

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
имени М.В. ЛОМОНОСОВА

*На правах рукописи*

**Тиханычев Антон Павлович**

**Законные интересы как элемент правового механизма  
реализации правового статуса налогоплательщика-  
организации**

Специальность 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Москва – 2024

Диссертация подготовлена на кафедре правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита (факультет) МГУ имени М.В. Ломоносова

**Научный руководитель** – **Крохина Юлия Александровна**,  
доктор юридических наук, профессор

**Официальные оппоненты** **Карасева Марина Валентиновна**,  
доктор юридических наук, профессор,  
ФГБОУ ВО «Воронежский  
государственный университет»,  
юридический факультет, кафедра  
финансового права, заведующий кафедрой;  
**Кобзарь-Фролова Маргарита  
Николаевна**,  
доктор юридических наук, профессор,  
ФГБУ науки «Институт государства и  
права Российской академии наук», сектор  
административного права и процесса,  
главный научный сотрудник;  
**Маслов Кирилл Владиславович**,  
доктор юридических наук, доцент,  
ФГАОУ ВО «Омский государственный  
университет им. Ф. М. Достоевского»,  
юридический факультет, кафедра  
государственного и муниципального права,  
доцент.

Защита диссертации состоится «19» сентября 2024 г. в 15 часов 30 минут на заседании диссертационного совета МГУ.051.4 Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова по адресу: Москва, Ленинские горы, д.1, стр.13-14, 4-й учебный корпус, Юридический факультет, ауд. 536а.

E-mail: [dissovet@law.msu.ru](mailto:dissovet@law.msu.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в отделе диссертаций научной библиотеки МГУ имени М.В. Ломоносова (Ломоносовский просп., д. 27) и на портале: <https://dissovet.msu.ru/dissertation/3051>.

Автореферат разослан «\_\_» июня 2024 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
доктор юридических наук, доцент

А.А. Троицкая

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

### **Актуальность темы диссертационного исследования.**

Конституция Российской Федерации признает защиту прав и свобод человека и гражданина обязанностью государства (статья 2)<sup>1</sup>. Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) гарантирует защиту прав и законных интересов налогоплательщиков (ст. 22 НК РФ)<sup>2</sup>. В то время как права налогоплательщиков были объективированы в нормах законодательства (ст. 21 НК РФ) и неоднократно становились предметом судебной оценки, законные интересы налогоплательщиков остаются неопределенной правовой категорией. За более чем двадцать лет применения действующего НК РФ, ни законодатель, ни правоприменители, по большей части, не определили систему законных интересов участников налоговых правоотношений.

Вместе с тем общий подход к правовой природе законных интересов не сформировался и в юридической науке. В теории права отсутствует общепризнанное определение законного интереса. В науке налогового права проблематика законных интересов налогоплательщика также остается недостаточно исследованной.

Наличие закрепленных в НК РФ общих гарантий защиты законных интересов при фактическом отсутствии признанных подходов к законным интересам налогоплательщика порождает множество проблем правоприменения. Налоговая нагрузка организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц увеличивается<sup>3</sup>. Налоговые органы и суды при вынесении решений, как правило, не учитывают законные

---

<sup>1</sup> Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Российская Газета. 1993. № 237.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

<sup>3</sup> См.: Законопроект № 639663-8 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации (по совершенствованию налоговой системы)» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/639663-8> (дата обращения: 09.06.2024).

интересы налогоплательщиков. Трактовка правомерности поведения налогоплательщика при возникновении налоговых споров, во многих случаях, основывается не на законодательстве о налогах и сборах, а на применении оценочных категорий в отношении налогоплательщика. В такой ситуации возможности правовой защиты частного субъекта налоговых правоотношений ограничены. Правовой статус налогоплательщика, составной частью которого являются законные интересы, остается нереализованным в полной мере.

С учетом повышенного интереса к проблематике баланса публичных и частных интересов в налоговых правоотношениях, поиска новых путей их гармонизации, разработка единой концепции законных интересов представляется актуальной проблемой. В силу того, что основная доля налоговых доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации приходится на организации, предмет настоящего исследования будет ограничен законными интересами налогоплательщиков-организаций.

Направление настоящего диссертационного исследования позволит выработать теоретические и практические рекомендации по проблемам реализации законных интересов в качестве элемента правового статуса налогоплательщика-организации.

**Степень научной разработанности темы диссертационного исследования** характеризуется отсутствием на текущий момент комплексного осмысления проблем законных интересов налогоплательщиков-организаций.

