

ПРЕДИСЛОВИЕ

Вся социальная жизнь проникнута взаимодействием и столкновением интересов. В налоговом праве столкновение интересов особенно ярко выражено в силу индивидуальной безвозмездности налога и обеспеченности его принуждением. Перед обществом и государством стоит задача по поиску оптимальной меры удовлетворения как публичных, так и частных интересов в сфере налогообложения. Такая мера и проявляется в балансе указанных интересов.

Тема баланса публичных и частных интересов многогранна, и для поиска баланса публичных и частных интересов необходимо сформулировать понятие публичных интересов. Д.М. Щекин в своей работе приводит понятие коренных публичных интересов как одобренных публичным субъектом в правовой форме общественных потребностей, удовлетворение которых является условием существования общества и формирования общественных благ в долгосрочной перспективе. Помимо очевидного фискального интереса, т.е. интереса по обеспечению поступления средств в публичные денежные фонды, в работе Д.М. Щекина выделены и иные коренные публичные интересы, которые не ограничиваются рамками налогового права и включают в себя: демографический интерес, интерес по обеспечению общественной безопасности, интерес по обеспечению экономического роста и экологический интерес. Автор отстаивает точку зрения о недопустимости сужения коренных публичных интересов в налоговом праве только до одного интереса по поступлению денежных средств в публичные денежные фонды и настаивает, что для гармоничного общественного развития правовое регулирование налоговых отношений должно стремиться к реализации всего комплекса коренных публичных интересов.

Такой подход к пониманию публичных интересов в налоговом праве приводит автора к выводу о том, что в современных условиях в силу демографических процессов требуется существенное усиление защиты публичного демографического интереса в налоговом праве, в работе предлагается ряд мер по усилению защиты публичного демографического интереса в налоговом регулировании.

Этот подход ставит вопрос о допустимости исследования в доктрине проблем не только правовой формы, но и содержания правового

регулирования. Должны ли юристы обращаться к вопросам политики права, в данном случае — к вопросам налоговой политики, и высказывать свои мнения и рекомендации по величине ставок налогов, набору налоговых льгот и т.д.? В научной среде существуют разные позиции на этот счет, встречается и точка зрения о том, что сами меры налогово-правового регулирования — это не сфера изучения науки финансового и налогового права. С таким подходом трудно согласиться. Представляется, что юристы могут и должны обращаться ко всем вопросам налогово-правового регулирования, не замыкаясь только на проблемах правовой формы налоговых отношений. Такой подход способен как обогатить научные работы в области финансового и налогового права, так и привести к улучшению правового регулирования налоговых отношений.

Елена Юрьевна Грачева,
доктор юридических наук, профессор,
заслуженный юрист РФ, почетный работник
высшего профессионального образования РФ,
почетный работник науки и техники РФ

ВВЕДЕНИЕ

Налоги представляют собой принудительное и безвозмездное изъятие части собственности налогоплательщика в публичных целях. Это предопределяет разнонаправленность интересов налогоплательщика, нацеленного на сохранение своей собственности, и публичного субъекта, ориентированного на формирование публичных денежных фондов. Публичные интересы не сводятся лишь к интересу по наполнению денежными средствами публичных денежных фондов. Категория публичных интересов шире, и метод сбора денежных средств в публичные денежные фонды, столь значимый в налоговом праве, — это в конечном счете лишь инструмент для удовлетворения иных публичных интересов.

Для доктринального развития науки финансового и налогового права необходимо выявить коренные публичные интересы и исследовать, каким образом они находят свое отражение в налоговом праве, как они соотносятся с интересом по сбору средств в публичные денежные фонды и как налоговое право может не только через фискальную, но и через регулирующую функцию налогов внести свой вклад в реализацию коренных публичных интересов с учетом необходимости защиты и частных интересов налогоплательщиков. Представляется, что потенциал налогового права в защите и реализации коренных публичных интересов в настоящее время используется не в полной мере.

Столкновение любых интересов приводит к необходимости поиска меры удовлетворения каждого из противоположных интересов, т.е. к поиску баланса. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве — это ключ для построения эффективной и справедливой налоговой системы, для создания условий сбалансированности публичных финансов и развития частной инициативы налогоплательщиков, что ведет к росту материальной базы общества и в итоге служит основанием для становления общественного благосостояния.

