

А. Р. Султанов

Представительство Пепеляев групп в Республике Татарстан

МОТИВИРОВАННОЕ МНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОРГАНА – НЕНОРМАТИВНЫЙ АКТ, КОТОРЫЙ МОЖНО ОСПОРИТЬ В СУДЕ?

В данной статье автор продолжает рассматривать проблему права обжалования. Статью предваряет пример защиты законных интересов, показывая проблемы с восприятием законного интереса как предмета судебной защиты. В статье рассмотрена правовая природа мотивированного мнения налогового органа как элемента налогового мониторинга. Мотивированное мнение дает ответы на применение налоговых норм применительно к конкретным правоотношениям, именно посредством принятия мотивированного мнения требованию нормы придается «индивидуальный характер», порождающий ясность какие обязанности или какие именно права вытекают из правового положения в конкретном случае. Мотивированное мнение налогового органа носит обязательный характер. Автор приходит к выводу, что мотивированное мнение – это индивидуальный юрисдикционный ненормативный акт. Большая часть статьи посвящена праву обжалования ненормативных актов с учетом правовых решений в других отраслях права уже выработанных судебной практикой. Пробел в Налоговом кодексе РФ не может лишать права на судебную защиту. Надлежащая правовая процедура предполагает возможность обжалования актов государственных органов, с помощью которых государство осуществляет вмешательство в права и свободы налогоплательщика. По мнению автора, мотивированные мнения налогового органа могут быть обжалованы в судебном порядке. Судебное оспаривание мотивированного мнения защищает законный интерес на правильное понимание налоговых последствий.

К л ю ч е в ы е с л о в а : Мотивированное мнение налогового органа, налоговый мониторинг, законный интерес, право обжалования, судебная защита.

THE MOTIVATED OPINION OF THE TAX AUTHORITY IS A NON-NORMATIVE ACT THAT CAN BE CHALLENGED IN COURT?

In this article, the author continues to consider the problem of the right of appeal. The article is preceded by an example of the protection of legitimate interests, showing problems with the perception of legitimate interest as a subject of judicial protection. The article considers the legal nature of the motivated opinion of the tax authority as an element of tax monitoring. A reasoned opinion provides answers to the application of tax norms in relation to specific legal relations, it is through the adoption of a reasoned opinion that the requirement of the norm is given an «individual character», giving rise to clarity about which obligations or which rights arise from the legal situation in a particular case. The reasoned opinion of the tax authority is mandatory. The author comes to the conclusion that a motivated opinion is an individual jurisdictional non-normative act. Most of the article is devoted to the right to appeal against non-normative acts, taking into account legal decisions in other branches of law already developed by judicial practice. A gap in the Tax Code of the Russian Federation cannot deprive the right to judicial protection. Due process of law presupposes the possibility of appealing against acts of state bodies through which the state interferes with the rights and freedoms of the taxpayer. According to the author, the motivated opinions of the tax authority can be appealed in court. Judicial challenge of a reasoned opinion protects a legitimate interest in the correct understanding of tax consequences.

Key words: Motivated opinion of the tax authority, tax monitoring, legitimate interest, right of appeal, judicial protection.

Право – суть защищенные интересы.

Рудольф фон Иеринг

Ранее мы в своей книге «Борьба за право обжалования судебного решения»¹ в большей части касались проблем права обжалования субъектами, не привлеченными к рассмотрению дела при рассмотрении различных споров. В новой редакции книги мы вынуждены были коснуться проблем обжалования, связанных уже не с субъектным составом, а с объектом судебного обжалования², и в связи этим поменять название книги на «Борьба за право обжалования»³. Мы полагали, что не вернемся к данной проблеме, но жизнь снова и снова ставит вопрос о праве обжалования.

Так, в одном недавнем деле мы обжаловали отказ антимонопольного органа в ознакомлении с материалами проверки, завершившейся отказом в возбуждении дела и, несмотря на то что уже существовала не просто рассмотрения таких споров, но и их удовлетворения, суд первой инстанции прекратил производство по делу сочтя, что отказ в предоставлении информации нельзя обжаловать⁴.

Мотив суда первой инстанции был изложен следующим образом: отказы в предоставлении информации «сами по себе не влекут изменения правового положения лиц, участвующих в деле о нарушении антимонопольного законодательства, не содержат властного распоряжения, не затрагивают их интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а носят информационный характер, в связи с чем не порождают экономического спора. Следовательно, заявленные Обществом требования не могут быть предметом самостоятельного судебного обжалования, поскольку действия ФАС России, выразившиеся в отказе в ознакомлении с материалами дела, являются процедурными, которые осуществлены в ходе рассмотрения дела о нарушении антимонопольного законодательства, и не порождают для заявителя каких-либо последствий».

