с другим субъективным правом в пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ?

Очевидно, что идея законодателя в пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ заключалась в предоставлении налогоплательщику возможности *оперативно* реагировать в порядке самозащиты на явно противоправные действия должностных лиц, без обращения в суд, здесь и сейчас, поскольку в дальнейшем это может быть уже не актуально для налогоплательщика.

Более того, данное право усилено другим уникальным субъективным правом, не встречающимся ни в одном ином отраслевом законодательстве, – правом *требовать* от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий

в отношении налогоплательщиков (пп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ).

В практике имели место случаи, когда налогоплательщики, обнаружив явные дефекты в решении о назначении выездной налоговой проверки, воспользовавшись пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, не пускали проверяющих на свою территорию, предоставив им письменное обоснование причин такого поступка, и на основании пп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ требовали от должностных лиц исправить допущенные нарушения, т.е. соблюдать законодательство о налогах и сборах, как того требует закон.

Налогоплательщик указывал проверяющим на «связанность налоговых органов законом в своей деятельности» [9–10], на «недопустимость произвольного налогового контроля; соответствия его требованиям справедливости и соразмерности» [11] и на необходимость «руководствоваться целями и мотивами, соответствующими действующему правопорядку во избежание превращения налогового контроля из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности» [10].

Такие действия налогоплательщика на практике воспринимаются как воспрепятствование осуществлению контрольной деятельности и нейтрализуются должностными лицами через силовую поддержку правоохранительных органов. В соответствии со ст. 5 Закона РФ от 21.03.1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» [12] органы внутренних дел Российской Федерации обязаны оказывать *практическую помощь* работникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая принятие предусмотренных законом мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих выполнению работниками налоговых органов своих должностных функций.

Полицейские не оценивают законность действий должностных лиц налоговых органов; они выполняют свой приказ. Поэтому налогоплательщик в любом случае вынужден будет допустить проверяющих на свою территорию, даже если налоговая проверка назначена с нарушением закона. Не помогает налогоплательщику и обязанность должностных лиц корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, не унижать их честь и достоинство (п. 3 ст. 33 НК РФ).

Очевидно, что между моделью субъективного права, закладываемой законодателем, и практикой его реализации образовалась большая пропасть.

Для органа, обладающего властной компетенцией, оказаться под законным требованием налогоплательщика, а по сути под властью закона, столь же непривычно, сколь и раздражительно. Неслучайно отмечал И. Кант, что «наилучший строй тот, где власть принадлежит не людям, а законам» [13, с. 283].

Мы видим неготовность налогового органа действовать в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ и пп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ. Налоговый орган изначально находится в привилегированном преимущественном положении, он обладает необходимыми средствами, позволяющими ему нейтрализовать подобные инициативы налогоплательщика.

Данные нормы оказались оторванными от реальности. На нереальность нормы обращают внимание отдельные ученые [14, с. 28]. Не в последнюю очередь это произошло из-за отсутствия понятного механизма реализации данного права. Понятного как для налогоплательщика, так и налогового органа. Как известно, содержание и форма любого явления неразрывны.

Опасность оценки правомерности или неправомерности действий налогового органа налогоплательщиком заключается в том, что она создает предпосылки для того, чтобы игнорировать любые требования налогового органа, объявив их «неправомерными», и тем самым оправдать воспрепятствование законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей. В то же время в законе не сказано, что требование должностных лиц можно не выполнять только после его обжалования и признания незаконным.

В действительности налогоплательщик не может беспрепятственно воспользоваться предоставляемыми ему возможностями, что трансформирует их де-факто из субъективных прав в законные интересы.

В НК РФ можно встретить права налогоплательщика, которые обусловлены согласием налогового органа. Налогоплательщик имеет право, но только с разрешения налогового органа. Такая конструкция субъективного права фактически является законным интересом. Здесь мы не видим прямого обязывания налогового органа. Право налогоплательщика не обеспечено корреспондирующей ему обязанностью налогового органа, более того – его реализация поставлена в зависимость от усмотрения должностного лица.

