

Сорокин Максим Павлович,
Санкт-Петербургский государственный университет,
Юридический факультет,
Санкт-Петербург, Россия
st080492@student.spbu.ru

ЗАЩИТА ДОВЕРИЯ ЧАСТНОГО ЛИЦА К НЕЗАКОННОМУ НОРМАТИВНОМУ АКТУ: АКТУАЛЬНЫЙ ПОДХОД СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ

Аннотация: В статье исследуется практика высших судов по налоговым спорам, в котором затрагивается действие конституционного принципа защиты доверия частных лиц к незаконным нормативным актам. Делается вывод о непоследовательности практики Верховного Суда РФ в части защиты доверия, оказанного частными лицами, являющимися профессиональными участниками гражданского оборота, незаконным нормативным актом. Также приводится возможное обоснование дифференцированного подхода к различным источникам возникновения доверия.

Ключевые слова: конституционное право, административное право, налоговое право, административное судопроизводство, законные ожидания, доверие, нормативные акты.

Российское публичное право через практику Конституционного Суда и высших судов, а также отдельные законодательные положения¹, признает принцип защиты доверия частных лиц к действиям публичной власти или, как еще его принято наименовать, принцип защиты законных ожиданий частного

¹ В налоговой сфере это нормы п.5 ч.1 ст.32, ст. 34.2, ч.8 ст. 75, п.3 ч.1 ст.111 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) – «Приведенные законоположения направлены на реализацию... конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства» (Определение ВС РФ от 27.04.2022 N 305-ЭС21-24673 по делу N А40-305866/2019. Доступ из системы Консультант).

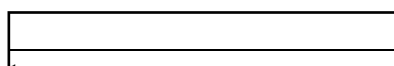
лица (Арапов, 2015: 40). Данный принцип находится в ряду конституционных, поэтому его изучение является предметом не только науки административного права, но и конституционного.

Автор тезисов исходит из следующего понимания доктрины законных ожиданий (или защиты доверия). Законные ожидания – защищаемые правом ожидания совершения или несвершения публичным субъектом какого-либо действия (административного акта), соответственно желаемого или не желаемого частным лицом, в пределах усмотрения публичного субъекта (Farrah, Perry, 2014: 63).

Если источником доверия или ожиданий выступает незаконный нормативный акт, то содержанием таких ожидания или доверия выступает способ реализации усмотрения публичной власти, который следует из положений нормативного акта. Ожидаться может принятие административного акта – например, предоставление налогового вычета, или же непринятие такового – например, признание поведения налогоплательщика законным и непривлечение его к ответственности.

Президиум Высшего Арбитражного Суда (далее – ВАС РФ) еще в 1999 и 2001 годах допускал освобождение от налоговой ответственности лица, которое при исчислении налога полагалось на незаконное региональное регулирование¹.

В деле № А76-596/2005 Президиум ВАС РФ, соглашаясь с доводами инспекции о занижении налоговой ставки, однако указал, что в данном случае применим пп.3 п.1 ст.111 НК РФ, поскольку общество было введено ошибочными приказами МНС России в заблуждение и действовало невиновно². Аналогичный подход в практике ВАС встречался и далее³. То есть было подтверждено, что незаконный нормативный акт может порождать законные ожидания – по крайней мере в налоговой сфере.



¹ Постановления Президиума ВАС РФ от 25.05.1999 N 6104/98 по делу N А58-2488/97, от 04.12.2001 N 6492/00 по делу А12-1464/2000. Доступ из системы консультант.

² Постановление Президиума ВАС РФ от 17.07.2007 N 2620/07 по делу N А76-596/05-44-276/38-256. Доступ из системы Консультант.

³ Определение ВАС РФ от 15.01.2008 N 17673/07 по делу N А48-2565/06-8. Доступ из системы Консультант.

В 2014 году ВАС РФ высказался однозначно – констатация возникновения у налогоплательщика законных ожиданий на основании незаконного нормативного акта является по существу его применением судом, что противоречит статье 13 АПК РФ¹.

Иной подход (но также неблагоприятный для частных лиц) господствует в практике Верховного Суда (далее – ВС РФ).