Теория законных интересов разрабатывалась Р. фон Иерингом, Г. Еллинеком в немецком правоведении, Ю. С. Гамбаровым, Н. М. Коркуновым, Д. И. Мейером, А. А. Рождественским, Г. Ф. Шершеневичем в дореволюционном российском правоведении; С. С. Алексеевым, С. Н. Братусем, В. П. Грибановым, Р. Е. Гукасяном, М. А. Гурвичем, В. А. Кучинским, Н. С. Малеиным, Н. А. Шайкеновым, Д. М. Чечотом, А. И. Экимовым, Л. С. Явичем и другими учеными в юридической науке

советского периода. Следует особо выделить фундаментальные исследования по проблематике законных интересов А. В. Малько и В. В. Субочева, в частности, диссертацию А. В. Малько на соискание ученой степени кандидата юридических наук на тему «Законные интересы советских граждан» (Саратов, 1985), диссертацию В. В. Субочева на соискание ученой степени доктора юридических наук на тему «Теория законных интересов» (Тамбов, 2009), монографию В. В. Субочева под редакцией А. В. Малько «Законные интересы» (Москва, 2006). В современной науке законные интересы исследовали, в частности, специалисты по общей теории права Н. В. Витрук, Е. А. Лукашева, Г. В. Мальцев, Н. Л. Улаева, А. М. Шериев; в конституционном праве – Е. А. Коробова; в гражданском праве – Е. В. Вавилин, С. В. Михайлов, А. В. Ульянов; в гражданском процессе – Н. В. Кляус. Проблема интереса в корпоративных юридических лицах разрабатывалась специалистами по гражданскому праву Д. А. Беляевым, С. С. Даниловым, С. В. Михайловым, Д. В. Ломакиным, Д. И. Степановым.

В финансовом праве и налоговом праве, как его обособленной подотрасли, проблематика законных интересов налогоплательщиков представляется недостаточно исследованной. С. И. Колесников защитил диссертацию на соискание ученой степени кандидата юридических наук по теме «Законные интересы налогоплательщиков и их учет в правоприменительной деятельности» (Москва, 2010). А. В. Швец защитила диссертацию на соискание ученой степени кандидата юридических наук по теме «Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений» (Саратов, 2013). С. А. Ядрихинский защитил диссертацию на соискание ученой степени доктора юридических наук по теме «Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты» (Москва, 2021). Отдельные вопросы защиты законных интересов налогоплательщиков были рассмотрены С. А. Ядрихинским в диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук по теме «Защита прав и законных интересов

налогоплательщиков-юридических лиц (финансово-правовой аспект)» (Москва, 2007) и В. В. Поповым в диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук по теме «Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики» (Саратов, 2012). Вопросы баланса публичных и частных интересов в налоговом праве рассматривались В. А. Соловьевым в диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук по теме «Частный и публичный интерес субъектов налоговых правоотношений» (Москва, 2002) и Д. М. Щекиным в диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук по теме «Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве» (Москва, 2023).

Вместе с тем единой общепринятой научной теории законных интересов налогоплательщиков в налоговом праве в настоящий момент не сформировалось, предпринимаются попытки создать авторские концепции законных интересов участников налоговых правоотношений. Особенности законных интересов налогоплательщиков-организаций не исследовались в науке. Настоящая работа подготовлена с учетом актуальных объективных изменений законодательства и тенденций правоприменительной практики, которые не были учтены в более ранних диссертационных исследованиях.

**Объект диссертационного исследования** – налоговые правоотношения, а также общественные отношения, складывающиеся в процессе реализации и защиты законных интересов налогоплательщика-организации.

**Предмет диссертационного исследования** составляют нормы права, регулирующие основы процесса реализации и защиты законных интересов налогоплательщика-организации; судебная правоприменительная практика в сфере реализации и защиты законных интересов налогоплательщика-организации.

**Цель диссертационного исследования** – подготовка теоретических и практических рекомендаций по проблемам реализации законных интересов как элемента правового статуса налогоплательщика-организации.

Для достижения указанной цели поставлены следующие **задачи диссертационного исследования**:

- рассмотреть возможности использования категории «правовой механизм» в налоговом праве;
- исследовать правовой статус как системообразующий элемент правового механизма;
- проанализировать понятие и сущность законных интересов как элемента правового механизма реализации правового статуса;
- проанализировать системные связи законных интересов с другими элементами правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации;
- исследовать законные интересы налогоплательщика-организации в сфере эффективного налогового администрирования;
- рассмотреть правомерную налоговую минимизацию как законный интерес налогоплательщика-организации;
- исследовать гарантии защиты законных интересов налогоплательщика-организации;
- проанализировать пределы реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций.

**Теоретическую основу диссертационного исследования** составили труды отечественных ученых – диссертационные исследования, монографии, научные статьи, учебно-методологическая литература – по теории государства и права, финансовому праву и налоговому праву, другим отраслям права.