Примером такой конструкции является право налогоплательщика присутствовать при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту (пп. 4 п. 7 ст. 95 НК РФ). Налогоплатель-

щик имеет такую возможность, только если у него есть соответствующее разрешение должностного лица налогового органа.

В каких случаях выдается такое разрешение и что будет являться основанием для отказа налогоплательщику, в самом законе не говорится.

Не возлагает закон на налоговый орган прямой обязанности сообщать налогоплательщику о месте и времени проведения экспертизы в случае предоставления запрашиваемого разрешения. Суды не видят в этом бездействии нарушения закона [15–17]. Однако это законный интерес налогоплательщика. Прямо выраженной обязанности нет, но в силу ст. 22 НК РФ налоговый орган обязан обеспечить его.

Очевидно, что налогоплательщик заинтересован не в молчаливом созерцании работы эксперта, а в активном присутствии, т.е. обращать внимание эксперта на те или иные аспекты, задавать вопросы, давать объяснения, высказывать свои замечания и возражения. Но термин «присутствовать» в НК РФ не раскрыт.

В п. 2 ст. 83 АПК РФ предусматривается схожая норма. Лица, участвующие в деле, могут присутствовать при проведении экспертизы, за исключением случаев, если такое присутствие способно помешать нормальной работе экспертов, но не вправе вмешиваться в ход исследований.

В п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 04.04.2014 г. № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе» [18] разъяснено применение ч. 3 ст. 82, ч. 2 ст. 83 АПК РФ, ст. 24 Федерального закона от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» [19]. Пленум ВАС РФ обратил внимание судов, что процессуальное право на присутствие лиц при проведении экспертизы возможно, если оно не мешает нормальной работе эксперта и если ходатайство об этом заявлено до назначения экспертизы.

Трансформация субъективного права в законный интерес может происходить также в случаях, если право прекратило свое существование совсем либо объем его сильно уменьшился.

Защита законного интереса, а не собственно субъективного права имеет место быть, когда в результате неправомερных действий налогового органа само субъективное право налогоплательщика прекращается. Налоговые органы являются держателями значительного объема информации об имущественном состоянии каждого налогоплательщика. При несоблюдении режима секретности и утраты фактической монополии на сведения, составляющие налоговую

тайну, которые стали доступны третьим лицам, у налогоплательщика возникает право на иск о возмещении вреда.

В данном случае подача иска не будет являться защитой права на налоговую тайну (пп. 13 п. 1 ст. 21 НК РФ). Само субъективное право не может защищаться, поскольку налоговая тайна уже открыта для третьих лиц и налогоплательщику не принадлежит, а право уже неосуществимо. С момента утраты конфиденциальности сведений право на тайну прекращается в связи с утратой самой тайны. Произвольное распространение в конкурентной или криминальной среде значимой для бизнеса конфиденциальной информации может причинить значительный ущерб *интересам* налогоплательщиков [20–21]. В результате причинения вреда у налогоплательщика возникает интерес к компенсации причиненного налогоплательщику вреда раскрытием налоговой тайны. Суд будет защищать законный интерес налогоплательщика в восстановлении имущественных потерь от утраты налоговой тайны.

Как следует из Определения КС РФ от 30.09.2004 г. № 317-О, «специальный правовой статус сведений, составляющих налоговую тайну, закреплен в ст. 102 НК РФ исходя из *интересов* налогоплательщиков...» [21].

В литературе справедливо отмечается, что законный интерес налогоплательщика заключается в бессрочном характере режима налоговой тайны, конфиденциальность должна сохраняться на постоянной основе [22–23].

Законодатель может изменять объем права, например отменить налоговую льготу для отдельных категорий налогоплательщиков, уменьшить величину льготирования, ввести ограничения в условиях предоставления и т.п. В этом случае тоже уместно говорить о переходе права в законный интерес.