Если же баланс между публичными и частными интересами нарушается, то в зависимости от меры такого нарушения в общественных отношениях начинают накапливаться негативные тенденции, которые в предельных случаях могут привести к полной дезорганизации общественной жизни, распаду государства, радикальному ухудшению

жизни почти всех членов общества. Нарушение баланса публичных и частных интересов может развиваться в сторону чрезмерного усиления как публичного, так и частного интереса. В последнем случае принудительная сила государства все шире начинает использоваться для доминирования частных интересов отдельных лиц. Происходит так называемый эффект «приватизации» государства. В налоговом праве это может выражаться в чрезмерно широких налоговых льготах и освобождениях. С другой стороны, при высоких ставках налогов происходит подавление частного интереса в пользу, казалось бы, публичного интереса по наполнению централизованных публичных денежных фондов. Однако в долгосрочной перспективе такое налогообложение подрывает стимулы к ведению экономической деятельности и сохранению налоговой базы, что в результате приводит помимо прочего к сокращению величины сбора налогов.

Нахождение баланса публичных и частных интересов выгодно как налогоплательщикам, так и публичному субъекту. Поиску такого баланса препятствуют не только заблуждения, т.е. неверные представления об адекватной и оптимальной организации тех или иных общественных отношений, но и борьба ряда субъектов за определенную конфигурацию правового регулирования и правоприменения, выгодную именно им. В частности, речь идет о лоббировании, ведомственном интересе, интересах отдельных должностных лиц, частных по своей природе, но выдаваемых за публичные, интересах иностранных субъектов.

В настоящее время Россия проходит через период обострения социально-политической обстановки. Начало 24 февраля 2022 г. специальной военной операции по демилитаризации и денацификации Украины и применение к России и российским лицам беспрецедентных односторонних ограничительных мер со стороны недружественных государств до предела обострили актуальность поиска баланса между публичными и частными интересами, в том числе и в налоговом праве.

Такой несомненный коренной публичный интерес, как обеспечение национальной безопасности российского общества и государства, требует по-новому взглянуть на задачу поиска баланса публичных и частных интересов в налоговом праве. Кардинальную угрозу национальной безопасности несет, по нашей оценке, не только военный компонент существующего противостояния России и недружественных стран, но и риск социальной нестабильности российского общества на фоне экономического спада, роста инфляции, увольнения работников, в том числе и в компаниях с иностранным участием, которые прекратили

деятельность в Российской Федерации. Падение доходов населения и экономические трудности могут быть использованы для дестабилизации российского общества. На этом фоне достижение баланса между публичными и частными интересами в налоговой сфере позволит внести вклад в поддержание работы экономических субъектов, продолжающих свою деятельность в России, выплачивающих заработную плату работникам, производящих продукцию, выполняющих работы, оказывающих услуги и осуществляющих отчисления в публичные денежные фонды. Иными словами, как это ни парадоксально звучит, но задача обеспечения национальной безопасности Российской Федерации на данном этапе исторического развития связана не только с усилением защиты интересов частных субъектов в налоговых отношениях, но и с учетом гармонизации такой защиты с публичными интересами, т.е. на основе баланса публичных и частных интересов.

Поиск критериев баланса публичных и частных интересов, разработка рекомендаций по совершенствованию правового регулирования основных налогов — прямых и косвенных, а также гармонизация интересов в процессе преодоления налоговых разногласий приобретают особое значение. Конституционный Суд РФ и Верховный Суд РФ регулярно обращаются к критерию баланса публичных и частных интересов, что также подтверждает его значимость при разрешении налоговых споров и требует доктринального осмысления этого правового понятия.

Все это делает научные исследования темы баланса публичных и частных интересов крайне актуальными.

На современном этапе развития финансово-правовой науки в научной литературе нашли свое отражение отдельные аспекты темы баланса публичных и частных интересов в налоговом праве.

В работах дореволюционных авторов по финансам и финансовому праву (Э.Н. Берендтс, М.М. Боголепов, И.Я. Горлов, А.Н. Гурьев, И.М. Кулишер, А.С. Лаппо-Данилевский, Д.М. Львов, И.Х. Озеров, И.И. Патлаевский, К.Г. Рау, К.Т. фон Эеберг, И.И. Янжул, В.Г. Яроцкий) и советских ученых в области финансового права (М.А. Гурвич, А.А. Соколов, С.Д. Цыпкин) специально проблемы поиска баланса публичных и частных интересов не исследовались, хотя эти авторы обращались к анализу интересов в финансовом и налоговом праве. В советское время такая постановка вопроса вообще была маловероятна из-за особых воззрений на классовый интерес в марксизме.