В делах о налоговых последствиях исправления кадастровой стоимости объекта недвижимости² ВС РФ занял позицию, согласно которой налог на недвижимое имущество или земельный налог, если утвержденная кадастровая стоимость объекта с очевидностью расходится с его рыночной стоимостью и это вызвано допущенными ошибками при массовой оценке, должен рассчитываться налогоплательщиками исходя из рыночной стоимости объекта. Соответственно, если налогоплательщик при определении своей налоговой обязанности следовал утвержденной оценке, его ожидала ответственность за недоплату налога или иные неблагоприятные налоговые последствия, при этом в применении пп.3 п.1 ст.111 НК РФ судом отказывалось³.

В своей практике ВС РФ ссылается на Постановление Конституционного Суда от 11.07.2017 N 20-П, в котором рассматривались иные вопросы. Вместе с тем, в пункте 4.2 мотивировочной части Постановления КС РФ связал презумпцию достоверности утвержденной кадастровой стоимости объекта недвижимости с разумностью ее оценки по сравнению с рыночной стоимостью: «достоверность кадастровой стоимости объекта недвижимости предполагается

¹ Определение ВАС РФ от 30.04.2014 N ВАС-4724/14 по делу N А40-125011/2013. Доступ из системы консультант.

² Кадастровая стоимость утверждается нормативным актом субъекта (Постановление Президиума ВАС РФ от 25.03.2008 N 9504/07 по делу N А72-7891/06-4/432. Доступ из системы Консультант), поэтому указанная категория споров входит в предмет настоящего исследования. В частности, на акты об утверждении кадастровой стоимости распространяются правила действия во времени актов налогового законодательства (Постановление КС РФ от 2 июля 2013 г. N 17-П, Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2016 N 1837-О, п.18 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 N 28 "О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости". Доступ из системы Консультант).

³ Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 24.11.2021 N 305-ЭС21-13506 по делу N А40-29028/2018; от 24.07.2020 N 305-ЭС20-8184 по делу N А40-58198/2018; от 19.07.2019 N 305-КГ18-17303 по делу N А40-232515/2017; Определения Верховного Суда РФ от 23.03.2022 N 305-ЭС22-1614 по делу N А40-27290/2021, от 15.02.2022 N 305-ЭС21-28423 по делу N А40-13226/2021, от 30.11.2021 N 305-ЭС21-22034 по делу N А40-300954/2018, от 29.10.2021 N 305-ЭС21-19466 по делу N А40-131916/2018 и др. Доступ из системы Консультант.

в отношении результата ее определения, укладываемого в разумный диапазон возможных значений, которые могут быть получены в рамках соблюдения законной процедуры кадастровой оценки на основе имеющейся информации об объекте недвижимости с учетом профессионального усмотрения».

По мнению ВС РФ, это предполагает, что налогоплательщик, являющийся «действующей коммерческой организацией», не может ссылаться на ошибочную кадастровую оценку. В то же время, ВС РФ не стал отрицать саму возможность применения принципа законных ожиданий (Попов, 2020: 18).

Еще более показательным нашумевшее¹ дело № А40-68620/2020.

В силу части 5 статьи 2 Федерального закона от 03.08.2018 N 301-ФЗ (ред. от 27.11.2018) "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации", в период с 1 января 2019 года по 31 декабря 2021 года включительно для целей исчисления акциза на нефтяное сырье количество нефтяного сырья, направляемого на переработку, определялось в соответствии с подзаконным нормативным актом, утверждаемым Минэнерго.

Налогоплательщиком при исчислении акциза использовалась первоначальная редакция акта, согласно которой количество нефтяного сырья определяется в каждом налоговом периоде в массе брутто в тоннах. Позднее пункт 3 был изложен в новой редакции, согласно которой количество нефтяного сырья определяется в каждом налоговом периоде (календарном месяце) в единицах массы нетто в тоннах. На этом основании инспекцией было отказано в возмещении акциза на нефтяное сырье.

Суды отказали в признании решения ФНС незаконным, поскольку, по их мнению, первая редакция нормативного акта противоречила НК РФ и была экономически необоснованной, а значит, инспекция, руководствуясь положениями статьи 4 Кодекса, правомерно исходила из последующей редакции.