Введение льгот и их отмена – это исключительная прерогатива законодателя (дискреционные полномочия), причем как на федеральном, так и на региональном уровне.

Так, в первоначальной редакции Закона Челябинской области от 28.11.2002 г. № 114-ЗО «О транспортном налоге» [24] региональный законодатель с учетом п. 3 ст. 12, п. 3 ст. 14, ст. 356 НК РФ для пенсионеров, имеющих в собственности транспортные средства, установил пониженную налоговую ставку при уплате данного налога в отношении одного транспортного средства по выбору налогоплательщика. С 1 января 2009 года в связи с принятием Закона Челябинской области «О внесении изменений в статьи 2 и 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге» от 30 сентября 2008 года

№ 312-ЗО [25] круг лиц, обладающих данной льготой, ограничился. Право на указанную налоговую льготу сохранилось только за пенсионерами, имеющими в собственности легковые автомобили с мощностью двигателя до 150 лошадиных сил (до 110.33 кВт) включительно. Соответственно, пенсионеры, имевшие на 1 января 2009 года в собственности легковые автомобили с большей мощностью двигателя, такое право утратили. Однако данные налогоплательщики приобрели *правообразовательный* законный интерес. Налогоплательщик стремится приобрести утраченное право на льготу. Он уже (еще) не является обладателем субъективного права, но вектор его стремлений направлен на его приобретение.

Интересным представляется реализация данного интереса. Гражданка Н.П. Андреева обжаловала нововведения, предусматривавшие одномоментный рост величины транспортного налога в 75 раз для пенсионеров, в собственности которых находятся легковые автомобили с мощностью более 150 л.с., причем независимо от года выпуска автомобиля и от его стоимости. Налогоплательщик обосновал свои требования дискриминационным разделением льготных категорий граждан. Решением Челябинского областного суда от 19.05.2011 г., оставленным без изменения Определением Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 03.08.2011 г. [26], было отказано в удовлетворении заявления.

Однако Уставный суд Челябинской области 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 г. 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.

Казалось бы, проблема решена, законный интерес налогоплательщика в виде возможности приобретения (сохранения) субъективного права фактически реализован. Постановления Уставного суда окончательны, обжалованию не подлежат, вступают в законную силу немедленно после провозглашения, действуют непосредственно и не требуют подтверждения другими органами и должностными лицами (ст. 75 Устава Челябинской области). Решение конституционного (уставного) суда субъекта Российской

Федерации, принятое в пределах его полномочий, не может быть пересмотрено иным судом (ч. 4 ст. 27 Федерального конституционного закона от 31.12.1996 г. № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» [27]).

Но фискальный интерес перевесил эти положения. Для бюджета цена вопроса, по некоторым оценкам, составляла 400 миллионов рублей [28].

Поэтому Законодательное собрание Челябинской области в отношении фактически отмененного закона посчитало необходимым обратиться в Конституционный суд РФ, который и поставил окончательную точку. Он признал оспариваемые положения закона не противоречащими Конституции РФ и соответственно не утрачивающими юридическую силу, действующими, подлежащими применению судами, другими органами и должностными лицами [29].

В данном деле Конституционный суд РФ фактически выступил в качестве вышестоящей инстанции по отношению к уставному суду субъекта Федерации. Недопустимость подобного подхода была отмечена в особом мнении судьи Г.А. Гаджиева. Тем не менее это произошло.

Примечательно, что после рассмотрения дела Конституционным судом РФ Законодательное собрание Челябинской области единогласно и сразу в трех чтениях, без обсуждения и лишних споров приняло закон, упраздняющий Уставной суд Челябинской области с 1 марта 2014 г. [30]. Председатель Уставного суда Челябинской области Е. Еремеев посетовал: «...Видно, не простили нам защиты льгот пенсионеров по транспортному налогу» [28].

Этот пример показывает, насколько у законного интереса налогоплательщика непростой путь в своей реализации. Нельзя отбрасывать фискальный фактор в сторону. Чем выше в суммовом выражении публичный интерес, тем больше его вес и тем больше приходится с ним считаться.