Сама проблематика интереса довольно широко изучается в работах по теории государства и права, а также по отдельным отраслям

права. Можно, в частности, выделить таких авторов, как Д.И. Дедов, В.А. Вайпан, Е.П. Губин, А.В. Малько, Г.В. Мальцев, М.В. Першин, И.В. Першина, В.В. Субочев, Т.В. Чугурова и ряд других ученых.

В науке финансового права к проблематике интереса и баланса интересов обращались следующие авторы: С.И. Колесников, В.В. Попов, В.А. Соловьев, Л.А. Старженецкая, А.В. Швец и ряд других. Особый вклад в изучение проблемы законных интересов внес С.А. Ядрихинский, чьи работы на данном этапе являются самыми заметными в изучении проблематики интереса в налоговом праве¹.

Вместе с тем комплексного исследования проблем баланса частных и публичных интересов в налоговом праве в настоящее время в отечественной науке финансового права не проводилось, основные теоретические концепции в этом вопросе не сформированы. Существующая разрозненность теоретических представлений по данной теме ведет к недостаткам в правовом регулировании налоговых отношений, не позволяет сформировать в правоприменительной практике опирающиеся на твердые доктринальные основания подходы к разрешению налоговых разногласий, создает трудности в теоретическом усвоении налогово-правовой проблематики. В связи с этим автором предпринята попытка разработки единой концепции баланса публичных и частных интересов в налоговом праве, выявлены коренные публичные интересы, которые должны находить реализацию в налоговом праве, сформулированы предложения по совершенствованию правового регулирования прямых и косвенных налогов, а также по разрешению налоговых разногласий на основе баланса публичных и частных интересов, что может способствовать улучшению качества правового регулирования налоговых правоотношений и правоприменительной практики.

Объект исследования составляют общественные отношения, в рамках которых происходит формирование и взаимодействие частных и публичных интересов, их правовое закрепление и реализация в процессе правоприменения в сфере образования публичных денежных фондов.

Предметом исследования являются научные и нормативные источники налогового права, судебные акты и материалы правоприменительной практики, результаты толкования норм законодатель-

¹ См.: Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: проблемы теории и практики: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2020; *Он же*. Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2022; *Он же*. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... докт. юрид. наук. М., 2021.

ства о налогах и сборах, данные статистики, деятельность органов, наделенных властной компетенцией, действия налогоплательщиков по выполнению требований законодательства и по реализации своих прав и законных интересов, юридические процедуры, которые находят свою реализацию в области налоговых отношений.

Цель настоящего исследования — построение налогово-правовой концепции об оптимальном соотношении публичных и частных интересов, разработка и обоснование методологических инструментов, обеспечивающих их баланс в регулятивной и правоприменительной практике. Поставленная цель обусловила необходимость решения таких задач, как:

- 1) выявление специфики категории «интерес» в налогово-правовом регулировании и формулирование оснований классификации интересов в налоговом праве;
- 2) исследование особенностей генезиса публичных и частных интересов в налоговых отношениях и, в частности, выявление представлений о формировании коренных публичных интересов;
- 3) поиск концептуальных оснований для формулирования понятия «баланс публичных и частных интересов в налоговом праве»;
- 4) выявление главных проблем правового регулирования косвенных налогов и научный поиск вариантов их решения на основе баланса публичных и частных интересов;
- 5) изучение баланса публичных и частных интересов при правовом регулировании прямых налогов и, в частности, выработка рекомендаций по увеличению защиты публичного демографического интереса;
- 6) научная разработка понятия «налоговое разногласие» и формирование концептуальных оснований разрешения налоговых разногласий в процессе правотворчества на основе баланса публичных и частных интересов;
- 7) оценка налоговых разногласий в процессе применения норм законодательства о налогах и сборах с выработкой рекомендаций по достижению баланса публичных и частных интересов в процессе правоприменения;
- 8) концептуальное изучение налогового спора как высшей формы налоговых разногласий с позиции поиска баланса публичных и частных интересов.

В своем исследовании автор опирался на научные работы специалистов в области финансов и финансового права дореволюционного (Э.Н. Берендтс, М.М. Боголепов, И.Я. Горлов, А.Н. Гурьев, И.М. Кулишер, А.С. Лаппо-Данилевский, В.А. Лебедев, Д.М. Львов,

И.Х. Озеров, И.И. Патлаевский, К.Г. Рау, К.Т. фон Эберг, И.И. Янжул, В.Г. Яроцкий) и советского (М.А. Гурвич, Н.Н. Любимов, А.А. Соколов, С.Д. Цыпкин) периодов.