¹ См., например, заметки Сергея Савсериса и Дениса Каримова на юридическом портале <https://zakon.ru/> URL, соответственно, https://zakon.ru/blog/2021/10/27/verhovnyj_sud_otkryvaet_novye_gorizonty и https://zakon.ru/blog/2021/10/17/princip_podderzhaniya_doveriya_ne_igraet_nikakoj_rol_i_vedomstvennye_normativny_e_akty_obyazatelny_i_d (дата обращения: 05.11.2022), и ссылки приведенные там.

Верховный Суд согласился с тем, что налогоплательщику было правомерно отказано в возмещении, но использовал иную аргументацию¹.

Суд указал, что «нарушение принципа поддержания доверия к закону и действиям государства может иметь место, если изменение правового регулирования создает неблагоприятные имущественные последствия для добросовестных участников оборота, полагавшихся в определении своих прав, обязанностей и, в конечном счете, своего имущественного положения, на ранее принятые в их отношении правоприменительные акты и (или) устоявшиеся в правоприменительной практике подходы к применению правовых норм органами публичной власти». Такое определение, по мнению ВС РФ, согласуется с практикой Европейского Суда справедливости, проанализировав которую, суд заключил, что принцип следует применять «с учетом существа ошибки, допущенной государством, быстроты ее устранения», необходимо принимать во внимание «оценку разумности поведения самого участника экономического оборота».

Данная правовая позиция к обстоятельствам дела была применены судом следующим образом.

Минэнерго, принимая первую редакцию акта, допустило ошибку, из-за которой акт вступил в противоречие с НК РФ. Вместе с тем, ошибка была исправлена в короткие сроки. Поэтому сам факт введения ошибочного регулирования, по мнению суда, не мог «привести к формированию у налогоплательщиков устойчивых ожиданий относительно оценки их поведения как правомерного со стороны государства». Но более того, «использование показателя массы брутто нефти вопреки экономико-правовой природе вычета..., является столь неразумным для профессионального субъекта экономической деятельности, что позволяет рассматривать данную ситуацию как попытку извлечения выгоды из ошибки, допущенной государством». Поэтому Верховный Суд отказал налогоплательщику в праве ссылаться в

¹ Определение Верховного Суда РФ от 12.10.2021 N 305-ЭС21-11708 по делу N А40-68620/2020. Доступ из системы Консультант.

обоснование своей позиции на возникновение у него законных ожиданий – законные ожидания возникнуть не могли.

Позиция суда встретила негативную реакцию. Так, Щекин Д.М. высказал мнение, что привлечение критерия разумности частного лица при оценке того, возникли ли у него законные ожидания, по существу является девальвацией принципа, поскольку «...теперь всегда можно будет сказать, что неразумно было полагаться на действия госорганов, которые не основаны на законе» (Щекин, 2020: 30).

По нашему мнению, вне зависимости от того, какую содержательную оценку следует дать комментируемому определению, текстуально Верховный Суд подтвердил принципиальную возможность возникновения законных ожиданий на основании незаконного нормативного регулирования.

Необходимо также отметить, что тест разумности ожиданий частного лица действительно находит применение в европейской континентальной практике и английском административном праве (Thomas, 2000, 55-58).

Как было подчеркнуто в деле Opel Austria GmbH v Council¹, принцип защиты законных ожиданий тесно связан с принципом добросовестности. Только то частное лицо, которое добросовестно полагалось на поведение публичной власти, может ссылаться на свои ожидания.

Добросовестное лицо должно действовать так, как действовал бы в сходной ситуации разумный участник оборота: «В соответствии с практикой Суда справедливости, ожидания участников оборота оправданы только если изменение налоговой обязанности было принято без предупреждения и с немедленным эффектом, а также не могло ожидаться разумными участниками оборота»²; «...заявители, как разумные и хорошо информированные участники оборота, должны были предвидеть существенное увеличение цены на масло и соответственно уменьшение размера субсидирования... Следовательно, они не

¹ Case T-115/94, Judgment of the Court of First Instance (Fourth Chamber) of 22 January 1997. Здесь и далее практика Суда ЕС приводится по сайту суда, URL: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/en/ (дата обращения: 05.10.2022).

² Case 78/77, Johann Lühns v Hauptzollamt Hamburg-Jonas, Judgment of the Court of 1 February 1978.