Таким образом, мы видим, что отдельным субъективным правам трудно удержаться в таком качестве и они переходят в ранг законных интересов. Практика знает множество примеров, когда существенные достижения налогоплательщиков в отстаивании своих прав и интересов в суде, в дальнейшем предавались забвению.

Р. Иеринг в книге «Борьба за право» справедливо утверждал: «где только существующее право опутало своими корнями интересы, – там новому праву приходится пролагать себе путь при помощи борьбы, и эта борьба тянется нередко целое столетие. Высшего напряжения она достигает в том случае, если интересы приняли форму приобретенных прав» [31, с. 8–9].

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. № 31. 03.08.1998. Ст. 3824.
2. Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. № 56. 10.03.1992.
3. Матузов Н.И. Правовая система и личность. Саратов: Изд-во Саратовского ун-та, 1987. 294 с.
4. Власова А.В. Структура субъективного гражданского права: Дис. ... канд. юрид. наук. Ярославль, 1998. 116 с.
5. Субочев В.В. Законные интересы / Под ред. А.В. Малько. М.: НОРМА, 2008. 496 с.
6. Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Российская газета. № 165. 29.07.2006.
7. Письмо Минфина России от 22.10.2015 г. № 03-02-07/1/60796 // СПС «КонсультантПлюс».
8. Копина А.А. Права налогоплательщика в сфере налогового контроля // *Налоги*. 2016. № 22. С. 12–18.
9. Определение КС РФ от 04.12.2003 г. № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «БАО-Т...» // СПС «КонсультантПлюс».
10. Постановление КС РФ от 16.07.2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений...» // *Вестник КС РФ*. № 6. 2004.
11. Постановление КС РФ от 30.10.2003 г. № 15-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений...» // *Вестник КС РФ*. № 6. 2003.
12. Закон РФ от 21.03.1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // *Ведомости СНД и ВС РСФСР*, 11.04.1991. № 15. Ст. 492.
13. Кант И. Сочинения. В 6 т. Т. 4. Ч. 2. М.: Мысль, 1965. 478 с.
14. Кашин В.А. Права налогоплательщиков: декларируемые и реальные // *Налоговая политика и практика*. 2010. № 7. С. 26–31.
15. Постановление ФАС СЗО от 11.02.2008 г. № А42-9396/2005 // СПС «КонсультантПлюс».
16. Определение ВАС РФ от 17.12.2012 г. № ВАС-16191/12 // СПС «КонсультантПлюс».
17. Постановление ФАС ЗСО от 26.12.2013 г. по делу № А27-2427/201 // СПС «КонсультантПлюс».
18. Постановление Пленума ВАС РФ от 04.04.2014 г. № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе» // *Вестник ВАС РФ*. № 6. 2014.
19. Федеральный закон от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 04.06.2001. № 23. Ст. 2291.
20. Определение КС РФ от 20.12.2016 г. № 2673-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Тольяттиазот...» // СПС «КонсультантПлюс».
21. Определение КС РФ от 30.09.2004 г. № 317-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ламбина Александра Ивановича...» // СПС «КонсультантПлюс».
22. Токарев С.И. Институт тайны в налоговых правоотношениях // *Налоговед*. 2016. № 1. С. 32–37.
23. Овчинникова Н.О. Налоговое планирование и налоговый контроль со стороны правоохранительных органов: Практическое пособие. М.: Дашков и К, 2008. 145 с.
24. Закон Челябинской области от 28.11.2002 г. № 114-ЗО «О транспортном налоге» // *Южноуральская панорама*. № 134. С. 2–3. 30.11.2002.
25. Закон Челябинской области от 30.09.2008 г. № 312-ЗО «О внесении изменений в статьи 2 и 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге» // *Южноуральская панорама*. № 194. 16.10.2008.
26. Определение Верховного Суда РФ от 03.08.2011 г. № 48-Г11-22 // СПС «КонсультантПлюс».
27. Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 г. № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» // *Российская газета*. № 3. 06.01.1997.
28. Роскошь правосудия. В Челябинской области из экономики ликвидировали Уставный суд региона // *Российская газета*. URL: www.rg.ru/2014/02/26/reg-urfo/sud.html (дата обращения: 19.09.2018).
29. Постановление КС РФ от 02.12.2013 г. № 26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге...» // *Российская газета*. № 278. 10.12.2013.
30. Закон Челябинской области от 30.01.2014 г. № 627-ОЗ «Об особенностях регулирования отдельных правоотношений в связи с совершенствованием системы органов государственной власти Челябинской области» // *Южноуральская панорама*. 2014. № 16. 6 февраля.
31. Иеринг Р фон. Борьба за право / Пер. с 11-го нем. изд. И. Юровского. 3-е изд. С-Петербург: Типо-Лит. А.Г. Розена, 1908. 96 с.