Очевидно, что данный судебный акт был ошибочен, в частности потому что, он не заметил, что требование о предоставлении информации, основанное на требованиях ст. 24, 29 Конституции РФ, защищает законный интерес. Более того, у государственных органов нет правомочия определять целесообразность ознакомления с информацией и решать, предоставлять информацию или нет. Определять достаточность «обоснования» запроса информации и/или обосновывать предоставления

информации отсутствием необходимости ознакомления с ней.

Законодатель специально в ст. 8 Федерального закона от 9 февраля 2009 г. № 8-ФЗ (ред. от 14.07.2022) «Об обеспечении доступа к информации о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления» закрепил:

«Пользователь информацией имеет право: 3) не обосновывать необходимость получения запрашиваемой информации о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления, доступ к которой не ограничен...».

Этому праву корреспондирует обязанность предоставления государственными органами информации без затребования причин послуживших основанием для ознакомления с информацией.

Следовательно, любой отказ в предоставлении информации в связи с тем, что государственный орган полагает, причины, указанные для получения информации недостаточными, неубедительными и пр., является незаконным, и является вмешательством в свободу получения информации.

Мы обжаловали определение о прекращении производства по делу и Девятый арбитражный апелляционный суд согласился с нами и постановлением от 16 июня 2023 г. № 09АП-22741/2023 по делу № А40-16065/23 отменил данное определение. Из совокупности указанных норм права следует, что антимонопольный орган обязан обеспечить лицу, в отношении которого проведена проверка, реализацию его конституционного права на ознакомление с документами и сведениями, полученными в ходе административного производства. Исходя из положений ч. 1 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации решение органа, осуществляющего публичные полномочия, может быть признано незаконным при наличии одновременно двух условий: несоответствие закону или иному нормативному правовому акту и нарушение прав и **законных интересов заявителя**. Предъявление требования в арбитражный суд должно иметь своей целью восстановление нарушенных или **оспариваемых прав и законных интересов** обратившегося в суд лица (ч. 1 ст. 4 АПК РФ). Поскольку подача ...заявления и апелляционной жалобы по настоящему делу обусловлена необходимостью защиты нарушенных прав и имеет целью их восстановления, суд апелляционной инстанции приходит к выводу

о наличии правовых оснований для отмены определения Арбитражного суда г. Москвы от 22 февраля 2023 г. о прекращении производства по настоящему делу⁵.

Специально подчеркнули в тексте цитаты про законные интересы, поскольку в суде именно это было предметом обсуждения. И мы смогли убедить суд в наличии нашего законного интереса. Тем не менее при аргументации постановления суд использовал в качестве обоснования «необходимость защиты нарушенных прав». Что показывает продолжающееся непонимание категории «законный интерес».

Уважаемый читатель просим нас простить за столь долгое вступление, поскольку вопрос обжалования мотивированного мнения налогового органа также затрагивает проблему защиты законного интереса⁶.

О мотивированном мнении налогового органа

Сама идея налогового мониторинга была вызвана тем, что многие крупные налогоплательщики считали неправильной ситуацию, в которую они попадали в условиях неопределенности налогового законодательства. Само принятие Налогового кодекса РФ было большим благом, поскольку кодификация всегда была инструментом для создания наиболее простой пониманию и применению системы законодательства, преодоления хаоса источников права.

В то же время «нахождение в «непрерывной кодификации» может противоречить самой идее кодификации. Наглядным примером тому может служить кодификация налогового законодательства. Постоянные изменения Налогового кодекса РФ практически свели на нет идею кодификации, и ни о какой стабильности и правовой определенности говорить в данной сфере не приходится, многие практикующие юристы уже давно перестали покупать Налоговый кодекс РФ⁷.

Хотя, как справедливо отмечают специалисты, вопрос о надлежащем исполнении обязанности по уплате налога актуален в первую очередь для налогоплательщика, желающего снять неопределенность и приобрести уверенность в отсутствии к нему фискальных притязаний⁸. Однако правовое государство может существовать только в условиях гарантированной определенности закона, при которой у индивида имеется возможность долгосрочно планировать собственное поведение в частной жизни и в предпринимательской деятельности⁹.

Постоянные изменения в Налоговом кодексе РФ создавали удивительную ситуацию, когда

трудно было заранее определить правильные налоговые последствия хозяйственных операций. А как писали классики – «самая главная задача права состоит в том, чтобы указать разумному существу такое правило поведения, которое оно могло бы иметь в виду постоянно и заранее¹⁰».