вправе ссылаться на законные ожидания в обоснование сохранения прежнего объема субсидирования»¹.

В то же время, согласно правовой позиции Суда ЕС, высказанной в деле *Kahla Thüringen Porzellan GmbH v European Commission*², «...право ссылаться на принцип защиты законных ожиданий принадлежит любому частному лицу в ситуации, когда власти [Европейского] Сообщества посредством явного заверения породили в нем такие ожидания».

Нормативное регулирование тоже может быть названо явным заверением. То есть, хотя Суд ЕС использует жесткий стандарт для оценки поведения участников оборота, он исходит из принципиальной всеобщности принципа.

Поэтому следует согласился со Щекиным в том, что формулировки, использованные ВС РФ в определении по делу № А40-68620/2020, а также, добавим, в налоговых спорах, связанных с использованием кадастровой стоимости, позволяют заключить о существовании некой презумпции неразумности ожиданий коммерческих компаний. Такая презумпция действительно не может быть оправдана тестом разумности.

Во-первых, в налоговом праве, вслед за гражданским, в силу его экономической природы, действует презумпция добросовестности налогоплательщика. В тех ситуациях, которые легли в основу рассмотренных выше дел, из презумпции добросовестности налогоплательщика должна следовать презумпция разумности его ожиданий.

Во-вторых, сложившаяся практика такова, что налогоплательщик может эффективно ссылаться на законные ожидания, порожденные незаконными ненормативными актами налоговых органов³, непоследовательным поведением налоговых органов⁴, и как каузальными, так и абстрактными разъяснениями

¹ Case C-350/88, *Société Française des Biscuits Delacre et alia v Commission*, Judgment of the Court (Second Chamber) of 14 February 1990.

² Case C-537/08, Judgment of the Court (First Chamber) of 16 December 2010.

³ См., например, Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.05.2022 N 306-ЭС21-26423 по делу N А55-12839/2020. Доступ из системы Консультант.

⁴ См., например, Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.03.2018 N 308-КГ17-14457 по делу N А53-18839/2016. Доступ из системы Консультант.

налогового законодательства¹. Таким образом, практика обходит стороной ожидания, возникшие на основании незаконного регулирования.

Однако нельзя сказать, что осторожность судов в защите таких ожиданий лишена всяких оснований.

Английские суды не склонны защищать ожидания стабильности нормативных актов. В защите отказывается под самыми разными предлогами, в том числе потому, что такие акты слишком абстрактны или не предназначены для установления правового положения конкретных лиц (Harlow, Rawlings, 2021: 230). В деле R (Naharajah and Abdi) v Home Secretary [2005] EWCA Civ 1363 [68] судья Laws LJ заявил прямо: «Таким образом, когда заверение, на которое полагаются частные лица, равносильно недвусмысленному обещанию, когда оказанное доверие влечет возникновение убытков, когда обещание дано отдельному лицу или конкретной группе, отказ в защите ожиданий, вероятно, будет непропорциональным... . С другой стороны, когда правительство, принимая решение, озабочено широкомасштабными или политическими вопросами регулирования, защищать ожидания может оказаться труднее».

Одним из возможных решений является сохранение ранее действовавшего регулирования только для тех лиц, которые положились на его стабильность. Следовательно, суд в рамках такого подхода должен будет определять критерии, соответствие которым дает право на применение ранее действовавшего регулирования. Вызывает сомнения совместимость подобного подхода с конституционным принципом равенства. На это обращает внимание ВС РФ, когда усматривает нарушение принципа равенства в сохранении за налогоплательщиком, положившимся на ошибочно определенную кадастровую стоимость, права на расчет своей налоговой обязанности исходя из нее².

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 25.02.2016 N 403-О. Доступ из системы Консультант.

² «С учетом принципа юридического равенства налогоплательщиков, вопреки доводам общества исчисление налога на имущество организаций, подлежащего уплате за 2016 год, исходя из достоверно определенной кадастровой стоимости, в сложившейся ситуации не свидетельствует об ухудшении его положения как налогоплательщика и не дает оснований для вывода о нарушении принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, так как защите подлежат именно правомерные ожидания налогоплательщика» (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.07.2019 N 305-КГ18-17303 по делу N А40-232515/2017. Доступ из системы Консультант).