THE TRANSFORMATION OF SUBJECTIVE RIGHTS INTO TAXPAYERS' LEGITIMATE INTERESTS

S.A. Yadrinhinsky

In this article, we consider the process of transition of subjective rights into a less stable state - into taxpayers' legitimate interests. Based on the historical and legal analysis of the development of legislation on taxes and fees, we examine the dialectic of such a transformation, including its prerequisites, causes and consequences. It is concluded that certain rights of the taxpayer are de facto his legitimate interests rather than rights, and such interests have an evidentiary form of realization.

Keywords: legitimate interest, subjective right, transformation, taxpayer, tax authority, tax. legislation.

References

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 g. № 146-FZ // Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii. № 31. 03.08.1998. St. 3824.
2. Zakon RF ot 27.12.1991 g. № 2118-1 «Ob osnovah nalogovoy sistemy v Rossijskoj Federacii» // Rossijskaya gazeta. № 56. 10.03.1992.
3. Matuzov N.I. Pravovaya sistema i lichnost'. Saratov: Izd-vo Saratovskogo un-ta, 1987. 294 s.
4. Vlasova A.V. Struktura sub"ektivnogo grazhdanskogo prava: Dis. ... kand. yurid. nauk. Yaroslavl', 1998. 116 s.
5. Subochev V.V. Zakonnye interesy / Pod red. A.V. Mal'ko. M.: NORMA, 2008. 496 s.
6. Federal'nyj zakon ot 27.07.2006 g. № 137-FZ «O vnesenii izmenenij v chast' pervuyu i chast' vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii i v otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossijskoj Federacii v svyazi s osushchestvleniem mer po sovershenstvovaniyu nalogovogo administrirovaniya» // Rossijskaya gazeta. № 165. 29.07.2006.
7. Pis'mo Min'fina Rossii ot 22.10.2015 g. № 03-02-07/1/60796 // SPS «Konsul'tantPlyus».
8. Kopina A.A. Prava nalogoplatel'shchika v sfere nalogovogo kontrolya // Nalogi. 2016. № 22. S. 12–18.
9. Opredelenie KS RF ot 04.12.2003 g. № 442-O «Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby zakrytogo akcionernogo obshchestva «BAO-T...» // SPS «Konsul'tantPlyus».
10. Postanovlenie KS RF ot 16.07.2004 g. № 14-P «Po delu o proverke konstitucionnosti otdel'nyh polozhenij...» // Vestnik KS RF. № 6. 2004.
11. Postanovlenie KS RF ot 30.10.2003 g. № 15-P «Po delu o proverke konstitucionnosti otdel'nyh polozhenij...» // Vestnik KS RF. № 6. 2003.
12. Zakon RF ot 21.03.1991 g. № 943-1 «O nalogovyh organah Rossijskoj Federacii» // Vedomosti SND i VS RSFSR, 11.04.1991. № 15. St. 492.
13. Kant I. Sochineniya. V 6 t. T. 4. Ch. 2. M.: Mysl', 1965. 478 s.
14. Kashin V.A. Prava nalogoplatel'shchikov: deklariruemye i real'nye // Nalogovaya politika i praktika. 2010. № 7. S. 26–31.