В процессе изучения темы работы автор обращался к научным трудам специалистов в области финансового и налогового права: Г.М. Акчуриной, Л.Л. Арзумановой, Н.М. Артемова, А.А. Артюха, К.В. Байгозина, В.В. Бациева, Е.Г. Беликова, К.С. Бельского, И.В. Бит-Шабо, О.В. Болтиновой, С.П. Бортникова, Б.Я. Брука, А.В. Брызгалина, Н.В. Васильевой, М.Е. Верстовой, Д.В. Винницкого, Д.В. Вольвача, В.А. Гидирима, И.А. Гончаренко, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, А.С. Гуркина, Т.А. Гусевой, А.В. Демина, А.В. Ема, С.В. Жесткова, О.О. Журавлевой, А.С. Захарова, Р.Ф. Захаровой, М.Ф. Ивлиевой, А.В. Кадет, Е.В. Килинкаровой, А.Н. Козырина, С.И. Колесникова, Д.Л. Комягина, О.Ю. Коннова, Т.В. Конюховой, Е.Г. Костиковой, Ю.А. Крохиной, Е.В. Кудряшовой, А.Я. Курбатова, М.В. Кустовой, И.И. Кучерова, Н.Т. Мамбеталиева, В.А. Мачехина, О.А. Ногиной, С.В. Овсянникова, Е.В. Овчаровой, М.Ю. Орлова, А.Г. Пауля, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, А.А. Пилипенко, Е.В. Покачаловой, В.В. Попова, Е.В. Порохова, М.Б. Разгильдиевой, И.В. Рукавишниковой, Е.В. Рябовой, В.А. Савиных, К.А. Сасова, Н.А. Саттаровой, А.А. Ситника, Д.А. Смирнова, В.А. Соловьева, С.А. Сосновского, Е.И. Спектор, Л.А. Старженецкой, Ю.В. Старых, В.В. Стрельникова, А.А. Тедеева, Е.В. Тимофеева, А.С. Титова, Г.П. Толстопятенко, А.В. Турбанова, Д.В. Тютина, И.В. Хаменушко, Л.Б. Хвана, Н.И. Химичевой, А.И. Худякова, Ю.К. Цареградской, И.В. Цветкова, И.А. Цинделиани, К.Н. Чекмышева, В.Ю. Шатова, А.А. Шахмаметьева, А.В. Швец, Н.А. Шевелевой, Р.А. Шепенко, С.А. Ядрихинского, А.А. Ялбулганова и др.

При работе над монографией были учтены взгляды таких правоведов, как А.Б. Агапов, М.М. Агарков, В.Б. Агафонов, О.А. Акопян, Е.А. Алгазинова, В.С. Андреев, Н.А. Арапов, А.Л. Благодир, Н.С. Бондарь, Т.А. Васильева, Е.В. Васьковский, А.В. Венедиктов, Г.В. Выпханова, Ю.С. Гамбаров, М.А. Гармаев, А.К. Голиченков, А.Н. Гончарова, В.П. Грибанов, Д.И. Дедов, Т.А. Дуйшенбиев, В.С. Елисеев, В.Б. Ельшевич, С.М. Зубарев, О.Ю. Ильина, О.С. Иоффе, В.В. Комарова, А.Л. Кононов, А.Г. Карапетов, Л.А. Кассо, Н.М. Коркунов, О.А. Красавчиков, М.И. Кулагин, О.Е. Кутафина, В.В. Лазарев, С.В. Липень, П.Б. Логинов, М.Ф. Лукьяненко, Л.А. Лунц, Н.И. Матузов, Д.И. Мейер, А.В. Минбалеев, Г.А. Мисник, Н.Н. Мисник, С.А. Муромцев, И.Б. Новицкий, А.М. Осавелюк, Т.И. Отческая, Л.И. Петражицкий, И.А. Покровский, Б.В. Россинский, В.А. Рясен-

цев, С.Н. Сабикинов, Г.Д. Садовникова, Р.И. Ситдикова, Ю.Н. Старилов, Ю.В. Степаненко, П.И. Стучка, Б.Б. Черепахин, Д.М. Чечот, Г.Ф. Шершеневич и др.

В процессе работы автор обращался к философским трудам Аристотеля, Ф. Бэкона, Г.Ф. Гегеля, К.А. Гельвеция, Э. Гуссерля, Н.Я. Данилевского, И. Канта, Т. Куна, В.И. Ленина, К. Маркса, П. Терьяр де Шардена, Ф. Фукуямы, Ф. Энгельса. Отдельно следует выделить философское учение В.У. Бабушкина об интенциональной направленности сознания, которое послужило в настоящей работе методологической основой для изучения интереса как феномена сознания.