**Методологическая основа диссертационного исследования** представлена общенаучными (диалектический метод, дедукция и индукция, методы анализа и синтеза) и специально-юридическими методами

(формально-юридический, историко-правовой, метод обобщения судебной практики). Общенаучные методы использовались при исследовании законодательства, правоприменительной практики для формирования выводов настоящего диссертационного исследования. Формально-юридический метод применялся для исследования существующих правовых конструкций и для формулирования авторских определений (законных интересов, эффективности налогового администрирования, правомерной налоговой минимизации и т. д.). Историко-правовой метод использовался для анализа генезиса и развития понятия «законный интерес» в отечественной науке. Метод обобщения судебной практики был применен автором для изучения развития доктрин защиты законных интересов налогоплательщиков-организаций (добросовестного налогового администрирования, определения действительной налоговой обязанности, защиты законных ожиданий, правомерной налоговой минимизации) в практике судов.

**Нормативно правовая база диссертационного исследования:** законодательство Российской Федерации, подзаконные нормативные акты Федеральной налоговой службы России.

**Эмпирическая база диссертационного исследования:** материалы правоприменительной практики Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, арбитражных судов и судов общей юрисдикции Российской Федерации.

**Научная новизна диссертационного исследования** predetermined выбранным темой научного исследования и отсутствием на текущий момент комплексного осмысления теоретических и практических проблем законных интересов налогоплательщиков-организаций.

Впервые на уровне диссертационного исследования рассмотрена проблематика обоснования законных интересов для организаций-налогоплательщиков, выделен налоговый оппортунизм в качестве ведущего



мотива поведения налогоплательщика-организации. Эффективное налоговое администрирование выделено в качестве законного интереса, предложено авторское определение эффективности налогового администрирования, дана авторская классификация элементов законного интереса на эффективное налоговое администрирование. Предложено рассматривать правомерную налоговую минимизацию в качестве законного интереса налогоплательщика-организации. Впервые предложена теоретизация альтернативных средств защиты законных интересов налогоплательщиков-организаций, носящих превентивный характер. Выдвинута авторская гипотеза о трех пределах реализации законного интереса. Сделано предположение о создании в судебной практике новых, не предусмотренных налоговым законодательством обязанностей налоговых органов, которые корреспондируют законным интересам.

#### **Основные положения, выносимые на защиту:**

1. Правовой механизм реализации правового статуса налогоплательщика-организации – это отраженная в конкретном правовом институте налогового права совокупность правовых средств, которые обеспечивают регулирующее воздействие права на налоговые правоотношения.

2. Среди элементов правового статуса налогоплательщика-организации необходимо учитывать законные интересы, которые вырабатываются, формулируются и признаются в правоприменительной практике. Законные интересы являются проявлением самоорганизации в налоговом праве и служат для выравнивания негативных тенденций в налоговом законодательстве и правоприменении, для балансирования фискальных интересов государства.

3. Под законными интересами налогоплательщика-организации следует понимать экономические интересы организации в сфере налогообложения, которые не были объективированы в законодательстве и не отражены в субъективных правах участников правоотношений, но вместе

с тем признаны государством и обладают механизмом защиты. Законные интересы налогоплательщика-организации разделяются на *материальные* (исполнение законно установленной налоговой обязанности) и *процессуальные* (надлежащее осуществление процедур налогового администрирования) законные интересы. Признание законных интересов государством выражается в установленных общих принципах правового регулирования налоговых правоотношений и в практике применения норм налогового права. Механизм реализации законных интересов заключается в необходимости их учета в правоприменительной деятельности при рассмотрении налоговых споров.

4. Законные интересы организации, в отличие от законных интересов налогоплательщиков-физических лиц, существуют как «отражение» интересов его учредителей и бенефициаров и вместе с тем подлежат самостоятельной правовой защите в налоговых правоотношениях. Отличительные черты законных интересов налогоплательщиков-организаций: отсутствие связи с социально-психологическими потребностями личности, обусловленность предпринимательской деятельностью, целью извлечения прибыли, необходимостью защиты имущества. Законные интересы, наряду с субъективными правами и юридическими обязанностями, являются элементом правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации.

5. Законные интересы в правовом механизме реализации правового статуса налогоплательщика-организации системно связаны с дозволениями (дозволение представляет собой содержание законного интереса), с субъективными правами (отношения взаимного дополнения), с юридическими обязанностями (отношения антагонизма, законные интересы ограничены обязанностями налогоплательщика), с гарантиями статуса (законные интересы налогоплательщика гарантируются в большей степени судебными и отчасти административными средствами защиты, в меньшей степени обязанностями налоговых органов и их должностных лиц).

6. Эффективность налогового администрирования – это надлежащая организация и осуществление налогового администрирования государством в лице налоговых органов, а также учет законных интересов налогоплательщика в ходе осуществления налогового администрирования. Законные интересы налогоплательщика-организации в сфере эффективного налогового администрирования заключаются в добросовестности налогового администрирования (учете законных интересов налогоплательщика и необходимости воздерживаться от создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону), расчете действительной налоговой обязанности по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость, возможности рассчитывать на стабильность практики правоприменения в налоговой сфере (учете законных ожиданий налогоплательщика).