15. Postanovlenie FAS SZO ot 11.02.2008 g. № A42-9396/2005 // SPS «Konsul'tantPlyus».
16. Opredelenie VAS RF ot 17.12.2012 g. № VAS-16191/12 // SPS «Konsul'tantPlyus».
17. Postanovlenie FAS ZSO ot 26.12.2013 g. po delu № A27-2427/201 // SPS «Konsul'tantPlyus».
18. Postanovlenie Plenuma VAS RF ot 04.04.2014 g. № 23 «O nekotoryh voprosah praktiki primeneniya arbitrazhnyimi sudami zakonodatel'stva ob ehkspertize» // Vestnik VAS RF. № 6. 2014.
19. Federal'nyj zakon ot 31.05.2001 g. № 73-FZ «O gosudarstvennoj sudebno-ehkspertnoj deyatel'nosti v Rossijskoj Federacii» // Sobranie zakonodatel'stva Rossijskoj Federacii. 04.06.2001. № 23. St. 2291.
20. Opredelenie KS RF ot 20.12.2016 g. № 2673-O «Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby otkrytogo akcionernogo obshchestva «Tol'yattiazot...» // SPS «Konsul'tantPlyus».
21. Opredelenie KS RF ot 30.09.2004 g. № 317-O «Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby grazhdanina Lambina Aleksandra Ivanovicha...» // SPS «Konsul'tantPlyus».
22. Tokarev S.I. Institut tajny v nalogovyh pravootnosheniyah // Nalogoved. 2016. № 1. S. 32–37.
23. Ovchinnikova N.O. Nalogovoe planirovanie i nalogovyy kontrol' so storony pravoohranitel'nyh organov: Prakticheskoe posobie. M.: Dashkov i K, 2008. 145 s.
24. Zakon Chelyabinskoy oblasti ot 28.11.2002 g. № 114-ZO «O transportnom naloge» // Yuzhnoural'skaya panorama. № 134. S. 2–3. 30.11.2002.
25. Zakon Chelyabinskoy oblasti ot 30.09.2008 g. № 312-ZO «O vnesenii izmenenij v stat'i 2 i 4 Zakona Chelyabinskoy oblasti «O transportnom naloge» // Yuzhnoural'skaya panorama. № 194. 16.10.2008.
26. Opredelenie Verhovnogo Suda RF ot 03.08.2011 g. № 48-G11-22 // SPS «Konsul'tantPlyus».
27. Federal'nyj konstitucionnyj zakon ot 31.12.1996 g. № 1-FKZ «O sudebnoj sisteme Rossijskoj Federacii» // Rossijskaya gazeta. № 3. 06.01.1997.
28. Roskosh' pravosudiya. V Chelyabinskoy oblasti iz ehkonomii likvidirovali Ustavnyj sud regiona // Rossijskaya gazeta. URL: www.rg.ru/2014/02/26/reg-urfo/sud.html (data obrashcheniya: 19.09.2018).
29. Postanovlenie KS RF ot 02.12.2013 g. № 26-P «Po delu o proverke konstitucionnosti punkta 2 stat'i 4 Zakona Chelyabinskoy oblasti «O transportnom naloge...» // Rossijskaya gazeta. № 278. 10.12.2013.
30. Zakon Chelyabinskoy oblasti ot 30.01.2014 g. № 627-OZ «Ob osobennostyah regulirovaniya otdel'nyh pravootnoshenij v svyazi s sovershenstvovaniem sistemy organov gosudarstvennoj vlasti Chelyabinskoy oblasti» // Yuzhnoural'skaya panorama. 2014. № 16. 6 fevralya.
31. Iering R fon. Bor'ba za pravo / Per. s 11-go nem. izd. I. Yurovskogo. 3-e izd. S-Peterburg": Tipo-Lit. A.G. Rozena, 1908. 96 s.