Из памяти никак не сотрется ситуация, когда в конце 1990-х гг. на семинаре с участием разработчика законопроекта о внесении изменений в Налоговый кодекс РФ, на проблемный вопрос о применении новых положений кодекса, нам было отвечено: «судебная практика покажет». Безусловно, законы должны быть регулятором правоотношений, а не поставщиком исков для судебной системы. Было большое несогласие налогоплательщиков с тем, что они узнают о неправильном понимании норм Налогового кодекса РФ применительно к их хозяйственным ситуациям постфактум, только в результате налоговой проверки. Когда такое разъяснение налоговых обязательств сопровождается не только доначислением налогов, но и штрафов и пеней.

Налогоплательщик всегда имел законный интерес надлежащим образом исполнить налоговую обязанность, а для этого он должен ее правильно понимать, а не узнавать о ней ретроспективно, после налоговой проверки, когда будут начислены штрафы и пени, а не только недоимка. 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 прав¹¹.

Коллеги отмечают, что «идея “бесспорного” закона – это утопия, а точное и квалифицированное определение смысла закона в условиях спора между теми или иными лицами – суть всей судебной деятельности»¹². Однако создание простого и понятного закона может быть целью более соответствующей идее правового государства, нежели предложение получать правильное понимание правовых налоговых последствий применительно к конкретной ситуации постфактум только по окончании судебного спора.

Можно утверждать, что отчасти налоговый мониторинг должен был защитить именно этот законный интерес налогоплательщика, как более приближенный к настоящему времени налоговый контроль, позволяющий быстро урегулировать спорные вопросы, делающий ненужным длительные выездные налоговые проверки. Именно законный интерес правовой определенности и понимания в настоящем времени

налоговых последствий толкает многих крупных налогоплательщиков на раскрытие информации о хозяйственной деятельности, несения дополнительных расходов.

Налоговый мониторинг появился с принятием Федерального закона от 4 ноября 2014 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Как отмечают специалисты, компании переходя на мониторинг, получают ряд недоступных вне него преимуществ и привилегий относятся: освобождение (по общему правилу) от камеральных и выездных налоговых проверок (п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89, п. 4.1 ст. 89.1 НК РФ); закрытие периодов в три раза быстрее, чем вне налогового мониторинга (в рамках мониторинга проверка периода (календарный год) заканчивается уже в следующем году (п. 4, 5 ст. 105.26 НК РФ), в то время как глубина выездной проверки может составлять три года, не считая года, в котором она была назначена); возможность запроса позиции налогового органа (мотивированного мнения) по спорным вопросам налогообложения (ст. 105.30 НК РФ); ускоренный порядок возмещения НДС и акциза (п. 2 ст. 176.1, п. 1 ст. 203.1 НК РФ); существенное снижение бумажного документооборота с инспекцией¹³.

Как отмечают специалисты, «визитной карточкой» налогового мониторинга является мотивированное мнение налоговых органов, позволяющее предотвратить возникновение конфликтных ситуаций в налоговой сфере¹⁴. Другие считают, что «система налогового мониторинга мотивирует налогоплательщиков и налоговые органы согласовывать свои позиции и договариваться по всем возникающим вопросам налогообложения, не доводя их до налогового спора, который формализуется в мотивированном мнении»¹⁵. То есть мотивированное мнение налогового органа – это юрисдикционный акт, в котором осуществляется применение норм права к конкретной хозяйственной операции, с целью определения правовых последствий.

Введение инструмента мотивированного мнения имело целью помочь налогоплательщику разрешать неоднозначные налоговые вопросы максимально быстро, без накопления штрафов и пеней, вызванных неправильным отражением налоговых обязательств. В пояснительной записке законопроекта утверждалось, что суть налогового мониторинга в том, что налогоплательщик еще до подачи налоговой декларации может разрешить спорные вопросы налогообложения¹⁶. Как заявляли представители налоговой службы: «Наша цель – стать надежным партнером для

налогоплательщика, помощником в бизнесе»¹⁷.

Как и многие отраслевые законы, разработанные ведомствами, положения закона о налоговом мониторинге содержат определенные лакуны, которые могли быть восполнены законодателем, если бы к разработке закона привлекались административисты, которые могли бы исходя из принципов надлежащего управления помочь раскрыть для налогоплательщика и правовую природу мотивированного мнения налогового органа, и возможность его обжалования.