7. Правомерная налоговая минимизация является разновидностью законных интересов налогоплательщика-организации. Законный интерес на правомерную налоговую минимизацию заключается в использовании налоговых преференций, предоставленных государством, для цели минимизации налоговой обязанности – т. е. уплаты налогов в размере, не превышающем законный. Законный интерес на правомерную налоговую минимизацию проистекает из цели систематического получения прибыли организацией и следующего из нее интереса сохранить свое имущество. Правовая природа трансформации интереса на сокращение налоговой обязанности в законный интерес налогоплательщика-организации заключается в выборе дозволенных законом средств минимизации и в добросовестных действиях налогоплательщика (отсутствии злоупотребления правом).

8. Защита законного интереса налогоплательщика-организации заключается в необходимости его учета в правоприменительной деятельности при рассмотрении налоговых споров о получении налоговой выгоды. Защита законных интересов налогоплательщика предоставляется

под условием доказывания существования законного интереса. В качестве инструментов превентивной защиты законных интересов налогоплательщика-организации, позволяющих доказать наличие законного интереса, не вступая в налоговый спор, следует рассматривать письменные пояснения налогоплательщика, взаимодействие в ходе предпроверочного анализа и альтернативные способы разрешения споров. Выражение притязания в качестве законного интереса не является обязанностью налогоплательщика, правоприменители могут по собственной инициативе сформулировать притязание заявителя как законный интерес.

9. Пределы реализации законных интересов налогоплательщика-организации – это имманентно-присущие границы существования законного интереса и дозволенной реализации законных интересов, predeterminedенные их особой правовой природой. Существуют три предела реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций:

1) интерес, который планирует реализовать налогоплательщик, не должен быть противоправным. Правомерность законного интереса имеет два элемента содержания: (1) интерес должен соответствовать конституционно-правовым ценностям и отраслевым принципам налогового права; (2) способы реализации законных интересов должны быть правомерными – т. е. осуществляться в рамках законных процедур;

2) законный интерес невозможно напрямую реализовать через корреспондирующие обязанности налогового органа. Судебные доктрины защиты законных интересов создают новые, не предусмотренные законом обязанности налоговых органов: добросовестно осуществлять налоговое администрирование, определять действительный размер налоговой обязанности, защищать законные ожидания налогоплательщиков. Однако эти обязанности имеют особенности, predeterminedенные особой правовой природой законных интересов – обязанности ставятся под условие совершения налогоплательщиком определенных действий и подлежат доказыванию со стороны налогоплательщика;

3) связанность законно установленными обязанностями налогоплательщика. Законные интересы не могут отменять или изменять обязанности налогоплательщика.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования** состоит в возможности использования основных результатов настоящего диссертационного исследования для развития науки финансового права в части исследований по проблематике законных интересов налогоплательщиков-организаций. В частности, в диссертации сформулирован авторский подход к законным интересам налогоплательщиков-организаций, предложена их авторская классификация. Выявлена синергетическая природа законных интересов налогоплательщиков-организаций, предложено рассматривать эффективность налогового администрирования и правомерную налоговую минимизацию в качестве законных интересов налогоплательщиков-организаций. В научный оборот науки финансового права предложено ввести понятия «налоговый оппортунизм», «пределы реализации законных интересов». Кроме того, значимость диссертационного исследования заключается в возможности использования основных положений и выводов настоящей работы в правотворческой и правоприменительной деятельности. Полученные автором научные результаты исследования могут быть использованы для преподавания дисциплин финансово-правового цикла.

**Личный вклад автора.** Выносимые на защиту результаты настоящего диссертационного исследования получены лично автором.

**Достоверность результатов диссертационного исследования** подтверждается тем, что результаты исследования получены автором единолично, самостоятельно, с использованием обоснованной научной методологии, с анализом действующих нормативных правовых актов, российской научной литературы, судебной практики арбитражных судов, судов общей юрисдикции.

**Апробация результатов диссертационного исследования.**

Обоснованные в диссертации выводы, предложения, а также положения, выносимые на защиту, прошли апробацию в докладах и выступлениях на научных конференциях, а также отражены в опубликованных автором научных статьях. Отдельные положения диссертации нашли отражение в научных статьях автора, опубликованных в ведущих рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Ученым советом Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова:

- *Тиханычев А. П.* Диспозитивность в налоговом праве: проблемы теории и практики правового регулирования // Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит. 2022. № 4. С. 87-106;

- *Тиханычев А. П.* Учение о законных интересах в отечественной юридической науке // Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит. 2023. № 1. С. 153-166;

- *Тиханычев А. П.* Доктринальные подходы к проблеме законных интересов юридических лиц и их применение в налоговом праве // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 2023. № 5. С. 131-144;

- *Тиханычев А. П.* Эффективность налогового администрирования как законный интерес налогоплательщика // Право и государство: теория и практика. 2024. № 2. С. 128-130;

- *Тиханычев А. П.* Налоговый оппортунизм и концепция законных интересов налогоплательщика: соотношение категорий и проблемы правоприменения // Финансовое право. 2024. № 3. С. 33-36.