При изучении выбранной темы автор также анализировал работы, в которых изучается категория интереса в социологии, психологии, экономике, среди которых труды таких авторов, как А.С. Айзикович, П.А. Алексеев, С.В. Барулин, С.С. Вишневский, Г.М. Гак, В.Я. Давидович, Н.Н. Жалдак, А.Г. Здравомыслов, Е.П. Ильин, К.Б. Исабеков, А.Г. Маслоу, А.В. Панин и др.

Полезными для анализа также стали работы по вопросам макроэкономики, демографии, психологии, мировой политики, охраны окружающей среды, охраны здоровья населения таких авторов, как А.И. Антонов, А. Атkinson, А.А. Аузан, З. Бжезинский, В.А. Борисов, Р. Блэквилл, Дж. Бьюкенен, Франс де Вааль, Л.М. Веккер, Л.С. Выготский, Ю.Б. Гиппенрейтер, Ж. Годфруа, Ч. Дарвин, В.Г. Доброхлеб, С.А. Джавадова, Н.С. Ефимова, Г. Киссинджер, А.Л. Кудрин, А.Н. Леонтьев, А.Р. Лурия и др.

Нельзя не отметить работы иностранных ученых, в чьей сфере научных интересов оказались области права и налогов: Ч.А. Адамса, Р. Алекси, А. Барака, Д. Бентли, Питера Дж. Ваттеля, Ж. Ведела, П. Годме, Д. Дьюи, Л. Дюги, Г. Еллинека, Р. Иеринга, Б.Н. Кардозо, П. Кирххофа, М. Коэн-Элия, М. Леруа, Г. Лоутценхайзера, Д. Мэтьюза, Р. Паунда, И. Пората, Дж. Роулза, Ф.К. ф. Савиньи, А.С. Свита, А. Сена, А. Смита, Бена Дж.М. Терра, Томаса С. Улена и ряда других.

Монография имеет научно-прикладной характер и ориентирована на широкий круг читателей, в числе которых студенты, преподаватели, сотрудники налоговых и иных государственных органов, судьи, депутаты представительных органов Российской Федерации, практикующие юристы.

Отдельные положения монографии носят дискуссионный характер, и автор будет рад, если они породят научные споры.

Выражаю глубочайшую признательность Елене Юрьевне Грачевой за поддержку и помощь в подготовке этой монографии, открытый

и уважительный научный диалог, конструктивную критику и огромное дисциплинирующее влияние на автора, без которого данная работа вряд ли была бы когда-то завершена. За конструктивные и очень ценные замечания по содержанию работы благодарю уважаемых докторов юридических наук Николая Михайловича Артемова, Лану Львовну Арзуманову, Сергея Александровича Ядрихинского.

Особые слова признательности за поддержку ряда идей данной работы должны быть сказаны в адрес Марины Федоровны Ивлиевой, светлая память о которой навсегда останется в науке финансового права.

Глава 1. ИНТЕРЕСЫ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

1.1. Понятие «интерес» и виды интересов

В словарях русского языка понятие «интерес» определяется в нескольких значениях. Например, как выгода, польза, прибыль¹, а также как внимание, возбуждаемое по отношению к кому-либо или чему-либо значительному, важному, полезному или кажущемуся таким², и как нужды, потребности³. Этимология слова «интерес», образованного от латинского выражения *inter esse* — «быть между чем-нибудь», показывает, что это понятие является «интересом» к чему-нибудь, что желают осуществить, реализовать⁴.

Категория интереса используется в социальных науках очень широко, носит общефилософский характер⁵ и, по мнению К.М. Федорова, является детерминирующим фактором становления идеалистической диалектики в немецкой классической философии⁶. В литературе при широком оперировании понятием «интерес» далеко не всегда можно найти его общепринятое определение и разграничение с иными категориями⁷. Кроме того, в советское время понимание интереса было в значительной степени идеологизировано, поскольку классовые

¹ *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка. В 4 т. Т. 2: О. М.: РИПОЛ классик, 2006. С. 45.

² *Ушаков Д.Н.* Толковый словарь современного русского языка. М.: Аделант, 2014.

³ *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. 4-е изд., доп. М.: ООО «А ТЕМП», 2006. С. 249.

⁴ *Улаева Н.Л.* Категория интереса в частном праве: историко-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2007. С. 19.