В ст. 105.30 НК РФ раскрыто, что мотивированное мнение отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов» при проведении налогового мониторинга. При этом исходя из п. 7 и 8 ст. 105.30, ст. 105.31 НК РФ следует, что мотивированное мнение обязательно для исполнения налогоплательщиком и может быть оспорено в рамках взаимосогласительной процедуры в ФНС России¹⁸.

Надо отметить, что существует два рода мотивированных мнений налогового органа. Первые принимаются налоговым органом по собственной инициативе в связи с установлением фактов, свидетельствующих о неправильном исчислении (удержании), неполной и (или) несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов, сборов, страховых взносов.

В таких мотивированных мнениях может присутствовать расчет сумм налогов, сборов, страховых взносов (пени, штрафов, процентов).

Вторые мотивированные мнения налогового органа могут приниматься по запросу налогоплательщика, в том числе о предстоящих хозяйственных операциях, сделках налогоплательщика.

Оба вида мотивированных мнения обязательны и требуют выполнения налогоплательщиком: «Организация выполняет мотивированное мнение путем учета изложенной в нем позиции налогового органа в налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах) (уточненных налоговых декларациях (расчетах) или иным способом» абз. 2 п. 7 ст. 105.30 НК РФ.

То есть налицо признаки того, что мотивированное мнение налогового органа является ненормативным правовым актом. Ранее даже Конституционный Суд РФ исходил из дефиниции, изложенной в п. 1 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 10 февраля 2009 г. № 2 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должност-

ных лиц, государственных и муниципальных служащих»: «к указанным решениям относятся акты органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных лиц, государственных, муниципальных служащих и приравненных к ним лиц, принятые единолично или коллегиально, содержащие властное предписание, порождающее правовые последствия для конкретных граждан и организаций (пункт 1)». Конституционный Суд РФ прокомментировал его следующим образом: «в названном постановлении речь идет о ненормативных актах, под которыми, по существу, имеются в виду акты индивидуальные...»¹⁹.

К сожалению, данное постановление Пленума Верховного Суда РФ отменено, но отнюдь это не означает ошибочности вышеуказанной дефиниции, она по-прежнему применима в силу ее правильности.

Судебная практика не отклонилась от данного подхода. Так, в определении Верховного Суда РФ от 19 августа 2019 г. № 307-ЭС19-4440 по делу № А56-104785/2018 выражены следующие правовые позиции: «под ненормативным правовым актом понимается правовой акт индивидуально-характера, устанавливающий, изменяющий или отменяющий права и обязанности конкретных лиц. Такого рода акт властно-распорядительного характера должен содержать обязательные предписания, распоряжения, влияющие на их гражданские права и **охраняемые законом интересы**. Характерной особенностью ненормативного правового акта является содержание в нем обязательных предписаний (правил поведения), порождающих юридические последствия. В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении № 286-О-О, суды не вправе ограничиваться формальным установлением характера оспариваемого акта, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права организаций и иных лиц, соответствует ли законам и иным актам отраслевого законодательства, и должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав».

В определении Верховного Суда РФ от 28 марта 2019 г. № 302-ЭС19-3163 по делу № А19-18952/2018 под ненормативным правовым актом государственного органа понимается документ властно-распорядительного характера, вынесенный уполномоченным органом в отношении конкретного лица, содержащий обязательные предписания, распоряжения, нарушающие права и **охраняемые законом интересы** и влекущие неблагоприятные юридические последствия для

этого лица. В данной дефиниции осуществлено смешение дефиниции ненормативного акта и ненормативного акта, которое может быть обжаловано. Очевидно, что ненормативный акт не должен обязательно влечь неблагоприятные юридические последствия, ведь существуют и благоприятствующие ненормативные акты.

В частности, мотивированные мнения налогового органа могут быть благоприятствующими ненормативными актами, связывающими налоговые органы. В п. 7 ст. 105.30 НК РФ закреплено, что «мотивированное мнение является обязательным для исполнения налоговыми органами и организацией в ходе проведения налогового мониторинга, за исключением случаев, если указанное мотивированное мнение основано на неполной или недостоверной информации, представленной организацией, или существенные условия исполнения сделки (операции) или совокупности взаимосвязанных сделок (операций), а также совершения иного факта хозяйственной жизни не соответствуют информации, представленной организацией, либо если на момент исполнения сделки (операции) или совокупности взаимосвязанных сделок (операций), совершения иного факта хозяйственной жизни нормы законодательства и нормативно-правовых актов, на основании которых составлено мотивированное мнение, утратили силу (изменены)».