Отдельные положения диссертации были представлены автором для обсуждения в рамках научно-практических конференций:

- Всероссийской конференции «Баланс частных и публичных интересов в налоговом праве» с докладом «Законный интерес как возможность достижения баланса частных и публичных интересов в налоговом процессе» (31.03.2022);

- Международной научно-практической конференции «Перспективы развития финансового права» («Пискотинские чтения – 2022») с докладом «Законный интерес в финансовом праве» (14.04.2022);

- IV Международном форуме налогового права «Налоговое право: новеллы законодательного регулирования» с докладом «Законные интересы налогоплательщика в контексте практики применения ст. 54.1 НК РФ» (19.05.2022);

- Международной конференции «Право и экономика в современных реалиях» с докладом «Законные интересы налогоплательщика: новые подходы к реализации» (21.11.2022);

- Международной конференции «Система финансового права в условиях цифровой трансформации экономических отношений: доктрина и правовая реальность» с докладом «Законные интересы в налоговом праве» (25.11.2022);

- Международном научно-образовательном форуме «Роль права и экономики в обеспечении национальной безопасности: новые стратегии и вызовы» с докладом «Законные интересы в налоговом праве: проблемы и новые подходы к реализации» (09.12.2022);

- XXX Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов-2023» с докладом «Законные интересы в налоговом праве: теоретические и практические проблемы» (14.04.2023);

- V Международном форуме налогового права «Тенденции налоговой политики в современных условиях развития российской экономики» с докладом «Проблема законных интересов в налоговом праве» (06.06.2023);

- Международной научно-практической конференции «Цифровизация финансовой системы государства: современное состояние и перспективы правового регулирования» с докладом «Законные интересы налогоплательщиков в контексте развития налоговой системы Российской Федерации» (24.11.2023);

- Всероссийской научно-практической конференции «Правовой вектор конституционного развития России (к 30-летию со дня принятия Конституции Российской Федерации)» с докладом «Развитие законных интересов налогоплательщиков в отечественном налоговом праве» (14.12.2023);

- Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы науки административного права и административного процесса» (Лазаревские чтения-2024) с докладом «Теоретические и практические проблемы законных интересов в налоговом праве» (15.02.2024);

- V Финансово-Правовом Форуме 2024.5 «Правовое обеспечение устойчивости финансовой системы в условиях развития инновационной экономики» с докладом «Защита законных интересов налогоплательщиков-организаций как средство обеспечения устойчивости налоговой системы» (29.02.2024);

- XXXI Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов-2024» с докладом «Законные интересы налогоплательщиков-организаций: теоретические и практические проблемы» (20.04.2024).

Диссертация подготовлена и обсуждена на кафедре правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита (факультета) Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова.

**Структура диссертационного исследования** отражена логику исследования, обусловленная темой, предметом исследования, целями и задачами работы. Работа состоит из введения, трех глав, включающих в себя восемь параграфов, заключения и библиографии.



## II. СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** определяются цель и задачи, объект и предмет диссертационного исследования, обосновывается актуальность выбранной темы, описываются степень научной разработанности темы исследования, научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы, раскрывается методологическая основа исследования, формулируются положения, выносимые автором на защиту, приводятся сведения об апробации результатов исследования.

**Первая глава «Законные интересы как системообразующий элемент правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации»** посвящена обоснованию существования правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации, определению и характеристике законных интересов, выявлению места законных интересов в этом правовом механизме, а также исследованию особенностей законных интересов организаций.

В *первом параграфе «Понятие, сущность правового механизма и возможности его применения в налоговом праве»* представлены результаты исследования понятий «механизм правового регулирования» и «правовой механизм» для разработки авторского понятия правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации, исследованы возможности использования категории «правовой механизм» в налоговом праве. На основе анализа работ теоретиков права (Н. Г. Александрова, С. С. Алексеева, В. М. Горшенева, В. В. Лазарева, И. В. Сенина, В. Д. Сорокина, В. М. Сырых, А. В. Полякова, Н. Н. Тарасова, Ю. А. Тихомирова, К. В. Шундикова, Л. С. Явича и др.), специалистов по финансовому праву (в частности, А. Г. Братко, С. В. Запольского, Н. А. Поветкиной, Е. В. Овчаровой, А. Д. Селюкова, Н. А. Шевелевой) сделаны выводы о том, что правовой механизм – это механизм правового регулирования, т. е. совокупность правовых средств, которые обеспечивают регулирующее воздействие права на общественные отношения, отраженный в конкретном

правовом институте. В число элементов правового механизма входят: дозволения, запреты, гарантии, поощрения и меры ответственности. Было установлено, что на настоящий момент ученые не рассматривают законные интересы как полноценное правовое средство механизма правового регулирования, признавая при этом их особую роль в этом механизме. Настоящее диссертационное исследование строится на предпосылке существования правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации и наличии в качестве элемента реализуемого правового статуса законных интересов.