Во всяком случае за публичной администрацией остается право на изменение существующего регулирования. В свою очередь, никакое частное лицо не может разумно полагаться на то, что нормирование останется неизменным: «Поскольку органы [Европейского] Сообщества обладают определенным усмотрением в выборе средств, необходимых для достижения поставленных экономических целей, участники оборота не могут утверждать, что имеют ожидания того, что существующая ситуация, которая может быть изменена решением, принятым такими органами в пределах их усмотрения, будет неизменной»¹; «Административное регулирование может изменяться вслед за изменением обстоятельств, включая перестановки в правительстве. Свобода производить изменения – это то, что конституционно присуще нашему правительству»². Доверие к стабильности регулирования не тождественно доверию к законности, но в обоих случаях частное лицо не может полагаться на неизменность регулирования – из права публичной власти на изменение регулирования следует ее право исправлять собственные ошибки при издании нормативных актов, на что обращает внимание ВС РФ в своем определении по делу № А40-68620/2020.

Всеобщей природой (по крайней мере относительно конкретного частного лица) всякого регулирования может быть объяснено нежелание судов предоставлять материальную защиту ожиданиям, возникшим на основании нормативных актов³ (Forsyth, 2011: 436).

Однако, этому противоречит признание судебной практикой по налоговым спорам юридической силы ожиданий, возникших на основании незаконных абстрактных разъяснений законодательства⁴, которые подобны нормативным актам (Артюх, 2017: 108).

¹ Case 52/81, Offene Handelsgesellschaft in Firma Werner Faust v Commission of the European Communities, Judgment of the Court (First Chamber) of 28 October 1982.

² Лорд Диплок в Hughes v. Department of Health and Social Security [1985] A.C. 776.

³ См., например, правовую позицию, высказанную в Апелляционном определении Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 14.11.2018 N 53-АПГ18-18. Доступ из системы Консультант.

⁴ Постановления Президиума ВАС РФ от 30.11.2010 N ВАС-4350/10 по делу N А46-9365/2009, от 25.09.2012 N 4050/12 по делу N А19-29/11-44, от 12.01.2010 N 12000/09 по делу N А56-48706/2007. Доступ из системы Консультант.

В связи с этим может быть поставлен вопрос о наличии неконституционного пробела в действующем законодательстве, который ведет к формированию противоречивой практики даже на уровне высших судов.

Библиографический список.

1. Арапов Н. А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2015;
2. Артюх, А. Е. Правовое значение писем Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы / А. Е. Артюх // Российское право: образование, практика, наука. – 2017. – № 5(101). – С. 106-110.
3. Попов, П. А. Кто несет риск существенной кадастровой ошибки? / П. А. Попов // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2020. – № 4. – С. 15-20.
4. Щекин, Д. М. Критерий разумности налогоплательщика и защита его правомерных ожиданий / Д. М. Щекин // Налоги. – 2022. – № 3. – С. 27-30.
5. Ahmed Farrah and Adam Perry: The Coherence of the Doctrine of Legitimate Expectations // Cambridge Law Journal, vol. 73, no. 1, March 2014.
6. Harlow, C., & Rawlings, R. (2021). Law and Administration (4th ed., Law in Context). Cambridge: Cambridge University Press.
7. Forsyth, Christopher: Legitimate Expectations Revisited: Judicial Review, vol. 16, no. 4, December 2011.
8. Thomas R. Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law / R. Thomas. – Oxford: Hart Publishing, 2000.

Maksim P. Sorokin
Saint-Petersburg State University
Faculty of Law
Saint-Petersburg, Russia

**PROTECTION OF PRIVATE PERSON'S TRUST IN ILLEGAL
REGULATION:
CURRENT APPROACH OF JUDICIAL PRACTICE**

Annotation: The article examines the practice of the supreme courts in tax disputes, in which the effect of the constitutional principle of protecting the trust of individuals in illegal regulations is affected. The conclusion is made about the inconsistency of the practice of the Supreme Court of the Russian Federation in protecting the trust of professional participants of turnover, placed by illegal regulatory act. A possible justification for a differentiated approach to various sources of trust is also given.

Keywords: constitutional law, administrative law, tax law, administrative proceedings, legitimate expectations, trust, regulations.