Несмотря на доступность положений Налогового кодекса РФ, именно мотивированное мнение дает ответы на применение налоговых норм применительно к конкретным правоотношениям, «именно посредством принятия административного юрисдикционного органа требованию нормы придается «индивидуальный характер», порождающий ясность какие обязанности или какие именно права вытекают из правового положения в конкретном случае»²⁰.

Таким образом, мотивированное мнение налогового органа обладает всеми признаками ненормативных актов: принимается уполномоченным(и) органом(ами) (должностными лицами) в инициативном порядке, форма правового акта либо установлена актом большей юридической силы, носит индивидуальный (персональный) характер. Предписания, содержащиеся в акте, направлены на установление, изменение или прекращение прав и обязанностей определенных лиц, властные предписания обязательны для исполнения субъектами правоотношений, кому адресован правовой акт²¹.

Само по себе использование в качестве названия ненормативного юрисдикционного акта «мотивированное мнение» не лишает его

обязательности, хотя и может создавать иное впечатление. Для примера решения Комитета по правам человека ООН называются «Соображения», при этом их исполнение является обязательными, а Конституционный Суд РФ даже признал их основанием для пересмотра по новым обстоятельствам²².

Оспаривание мотивированного мнения

Не зависимо от того, по чьей инициативе принято мотивированное мнение, оно в соответствии с п. 8 ст. 105.30 Налогового кодекса РФ может быть «оспоровано» в ФНС РФ направлением разногласий на мотивированное мнение налогового органа.

ФНС РФ проводится взаимосогласительная процедура, которая направлена на урегулирование конфликта и по результатам взаимосогласительной процедуры ФНС уведомляет об изменении либо об оставлении без изменений мотивированного органа.

После этого ожидается, что налогоплательщик будет исполнять мотивированное мнение, а налоговый орган ведет учет невыполненных мотивированных мнений.

В Налоговом кодексе РФ не оговорено право обжалования в судебном порядке, что может создать впечатление, что они не могут быть обжалованы в судебном порядке.

Сторонники отсутствия права обжалования мотивированных мнений могут сказать, что неисполнение мотивированных мнений налогового органа не влечет к привлечению к ответственности налогоплательщика, а может быть лишь основанием для проведения выездной налоговой проверки (подп. 3 п. 5.1 ст. 89²³, подп. 3 п. 4.1 ст. 89.1²⁴ НК РФ). И лишь после проведения проверки, вынесения решения налогового органа по акту проверки и апелляционного обжалования у налогоплательщика возникнет право судебного обжалования, но не мотивированного мнения, а решения налогового органа.

Если придерживаться данного подхода, то получается, что налогоплательщик сможет доказать свою правоту, либо убедиться в своей ошибке лишь когда будет привлечен к ответственности и это знание у него появится ретроспективно, как если бы и не было никакого налогового мониторинга...

На наш взгляд, ситуация, когда узнать о правильности или неправильности своего действия можно узнать только после того, как уже совершишь действие, противоречит принципу правовой определенности и принципу уважения достоинства личности. Не должно быть подхода,

когда государство заставляет пребывать личность в неведении, какое поведение будет правомерным и какое его действие будет законным²⁵.

Предлагаем рассмотреть, как решаются подобные ситуации в других отраслях.

Мотивированное мнение можно сравнить с предупреждением антимонопольного органа, которое предшествует процедуре возбуждения дела о нарушении антимонопольного законодательства. Предупреждение содержит предварительную оценку действий (бездействия) лица на предмет наличия в них нарушения антимонопольного законодательства и представляет возможность лицу самостоятельно устранить допущенные нарушения, если таковые имели место в действительности. Исполнение предупреждения исключает возбуждения дела.

Предупреждение антимонопольного органа похоже на мотивированное мнение налогового органа, и то, и другое содержит квалификацию компетентного органа. И то, и другое являются обязательными для исполнения, но их неисполнение не является основанием для привлечения к ответственности, а служат основанием для возбуждения административной процедуры. В отличие от предписания прокурора, которое ранее также считали не обжалуемым²⁶, возможность обжалования представлений прокурора была разъяснена первоначально в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ № 3 (2015), утвержденном Президиумом Верховного Суда РФ 25 ноября 2015 г. Мотивировка данного разъяснения может быть полезна для разрешения поставленного вопроса в названии статьи: «согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, неоднократно изложенной в его решениях, акты государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов и должностных лиц подлежат оспариванию в судебном порядке, если они по своему содержанию затрагивают права и интересы граждан, юридических лиц и предпринимателей, в том числе при осуществлении ими предпринимательской деятельности, независимо от того, какой характер – нормативный или ненормативный – носят оспариваемые акты. Иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит ст. 46 Конституции РФ. Пленум Верховного Суда РФ постановлением от 10 февраля 2009 г. № 2 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих» разъяснил, что к должностным лицам, решения, действия (бездействие) которых могут

быть оспорены в судебном порядке, относятся, в частности, должностные лица органов прокуратуры. Таким образом, представление прокурора не может быть исключено из числа решений органов государственной власти, которые могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном гл. 22 Кодекса административного судопроизводства РФ и гл. 24 АПК РФ».