Во *втором параграфе «Правовой статус как системообразующий элемент правового механизма»* правовой статус исследован как системообразующий элемент правового механизма. На основе трудов специалистов по теории права (Н. В. Витрука, Г. А. Жилина, В. А. Кучинского, Е. А. Лукашевой, В. В. Оксамытного, В. А. Патюлина, М. В. Преснякова, и др.) и по финансовому праву (Е. Н. Горловой, Н. И. Химичевой, А. А. Тедеева, Д. В. Тютина, С. А. Ядрихинского) был сделан вывод, что правовой статус понимается в науке как содержательно (как место субъекта в его отношениях с государством), так и как совокупность составляющих его элементов. Состав элементов правового статуса является предметом дискуссий: права и обязанности признаются частью статуса всеми исследователями, остальные элементы правового статуса (в том числе, законные интересы) не воспринимаются однозначно. Выявлено, что отношения правового статуса и правового механизма – это взаимосвязь статики и динамики, элементы правового статуса реализуются в правовом механизме конкретного правового института. Сделан вывод, что правовой статус налогоплательщика-организации закреплен, в основном, в налоговом законодательстве, предусмотрены общий и специальные правовые статусы, определены основания возникновения статуса, права и обязанности, гарантии статуса. Сделан вывод, что помимо определенных в законодательстве элементов правового статуса налогоплательщика (прав и обязанностей)

следует учитывать в качестве самостоятельного элемента правового статуса налогоплательщика-организации законные интересы, которые вырабатываются, формулируются и признаются в правоприменительной практике.

*В третьем параграфе «Понятие и сущность законных интересов как элемента правового механизма реализации правового статуса»* были проанализированы понятие и сущность законных интересов как элемента правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации.

Сделан вывод, что единый подход к правовой природе законных интересов в отечественном правоведении не сформировался, в теории права отсутствует общепризнанное определение законного интереса. В дореволюционном правоведении (труды Ю. С. Гамбарова, Н. М. Коркунова, Д. И. Мейера, А. А. Рождественского, Г. Ф. Шершеневича) начала признаваться возможность самостоятельного существования интересов вне субъективных прав, однако за законными интересами не признавалась охрана юридическими средствами. В советском правоведении (работы Р. Е. Гукасяна, М. Д. Загряцкова, О. С. Иоффе, А. В. Малько, Н. А. Шайкенова и др.) была разработана трактовка законных интересов как ненормативных дозволений, была признана возможность юридической защиты законных интересов. Современная отечественная юридическая наука во многом повторяет подходы советского правоведения, развивая и альтернативные подходы к законным интересам (работы С. И. Колесникова, Е. А. Коробовой, В. В. Субочева, Д. М. Щекина и др.).

Под законными интересами следует понимать интересы, которые не были объективированы в законодательстве и не отражены в субъективных правах участников правоотношений, но вместе с тем признаны государством и обладают механизмом защиты. Признание законных интересов государством заключается в установлении общих принципов правового регулирования и в практике правоприменения. Правовой механизм

реализации законных интересов состоит в их учете при рассмотрении споров в правоприменительной деятельности. В силу своей социально-психологической природы интересы, прежде всего, присущи личности – физическому лицу. Однако законные интересы организации могут существовать как «отражение» интересов его учредителей и бенефициаров и вместе с тем подлежать самостоятельной правовой защите. Сделан вывод, что выявление интересов физических лиц, стоящих за деятельностью организации, может быть задачей правоприменителей при оценке правомерности деятельности организации.

**Вторая глава «Виды законных интересов в правовом механизме реализации правового статуса налогоплательщика-организации и их содержание»** посвящена рассмотрению системных связей законных интересов налогоплательщика-организации с другими элементами правового механизма реализации его статуса с целью выявления юридических признаков таких законных интересов. В главе исследованы важнейшие для налогоплательщиков-организаций законные интересы: в сфере эффективного налогового администрирования и на правомерную налоговую минимизацию.

*В первом параграфе «Системные связи законных интересов налогоплательщика в правовом механизме реализации правового статуса налогоплательщика-организации»* были проанализированы системные связи законных интересов с другими элементами правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации: дозволениями, субъективными правами, юридическими обязанностями налогоплательщика, а также с гарантиями правового статуса.