⁵ См.: *Здравомыслов А.Г.* Категория интереса в марксистской социологии: автореф. дис. ... канд. филос. наук. Л., 1959. С. 4; *Гнилицкий Н.А.* Гносеологическое и социальное содержание категории «интерес»: автореф. дис. ... канд. филос. наук. Харьков, 1971. С. 3; *Чан Бао.* Категория интереса (философско-методологический анализ): автореф. дис. ... канд. филос. наук. М., 1992. С. 3.

⁶ *Федоров К.М.* Интерес как детерминирующий фактор становления диалектики в немецкой классической философии: И. Кант, И.Г. Фихте: автореф. дис. ... канд. филос. наук. Иркутск, 1985. С. 5.

⁷ См., например: *Туманян Ю.Р.* Экономические основы НТП в аспекте теории интересов // Известия вузов. Северо-Кавказский регион. Общественные науки. Приложение. 2003. № 12. С. 56–63.

интересы считались одним из ключевых понятий марксизма¹. В то время ссылки на марксизм использовались как безапелляционный довод в научных спорах по поводу интересов².

Некоторые юристы, посвящая свои работы изучению понятия «интерес», вообще никак не определяют его³. Встречается в правовой литературе и точка зрения о том, что процесс возникновения имущественного интереса находится за пределами правового исследования и относится к сфере психолого-экономических наук⁴. С такими подходами трудно согласиться, поскольку для эффективного правового воздействия на интерес необходимо уяснить существо этого явления.

Указание на интерес в ряде случаев содержится в нормах налогового права. Например, в п. 9 ст. 306 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) указано, что зависимый агент представляет интересы иностранной организации в Российской Федерации⁵. Судебная практика зачастую опирается на наличие интереса для определения налоговых последствий хозяйственных операций⁶. В любой

¹ См.: Михайлов М.В., Мотылев А.С. Социализм и интересы. М.: Политиздат, 1970. С. 10–11.

² Айзикович Л.С. Важная социологическая проблема // Вопросы философии. 1965. № 11. С. 166.

³ См.: Кудрявцев В.Н. Взаимосвязь правового регулирования и социальных интересов // Вопросы философии. 1987. № 1. С. 41–51; Ретунская Т.П. Защита частного интереса в уголовном процессе Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2005. С. 3–10.

⁴ Елисеев В.С. Государственное регулирование аграрных отношений: правовое обеспечение и защита имущественного интереса субъектов сельского хозяйства: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М., 2011. С. 11–12.

⁵ О.Ю. Коннов отмечает, что для возникновения постоянного представительства иностранной компании на территории Российской Федерации представитель, действующий исключительно либо преимущественно в интересах одного юридического лица, не может быть признан независимым. См.: Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Академический правовой ун-т, 2002. С. 137.

⁶ В частности, в судебной практике критерий преимущественного интереса используется как основа для определения наличия дохода, в частности ВАС РФ отметил, что плата за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров является затратами организации, произведенными в первую очередь в ее интересах, что свидетельствует об отсутствии исключительно личного интереса физических лиц и соответственно об отсутствии личного дохода, подлежащего налогообложению. См. п. 12 информационного письма Президиума ВАС РФ от 21 июня 1999 г. № 42 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога». Е.В. Тимофеев полагает, что учет преимущественного интереса в операции нужно рассматривать даже в качестве принципа налогового права наряду с фискальной нейтральностью. См.: Тимофеев Е.В. Налоговое право России — практи-

норме права заключено столкновение различных интересов с выбором определенной меры удовлетворения каждого из них. Весь законотворческий процесс основан на выявлении интересов и создании правовых условий для их удовлетворения.

Все это делает актуальным определение понятия интереса в налоговом-правовом регулировании.

Двумя важнейшими категориями, посредством которых определяется понятие «интерес», являются категории (а) потребности и (б) осознания интереса.

Интерес всегда присущ только социальному субъекту, обладающему потребностями и сознанием. У животного нет интересов, у него есть только потребности. Интерес ребенка осознается его родителями¹. Социальным субъектом может быть не только человек, но и общность людей — семья, трудовой коллектив, акционеры организации, население муниципального образования, региона, государства, наконец, все население планеты. Социальные интересы общности людей могут осознаваться как на уровне общественного сознания, так и на уровне отдельного человека. К социальным субъектам нужно причислить и правосубъектные правовые образования, такие как юридическое лицо, государство, международные организации и др., поскольку в основе их деятельности всегда присутствует отдельный человек или группа людей.