В отношении предупреждения антимонопольного органа также высказывались сомнения относительно того, являются ли они ненормативными актами, которые могут быть обжалованы в судебном порядке, что оно может рассматриваться как нарушающее права и законные интересы общества, поскольку последствием его неисполнения является издание процессуального акта, не являющегося предметом самостоятельного обжалования.

Точку в этом споре поставило постановление Президиума ВАС РФ от 15 апреля 2014 г. № 18403/13²⁷. В ходе заседания Президиума ВАС РФ позиция антимонопольного органа основывалась на том, что предупреждение не является ненормативным актом, который можно обжаловать в суде, данный акт выносится до возбуждения дела о нарушении антимонопольного законодательства, поэтому у антимонопольного органа отсутствует возможность в полной мере доказывать обоснованность вынесения предупреждения. Антимонопольный орган даже пытался на слушании доказывать, что предупреждение не влечет никаких негативных последствий для хозяйствующих субъектов. В ходе судебного заседания представитель антимонопольного органа не смог обосновать неприменимость ст. 46 Конституции РФ, гарантирующей право на судебную защиту, и опровергнуть обязывающий характер предупреждения.

В результате Президиум ВАС РФ не согласился с тем, что указанные доводы могли быть основанием для прекращения дела и выведением из-под судебного контроля предупреждений антимонопольного органа, поскольку в данном случае предупреждением антимонопольного органа общество было обязано в определенный срок совершить конкретные действия.

Президиум ВАС РФ счел, что указанное предупреждение в полной мере отвечает признакам ненормативного правового акта, установленным в ч. 1 ст. 198 АПК РФ, поскольку принято уполномоченным государственным органом на основании ст. 22 и 39.1 Закона о защите конкуренции в отношении конкретного хозяйствующего субъекта и содержит властное предписание, возлагающее на общество обязанности и влияющее

тем самым на права хозяйствующего субъекта в сфере предпринимательской деятельности.

Тем самым Президиум ВАС РФ не согласился с доводом антимонопольного органа, что «невыполнение предупреждения не влечет каких-либо негативных последствий для лица, которому оно выдано, поскольку является лишь основанием для возбуждения дела о нарушении антимонопольного законодательства», указав на ошибочность данного подхода и пришел к выводу, что предупреждение является ненормативным правовым актом и может быть предметом самостоятельного обжалования по правилам гл. 24 АПК РФ²⁸.

Полагаем, что вышеизложенные правовые позиции в полной мере применимы и к вопросу возможности судебного обжалования мотивированных мнений налогового органа.

Под ненормативным актом, подлежащим оспариванию в арбитражном суде, следует понимать правовые акты, содержащие индивидуальные предписания, направленные на установление, изменение или отмену прав и обязанностей конкретных лиц в сфере предпринимательской или иной экономической деятельности. Одним из главных квалифицирующих признаков ненормативного правового акта является наличие в нем обязательных к исполнению властных предписаний, направленных на установление, изменение или прекращение прав и обязанностей определенных лиц. Ненормативным актом, который в силу ст. 13 ГК РФ может быть признан судом недействительным, является документ индивидуального характера, изданный соответствующим органом власти, содержащий властные предписания, обязательные для исполнения лицом, в отношении которого он вынесен²⁹.

Очевидно, что мотивированное мнение налогового органа полностью подпадает под характеристики ненормативного акта.

И еще один важный момент: при оспаривании ненормативных актов защищается не субъективное право, а законный интерес.

Судебное оспаривание мотивированного мнения защищает законный интерес на правильное понимание налоговых последствий. Тот факт, что это может иметь отношение к налоговым последствиям, еще не совершенным хозяйственными операциями и сделками, не меняет ситуации.

Предпринимательская деятельность – это рискованная деятельность. Цель добросовестного предпринимателя – осуществлять максимально предсказуемую предпринимательскую деятельность, своевременно обнаруживая проблемные

вопросы и снимая их в рамках предоставленных возможностей.