Было выявлено, что дозволение представляет собой содержание законных интересов. В силу публичного характера налогового права, дозволение как способ правового регулирования налоговых правоотношений допустимо в той степени, в которой оно способствует достижению баланса публичных и частных интересов. Сделан вывод, что законные интересы и субъективные права налогоплательщика-организации сосуществуют как

самостоятельные правовые явления, дополняющие друг друга. Законные интересы и субъективные права различаются по степени гарантированности со стороны государства и по наличию корреспондирующих юридических обязанностей налогового органа. Отношения между законными интересами и юридическими обязанностями налогоплательщика характеризуются антагонизмом. В силу доминирования императивных начал в налоговом праве законные интересы налогоплательщика-организации не могут противоречить его обязанностям, законные интересы ограничены обязанностями налогоплательщика. Гарантии законных интересов налогоплательщика носят общий характер, закон предоставляет законным интересам налогоплательщиков судебные и административные средства защиты, но не дает гарантии их соблюдения.

Во *втором параграфе «Законные интересы налогоплательщика-организации в сфере эффективного налогового администрирования»* были исследованы законные интересы налогоплательщика-организации в сфере эффективного налогового администрирования.

Налоговое администрирование определяется автором как управленческая деятельность органов государственной власти по взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, осуществлению налогового контроля, обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечению лиц к ответственности за совершение налогового правонарушения. Выявлено, что экономическая, фискальная эффективность налогового администрирования (понимаемая как собираемость налогов) приводит к нарушению законных интересов налогоплательщиков-организаций. Предложено авторское понимание эффективности налогового администрирования – это надлежащая организация и осуществление налогового администрирования государством в лице налоговых органов, учет законных интересов налогоплательщиков в ходе осуществления налогового администрирования. Эффективное налоговое администрирование предложено понимать как законный интерес

налогоплательщика. Выявлено, что эффективность налогового администрирования выражается в трех тесно связанных аспектах (проявлениях): добросовестность налогового администрирования, определение действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика, учет законных ожиданий налогоплательщика. Каждый из трех аспектов эффективности налогового администрирования гарантируется принципом (доктриной), выработанным судебной практикой судов Российской Федерации. Принадлежность указанных аспектов эффективного налогового администрирования к законным интересам налогоплательщика-организации подтверждается следующими юридическими признаками: их ненормативным характером; меньшей степенью гарантированности по сравнению с субъективными правами налогоплательщика; исключительно судебной защитой, обязанности налоговых органов по соблюдению таких законных интересов нормативно не урегулированы.

*В третьем параграфе «Правомерная налоговая минимизация как разновидность законных интересов налогоплательщика-организации»* была рассмотрена правомерная налоговая минимизация как законный интерес налогоплательщика-организации. Были определены основные понятия, связанные с налоговой минимизацией, исследованы доктринальные вопросы соотношения правомерной и неправомерной налоговой минимизации, правомерная налоговая минимизация охарактеризована как дозволение со стороны государства. Был проведен анализ правомерной налоговой минимизации с точки зрения признаков и характеристик законного интереса.

Сделан вывод, что в силу большой роли судебных доктрин граница между правомерной и неправомерной налоговой минимизацией остается достаточно размытой, зависит от усмотрения правоприменителя. На основе системного анализа норм НК РФ и судебной практики сделан вывод о том, что правомерная налоговая минимизация представляет собой дозволение со

стороны государства. Установлено, что мотивом интереса налогоплательщика на налоговую минимизацию является налоговый оппортунизм – модель поведения, нацеленная на сокращение налоговой обязанности. Из дозволительного характера правомерной налоговой минимизации и правовой природы предпринимательской деятельности, направленной на получение прибыли и сокращение убытков, сделан вывод, что у налогоплательщика-организации есть законный интерес на использование налоговых преференций, предоставленных государством, для цели правомерной минимизации налоговой обязанности. Выявлено, что правомерная налоговая минимизация соответствует признакам законного интереса: имеет ненормативный характер; гарантирована в меньшей степени, чем субъективное право; защищается не корреспондирующими обязанностями налоговых органов, а решениями судов.

**Третья глава «Инструменты реализации законных интересов налогоплательщика»** содержит исследование проблем реализации законных интересов налогоплательщика-организации. Рассмотрена проблематика гарантий защиты законных интересов, формулирования и развития законных интересов в правоприменительной практике. Разработана теория пределов реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций.

В *первом параграфе «Гарантии защиты законных интересов налогоплательщика-организации»* были исследованы гарантии защиты законных интересов налогоплательщика-организации. Были разграничены понятия «охрана» и «защита» законных интересов. Под защитой законных интересов налогоплательщика предложено понимать деятельность судов и налоговых органов в рамках налоговых споров по восстановлению нарушенных законных интересов налогоплательщика. Сделан вывод, что для защиты законных интересов характерна «доказательственная форма» реализации – налогоплательщик должен доказать существование законного интереса. Рассмотрена проблематика защиты законных интересов вне налоговых споров. Было сделано предложение рассматривать в качестве