Более того, образование коллективных субъектов права² основано на объединении интересов. В частности, такой важнейший субъект права, как юридическое лицо, имеет в основе своей правовой конструкции объединение интересов. Так, О.С. Иоффе отмечал, что юридическое лицо есть социальная реальность, которая, опираясь на определенный имущественный комплекс и обладая общей волей, представляет собой связь людей, служащую их общим интересам и достижению единой цели³. И.Т. Тарасов писал, что общества есть формы

ческое и увлекательное. Полут. И: От основ к источникам и основным принципам. М., 2017. С. 300–301.

¹ Идея возможности существования интересов ребенка, которые им не осознаются, привела Р.Е. Гукасяна к выводу о том, что интерес носит объективный характер. См.: Гукасян Р.Е. Проблема интереса в советском гражданском процессуальном праве. Саратов: Приволжское книжное изд-во, 1970. С. 12.

² Этот термин используется в корпоративном праве. См.: Научно-практический комментарий к Федеральному закону «Об обществах с ограниченной ответственностью». Т. 2 / под ред. И.С. Шиткиной. М.: Статут, 2021.

³ Иоффе О.С. Цивилистическая доктрина промышленного капитализма // Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». М.: Статут, 2000. С. 89–90.

соединства, в основание которых положен какой-нибудь интерес, служащий причиной образования соединения для совместного служения этому интересу¹. М.И. Кулагин указывал, что институт юридического лица используется в целях оформления различного рода коллективных интересов². Французский правовед Франсуа Жени отмечал, что юридические лица — это совокупности человеческих интересов³. Эта точка зрения о носителях интереса находит поддержку и среди современных авторов⁴. Оставляя в стороне дискуссию о природе юридического лица⁵, отметим, что указание на общие интересы юридического лица является, на наш взгляд, правильным подходом к определению его правовой сущности.

Первой категорией, через которую определяется интерес, является потребность. Многие авторы указывают на первичность потребности по отношению к интересу⁶.

Все организмы для поддержания своей жизни нуждаются в обмене веществ со средой. Потребности возникают на уровне биологической формы движения материи⁷. Виды требуемых веществ и интенсивность обмена могут быть разными, но любой организм — это часть более общей системы, с которой он взаимодействует для получения необходимых веществ. Такое взаимодействие происходит через потребность организма. Можно сказать, что потребность — это определенная нужда субъекта в некоторой совокупности внешних условий его бытия⁸.

Гегель определял потребность как чувственное противоречие внутри самого субъекта, он отмечал: «Самосознание ощущает внутри себя

¹ Тарасов И.Т. Учение об акционерных компаниях. М.: Статут, 2000. С. 139.

² Кулагин М.И. Государственно-монополистический капитализм и юридическое лицо // Избранные труды. М.: Статут, 1997. С. 18.

³ Цит. по: Ельяшевич В.Б. Юридическое лицо, его происхождение и функции в римском частном праве // Избранные труды о юридических лицах, объектах гражданских правоотношений и организации их оборота: в 2 т. Т. 1. М.: Статут, 2007. С. 481.

⁴ Улаева Н.Л. Категория интереса в частном праве: историко-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар. 2007. С. 17–18.

⁵ См.: Красавчиков О.А. Сущность юридического лица // Категории науки гражданского права. Избранные труды: в 2 т. Т. 2. М.: Статут, 2005. С. 242–254; Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права (по изд. 1907 г.) / вступ. ст. Е.А. Суханова. М.: Спарк, 1995. С. 88–94; Венедиктов А.В. Правовая природа государственных предприятий // Избранные труды по гражданскому праву: в 2 т. Т. 1. М.: Статут, 2004. С. 217–393.

⁶ См.: Богатырев Ф.О. Обязательство с нематериальным интересом: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 23; Косаренко Н.Н. Реализация государственных интересов в страховой деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. М.: 2006. С. 28.

⁷ Айзикович А.С. Потребности и интересы. Марксистско-ленинская теория исторического процесса. М.: Наука, 1981. С. 143.

⁸ Здравомыслов А.Г. Потребности. Интересы. Ценности. М.: Политиздат, 1986. С. 12.

некоторое инобытие, какое-то отрицание самого себя, иначе говоря, присутствует какой-то недостаток, испытывает некоторую потребность»¹. С философской точки зрения потребность есть качественно своеобразная форма необходимости, возникающая с появлением специфических форм движения материи: живой природы и общества².