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, с учетом влияния предпринимательства, порой существенного, на интересы множества лиц, его особого публично-правового значения, при одновременной экономической и иной поддержке со стороны государства и общества стандарт осмотрительности и заботливости, равно как и в целом стандарт добросовестности при уяснении правовых положений лицом, занимающимся предпринимательской деятельностью и тем более рассчитывающим на получение нормативно установленных привилегий, должен повышаться (постановление от 26 января 2023 г. № 4-П, постановление Конституционного Суда РФ от 30 марта 2023 г. № 12-П).

Соответственно, налогоплательщики, получившие отрицательное для них мотивированное мнение, пройдя взаимосогласительные процедуры в ФНС России, и, не сумев доказать свою правовую позицию, должны иметь право оспорить мотивированное мнение налогового органа в суде. Хотя, возможно, придется доказывать наличие этого права, что обращение в суд обосновывается необходимостью защитить законный интерес³⁰.

Наличие пробела в Налоговом кодексе РФ относительно права судебного обжалования не должно быть барьером в реализации такого права. Поскольку права и свободы человека в России являются непосредственно действующими³¹ и положения ст. 45 и 46 Конституции РФ обладают прямым действием. Кроме того, Конституционный Суд РФ не однократно отмечал, что права и свободы могут быть ограничены лишь на основании прямого указания на это в федеральном законе и при соблюдении требования соразмерности (справедливости)³².

Суды должны учитывать общеобязательные толкования Конституционного Суда Российской Федерации, согласно которых «...государственная защита прав и свобод человека и гражданина, включая судебную защиту (статьи 45 и 46 Конституции Российской Федерации), предполагает не только право лица обратиться в суд, иной юрисдикционный орган, но и возможность эффективно пользоваться теми полномочиями участника (стороны) разбирательства, которые дает ему процессуальное законодательство. В судебной практике должно обеспечиваться – с целью соблюдения конституционно-правового баланса интересов и принимая во внимание высшую юридическую силу и прямое действие Конституции Российской Федерации (статья 15,

часть 1) – конституционное истолкование нормативных положений, исходя из чего в процессе осуществления дискреционных полномочий по определению состава, соотношения и приоритета норм, подлежащих применению в конкретном деле, суды должны следовать такому варианту их интерпретации, при котором исключается ущемление гарантируемых Конституцией Российской Федерации прав и свобод (постановления от 23 февраля 1999 г. № 4-П, от 23 января 2007 г. № 1-П, от 21 января 2019 г. № 6-П, от 20 января 2021 г. № 2-П и др.)».

Исходя из этого общеобязательного толкования Конституционного Суда РФ следует, что положения Налогового кодекса РФ и соответствующие положения гл. 24 АПК РФ должны истолковываться, как предоставляющие судебную защиту и от мотивированных мнений налогового органа. Только такое толкование исключит ущемление прав, свобод и законных интересов налогоплательщика.

Нормативные акты должны не умалять неотъемлемого конституционного права на судебную защиту, а обеспечивать его соблюдение надлежащими процессуальными средствами защиты, они также не должны лишать судов необходимой дискреции и делать их заложниками излишнего процессуального формализма³³.

Надлежащая правовая процедура предполагает возможность обжалования актов государственных органов, с помощью которых государство осуществляет вмешательство в права и свободы налогоплательщика.

¹ Султанов А. Р. Борьба за право обжалования судебного решения. М., 2014. 528 с.

² Этой проблеме посвящена глава 4 книги: О допустимости обжалования предупреждений антимонопольных органов в судебном порядке, а также реабилитация права на обжалование представлений прокурора, как эффективной защиты законного интереса.

³ Султанов А. Р. Борьба за право обжалования. М., 2022. 590 с.

⁴ URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/09d08e1b-443e-4d79-b93c-a33867836a41/2bb4904c-0ccb-495e-91c2-7af7ab16fd63/A40-16065-2023_20230322_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True

⁵ URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/09d08e1b-443e-4d79-b93c-a33867836a41/e655b1e6-9a5f-433d-8c7c-6c471e55424c/A40-16065-2023_20230617_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True

⁶ См.: Ядрихинский С. А. Законные интересы налогоплательщиков : проблемы теории и практики : монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М., 2020. 384 с.

⁷ Султанов А. Р. О кодификации законодательства об административных правонарушениях и антимонопольном законодательстве // Закон. 2007. № 7. С. 141–148.