средств защиты законных интересов налогоплательщика-организации несколько инструментов предотвращения налоговых споров: представление письменных пояснений по вопросам исчисления и уплаты налогов, предпроверочный анализ, альтернативное разрешение споров (мировые соглашения и внесудебная медиация). Рассмотрена проблема формулировки законного интереса налогоплательщика. Автором проведена классификация законных интересов налогоплательщиков, объективированных в судебной практике, выведены категории процессуальных законных интересов (связанных с надлежащим осуществлением процедур налогового администрирования налоговыми органами и непосредственно не влияющих на размер налоговой обязанности) и материальных законных интересов (напрямую влияющих на размер налоговой обязанности налогоплательщика). Выявлено, что исторически законные интересы в судебной практике развивались от процессуальных к материальным. Появление и развитие законных интересов налогоплательщиков-организаций объясняется синергетическим подходом к праву. Установлено, что в силу самоорганизации для законных интересов характерен «стихийный», хаотичный характер, законные интересы балансируют негативные тенденции в налоговом законодательстве и правоприменении. Так, законный интерес на добросовестное налоговое администрирование позволяет сбалансировать обвинительный уклон налогового процесса. Законный интерес на определение действительной налоговой обязанности смягчает избыточные налоговые санкции для налогоплательщиков и недифференцированные последствия совершения налоговых правонарушений. Существование законного интереса на охрану законных ожиданий вызвано необходимостью сбалансировать изменчивость разъяснений налоговых органов и произвольный характер применения норм НК РФ. Через законный интерес на правомерную налоговую минимизацию реализуется социальный эффект налогообложения.

*Во втором параграфе «Пределы реализации законных интересов*



*налогоплательщика-организации»* были проанализированы пределы реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций. Сделано предположение о существовании пределов реализации законных интересов – естественных границ их существования, обусловленных правовой природой законных интересов. Выделены три предела реализации законных интересов налогоплательщиков: правомерность блага и способа реализации блага; отсутствие встречной обязанности другого участника правоотношений; обязанности налогоплательщика.

Первый предел реализации законного интереса налогоплательщика-организации – это правомерность реализуемого интереса. Правомерность состоит из двух элементов: правомерность притязаний налогоплательщика на благо и правомерность процедуры защиты этого блага. Правомерность притязаний налогоплательщика на благо означает, что государство защищает интерес налогоплательщика, который соответствует конституционным нормам-принципам и общим отраслевым принципам налогового права – а следовательно, соотносится с ценностями правовой политики государства; цели налогоплательщика и государства однонаправленны. Правомерность процедуры защиты блага – использование налогоплательщиком законных средств и инструментов защиты законных интересов, предусмотренных НК РФ либо другими законами.

Второй предел законных интересов налогоплательщика-организации заключается в невозможности реализации интереса через встречную обязанность другого участника налоговых правоотношений – налогового органа. Выявлено, что судебные доктрины защиты законных интересов налогоплательщиков вводят новые обязанности налоговых органов, не предусмотренные законом, в частности, обязанности добросовестно осуществлять налоговое администрирование, определять действительный размер налоговой обязанности, защищать законные ожидания налогоплательщиков и не применять меры налоговой ответственности в случае следования налогоплательщиком разъяснений финансовых и

налоговых органов. Обязанности налоговых органов, созданные судебной практикой в рамках доктрин защиты законных интересов, не являются безусловными. Возникновение этих обязанностей налоговых органов ставятся под условие выполнения налогоплательщиком определенных действий. Налогоплательщик должен доказывать существование обязанности налогового органа в рамках налогового спора.

Третий предел законных интересов налогоплательщика-организации – законные интересы не должны противоречить обязанностям налогоплательщика, не отменяют и не изменяют соответствующие обязанности. Законные интересы на добросовестное налоговое администрирование, определение действительной налоговой обязанности, правомерную налоговую минимизацию не предусматривают уменьшения размера налоговой обязанности ниже законного, а равно освобождения от уплаты налогов.

**В заключении** подводятся итоги проведенного исследования, обобщены основные результаты и выводы, имеющие как теоретическое, так и практическое значение.

### **III. ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

*Список работ, опубликованных в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных для защиты в диссертационном совете МГУ.051.4 по специальности 5.1.2 «Публично-правовые (государственно-правовые) науки»:*

1. Тиханычев А. П. Налоговый оппортунизм и концепция законных интересов налогоплательщика: соотношение категорий и проблемы правоприменения // Финансовое право. 2024. № 3. С. 33-36. (0,6 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,995).

2. Тиханычев А. П. Эффективность налогового администрирования как законный интерес налогоплательщика // Право и государство: теория и практика. 2024. № 2. С. 128-130. (0,5 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,103).

3. Тиханычев А. П. Доктринальные подходы к проблеме законных интересов юридических лиц и их применение в налоговом праве // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 2023. № 5. С. 131-144. (0,9 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,358).

4. Тиханычев А. П. Учение о законных интересах в отечественной юридической науке // Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит. 2023. № 1. С. 153-166. (0,7 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,162).

5. Тиханычев А. П. Диспозитивность в налоговом праве: проблемы теории и практики правового регулирования // Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит. 2022. № 4. С. 87-106. (1,1 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,162).