Понятие потребности принадлежит к числу фундаментальных понятий как биологии, так и психологии. Трудно согласиться с пониманием потребности как недостатка сил, которые отсутствуют у субъекта в настоящем³. А.Н. Леонтьев верно отмечал, что потребность как биологическое понятие — это объективная необходимость, объективная нужда организма в чем-то внешнем, во внешних условиях. Важнейшая черта потребности — ее предметность, т.е. наличие вне организма чего-то, что отвечает потребности⁴.

Но предметность потребности может проявляться и виртуально, содержать в себе очень широкий круг предметов, а не фиксированный предмет. В этом случае возникает поведение, которое называют поисковым. Например, голод заставляет животное искать любую подходящую пищу. В результате есть два состояния потребности: во-первых, сама нужда в чем-то, в которой зафиксирован широкий круг потенциальных предметов, способных потребность удовлетворить (виртуальная потребность), и фиксация потребности уже на конкретном предмете (актуальная потребность)⁵. Определенное предметности — крайне важный аспект в «развертывании» интереса как явления, о чем будет сказано ниже.

Чем сложнее живой организм, тем, как правило, шире круг его потребностей. Это верно и применительно к коллективным социальным субъектам. Потребности средневекового и современного общества несопоставимы по своей широте.

Как отмечалось в марксизме, сама удовлетворенная потребность ведет к новым потребностям, что является проявлением закона возвышения потребностей⁶.

¹ Гегель. Философская пропедевтика // Работы разных лет: в 2 т. Т. 2 / сост., общ. ред. А.В. Гулыгина. М.: Мысль, 1971. С. 85.

² Знак З.В. Категории «потребность», «интерес», «цель» и их роль в анализе социального детерминизма: дис. ... канд. филос. наук. М., 1984. С. 21.

³ Жалдак Н.Н. Место категории «интерес» в системе категорий исторического материализма: автореф. дис. ... канд. филос. наук. М., 1978. С. 11.

⁴ Леонтьев А.Н. Лекции по общей психологии. М.: Смысл, 2001. С. 409–410.

⁵ Там же. С. 413.

⁶ Знак З.В. Категории «потребность», «интерес», «цель» и их роль в анализе социального детерминизма: дис. ... канд. филос. наук. С. 35–36.

По сути, ту же мысль высказал и Абрахам Г. Маслоу, который отмечал, что удовлетворение потребности освобождает организм от гнета потребностей физиологического уровня и открывает дорогу потребностям социального уровня. Если потребности физиологического уровня постоянно и регулярно удовлетворяются, то они перестают активно воздействовать на поведение человека. Энергией обладает лишь неудовлетворенное желание, неудовлетворенная потребность¹. Пирамида потребностей Маслоу включает в себя физиологические потребности, потребность в безопасности, в принадлежности и любви, в признании, в самоактуализации, эстетические потребности и т.д. По его мнению, для актуализации потребности следующего уровня нужно учитывать меру удовлетворения потребностей предыдущего уровня².

Можно сказать, что практически для всех живых организмов физиологические потребности — это железные тиски необходимости, на преодоление воздействия которых уходят почти все силы их организма, зачастую не оставляя энергии и времени для чего-то еще. Способы удовлетворения потребностей у животных заложены в инстинктах на основании механизма естественного отбора³. И только человек смог разорвать эту непреодолимую связь необходимости, найдя при помощи коллективного опыта, отраженного в сознании, более эффективные способы удовлетворения потребностей, чем те, что заложены инстинктами. Это открыло дорогу к зарождению и росту иных потребностей человека как основе культурного прогресса. Более того, у человека появились потребности, которые в принципе неудовлетворимы (в отличие от физиологических потребностей) в процессе их удовлетворения, такие как потребность в знаниях, в творчестве, в любви и т.д.

Справедливо утверждение, что объективно интерес выражает диалектическое противоречие между потребностями субъекта и условиями их удовлетворения⁴ и это противоречие порождает активность, деятельность субъекта, в результате которой происходит удовлетворение потребности. Поэтому верным представляется и замечание, что всякий интерес выступает продуктом предшествующей и атрибутом последующей деятельности⁵. Даже потребность в кислороде, удовлетворяемая постоянно,

¹ Маслоу Абрахам Г. Мотивация и личность / пер. с англ. А.М. Татлыбаевой. СПб.: Евразия, 2001. С. 81.

² Там же. С. 81–99.

³ Дарвин Ч. Происхождение видов. М.: Эксмо, 2016. С. 97.

⁴ Софронов Е.П. Уголовно-правовая защита частного интереса в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 11.

⁵ Першина И.В. Интерес в праве: дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 9.