- ⁸ Ядрихинский С. А. Надлежащее исполнение налоговой обязанности как законный интерес налогоплательщика // Вестник Омского университета. Серия: Право. 2020. Т. 17, № 3. С. 36–46.
- ⁹ Леони Б. Свобода и закон. М., 2008. С. 115.
- ¹⁰ Ильин И. А. Общее учение о праве и государстве. М., 2006. С. 124.
- ¹¹ Ядрихинский С. А. Гарантии защиты законного интереса налогоплательщика : смена парадигмы // Правоприменение. 2019. Т. 3, № 3. С. 71–79.
- ¹² Брызгалин А. В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика // Налоговый вестник. 1999. № 10. С. 13.
- ¹³ Коваленко Н. С., Леонов Е. М. Налоговый мониторинг как инструмент налоговой цифровизации // Закон. 2021. № 4. С. 50–59.
- ¹⁴ Мирошник С. В. Правовые основы налогового мониторинга // Налоги. 2019. № 5. С. 22–25.
- ¹⁵ Овчарова Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации. М., 2021.
- ¹⁶ Пояснительная записка к проекту федерального закона № 529630-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ (в части введения института налогового мониторинга)».
- ¹⁷ URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10151165/ (дата обращения 27.06.2022)
- ¹⁸ Коваленко Н. С., Леонов Е. М. Мотивированные мнения налогового органа // Налоговед. 2020. № 11. С. 13–21.
- ¹⁹ По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром нефть» : постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П.
- ²⁰ Брокер Л. Принцип исследования обстоятельств дела по долгу службы в административной процедуре // Ежегодник публичного права 2016. Административный акт. М., 2016. С. 417.
- ²¹ Методические рекомендации по определению нормативности правовых актов субъектов Российской Федерации и муниципальных правовых актов в целях ведения федерального регистра нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации, Федерального регистра муниципальных нормативных правовых актов и регистров муниципальных нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации : (утв. Минюстом России). URL: <http://pravo.minjust.ru/>
- ²² Определение Конституционного Суда РФ от 28 июня 2012 г. № 1248-О.
- ²³ Предметом такой выездной налоговой проверки являются правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (сборов, страховых взносов) в соответствии с невыполненным мотивированным мнением (невыполненными мотивированными мнениями).
- ²⁴ Предметом такой выездной налоговой проверки является правильность исчисления налога на прибыль указанным участником консолидированной группы налогоплательщиков в соответствии с мотивированным мнением налогового органа.
- ²⁵ Султанов А. Р. Борьба за право обжалования. М., 2022.
- ²⁶ Султанов А. Р. Обжалование представлений прокурора как эффективная защита законного интереса // Комментарий практики рассмотрения экономических споров (судебно-арбитражной практики) / В. А. Багаев, Е. Е. Баглаева, О. А. Беляева [и др.] ; отв. ред. В. Ф. Яковлев. М., 2018. Вып. 24. 208 с.
- ²⁷ Теперь это право обжалования отражено в п. 46 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 марта 2021 г. № 2 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением судами антимонопольного законодательства».
- ²⁸ Султанов А. Р. Борьба за право обжалования. М., 2022.
- ²⁹ Султанов А. Р. О допустимости обжалования предупреждений антимонопольных органов в судебном порядке // Комментарий практики рассмотрения экономических споров (судебно-арбитражной практики) / под ред. В. Ф. Яковлева. М., 2015. Вып. 21. С. 175–183.
- ³⁰ Ядрихинский С. А. Борьба за право, или Коллизионные аспекты законных интересов налогоплательщика // Правовая парадигма. 2019. Т. 18, № 3. С. 68–75.
- ³¹ Султанов А. Р. Оспаривание пробелов как способ защиты прав и свобод человека // Актуальные проблемы теории и практики конституционного судопроизводства. 2020. № 15. С. 164–172.
- ³² По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 235 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «ИЗИ ЧАЙНА КОРПОРАЙТ» : постановление Конституционного Суда РФ от 28 апреля 2023 г. № 22-П.
- ³³ Султанов А. Р. Формализм гражданского процесса и стандарты справедливого правосудия // Вестник гражданского процесса. 2012. № 3. С. 73–93.

Представительство Пенелаяев групп в Республике Татарстан

Султанов А. Р., кандидат юридических наук, заслуженный юрист Республики Татарстан, руководитель Представительства Пенелаяев групп в Республике Татарстан

e-mail: a.sultanov@pgplaw.ru

*Representative Office Pypeliaev group in Tatarstan
Sultanov A. R., PhD in Law, Honored Lawyer of the Republic of Tatarstan, Head of Representative Office Pypeliaev group in Tatarstan*

e-mail: a.sultanov@pgplaw.ru