

Принцип правомерных ожиданий в решениях судов Российской Федерации

Научный руководитель – Рябова Елена Валерьевна

Соловьева Наталья Альбертовна

Аспирант

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

E-mail: natalya.natali5545@yandex.ru

С недавнего времени принцип правомерных ожиданий стал рассматриваться учеными как самостоятельная правовая концепция, что породило дискуссию относительно содержания данного принципа и его роли в отечественном налоговом праве [n2]. Целесообразно предположить, что повышенный интерес к данному принципу вызван его фрагментарным применением в решениях судов разных уровней судебной системы Российской Федерации (далее – РФ), в особенности при разрешении налоговых споров. С целью определения направлений дальнейшей разработки принципа правомерных ожиданий в теории налогового права предлагается изучить уровень разработанности принципа в отечественной судебной практике на примере значимых правовых позиций.

Следует принять во внимание Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 N 34-П, в котором Суд для обоснования позиции о невозможности взыскания с предпринимателя налога за прошедшие периоды в связи с негативным изменением практики толкования нормы закона ссылается на принципы поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, недопустимости придания обратной силы закону, устанавливающему или отягчающему ответственность, а также на принципы правовой определенности и справедливости. Представляется, что более емким было бы использование принципа правомерных ожиданий, который содержит в себе необходимый в данных обстоятельствах ряд элементов указанных принципов. [n3, n6]

В дальнейшем Определением судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 N 302-КГ17-16602 была заложена тенденция по созданию правоприменительной практики, реализующей не только принцип добросовестного налогового администрирования, поддержания доверия к государству, но и защиты законных ожиданий. Однако, раскрытия содержания и установление границ применения принципа, определения соотношения термина «законные ожидания» и «правомерные ожидания» в указанном определении не последовало [n5]. Предлагается использовать термин «правомерные ожидания», учитывающий возможность возникновения ожиданий в том числе из разъяснений налоговых органов, что более точно соотносится с границами применения принципа в зарубежной и отечественной судебной практике и позволяет охватить более широкий круг ожиданий налогоплательщиков.

К более детализированным примерам признания судебной практикой принципа правомерных ожиданий в рамках налогового права можно отнести Определения Верховного Суда РФ от 12.10.2021 N 305-ЭС21-11708 и от 14.10.2021 N 305-ЭС21-16987, в которых со ссылкой на практику Европейского Союза указан ряд ограничений применения данного принципа: принцип не применим для предусмотрительного и разумного участника экономической деятельности, который должен был ожидать применения мер со стороны государства, а также в случае, если особо значимый публичный интерес перевешивает частный интерес, основанный на правомерных ожиданиях. Данное обоснование подвергалось критике, в частности за формальность применения принципа в отрыве от его реального содержания в указанных в деле решениях суда Европейского Союза, отсутствие обоснования наличия значимого публичного интереса и т.д.[n1]

Отметим, что в указанном в начале исследования примере совокупность принципов по своему содержанию отражающих принцип правомерных ожиданий была применена к индивидуальному предпринимателю, несмотря на то обстоятельство, что осуществление предпринимательской деятельности, имея в виду ее рисковый характер, с необходимостью предполагает определенную осмотрительность, в связи с чем видится противоречие в сложившейся практике. Важным является представление Суда о времени, необходимом для формирования правомерных ожиданий. Так, в указанном определении ошибочная норма сохраняла действие в течение трех месяцев, что, по мнению Суда, не могло привести к формированию у налогоплательщиков устойчивых ожиданий. Возникает вопрос с чем связано отсутствие возникновения правомерных ожиданий: с фактом ошибки в норме права или с периодом ее действия независимо от ошибки.

Определением Верховного Суда РФ от 16 июня 2022 г. N 309-ЭС22-4685 Суд также отклонил возможность реализации налогоплательщиком принципа правомерных ожиданий в связи с тем, что являясь участником экономического оборота, общество с учетом очевидности ошибки, допущенной органами исполнительной власти при внесении спорного объекта в кадастровый перечень, не могло не ожидать применения соответствующих мер со стороны государства.

Одним из показательных дел в рассматриваемом контексте является постановление Арбитражного суда Уральского округа от 3 июля 2023 г. N Ф09-1631/23, в котором суд устанавливает, что защите подлежат именно правомерные, а не любые ожидания налогоплательщика, отмечая, что после вступления в законную силу судебных актов по делу заявитель имел правомерные ожидания в виде отсутствия налоговых претензий относительно корректности определения размера налога. Таким образом, в качестве одного из видов правомерных ожиданий суд указывает ожидания, основанные на судебной практике [п4]. Целесообразно предположить, что данное разъяснение не является полным и требует составления исчерпывающего перечня ожиданий налогоплательщиков, подлежащих защите.

Таким образом, практика применения принципа правомерных ожиданий в Российской Федерации является неустойчивой. Принцип преимущественно реализуется судами путем использования отдельных элементов его содержания в ряде правоприменительных и правоустанавливающих принципов в их совокупности. Отсутствует терминологическая и содержательная определенность данного принципа, не установлены границы его применения.

Источники и литература

- 1) Гайдукова В.А. Действие принципа добросовестности в налоговом праве на основе анализа ст. 54.1 налогового кодекса Российской Федерации // Вопросы российской юстиции. 2023. №23. С. 543-544.
- 2) Кустов С.С. Принципы защиты доверия: формирование доктрины и практики правоприменения в России // Вестник ВГУ. Серия: Право. 2023 №2 (53).
- 3) Репьев А.Г. Правовые обещания и законные ожидания как компоненты модели общерегулятивных правоотношений // Вестник СГЮА. 2023 №1 (150). С. 42.
- 4) Ногина О.А., Овсянников С.В. Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил: баланс частных и публичных интересов // Вестник СПбГУ. Серия 14 Право. 2022 №1.
- 5) Черновол К.А. Концепция правомерных ожиданий: европейский и российский опыт // Правоведение. 2019. Т. 63. № 1. С. 181-191.

- б) Ядрихинский С.А. Доктрина законных ожиданий в налоговых отношениях // Российский журнал правовых исследований. 2018. № 4 (17). С. 76-84.