

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
имени М. В. ЛОМОНОСОВА  
ВЫСШАЯ ШКОЛА ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА

*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

**ДИССЕРТАЦИЯ**

на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Научный руководитель:  
Крохина Юлия Александровна,  
доктор юридических наук, профессор

Москва – 2024

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>СОДЕРЖАНИЕ</b> .....	2
<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	3
<b>Глава 1. Законные интересы как системообразующий элемент правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации</b> .....	17
§ 1.1. Понятие, сущность правового механизма и возможности его применения в налоговом праве.....	17
§ 1.2. Правовой статус как системообразующий элемент правового механизма.....	29
§ 1.3. Понятие и сущность законных интересов как элемента правового механизма реализации правового статуса .....	39
<b>Глава 2. Виды законных интересов в правовом механизме реализации правового статуса налогоплательщика-организации и их содержание...</b>	60
§ 2.1. Системные связи законных интересов налогоплательщика в правовом механизме реализации правового статуса налогоплательщика-организации .....	60
§ 2.2. Законные интересы налогоплательщика-организации в сфере эффективного налогового администрирования .....	77
§ 2.3. Правомерная налоговая минимизация как разновидность законных интересов налогоплательщика-организации.....	110
<b>Глава 3. Инструменты реализации законных интересов налогоплательщика</b> .....	133
§ 3.1. Гарантии защиты законных интересов налогоплательщика-организации .....	133
§ 3.2. Пределы реализации законных интересов налогоплательщика-организации .....	157
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	182
<b>БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК</b> .....	194

## ВВЕДЕНИЕ

### **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 интересы налогоплательщиков. Трактовка правомерности поведения налогоплательщика при возникновении налоговых споров, во многих случаях,

---

<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).

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 выбранный 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 надлежащие 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.

# **Глава 1. Законные интересы как системообразующий элемент правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации**

## **§ 1.1. Понятие, сущность правового механизма и возможности его применения в налоговом праве**

Теоретико-правовая категория «*правовой механизм*» является методологической основой настоящего диссертационного исследования.

Понятие «*правовой механизм*» разрабатывается на основе более широкой теоретико-правовой категории «*механизм правового регулирования*»<sup>4</sup>.

Значение категории «*механизм правового регулирования*» для развития права трудно переоценить<sup>5</sup>. По словам Н. Н. Тарасова, «именно «*механизм*» позволяет фиксировать трудности и формулировать проблемы правового регулирования в современном обществе, развивать теорию правового регулирования, оценивать динамику национальных юридических практик и правовых форм международных отношений»<sup>6</sup>. В настоящем исследовании механизм правового регулирования является теоретической базой для понятия «*правовой механизм*», для исследования места законных интересов в правовом статусе налогоплательщика-организации и порядка их воплощения в жизнь посредством правового механизма.

Первыми в научный оборот понятие «*механизм правового регулирования*» ввели Н. Г. Александров, В. М. Горшенев, Л. С. Явич на

---

<sup>4</sup> См., например: *Шундилов К. В.* Правовые механизмы: основы теории // Государство и право. 2006. № 12. С. 13-14. *Долгополов А. А.* Теоретические основы административно-правовых режимов в сфере оборота оружия и взрывчатых веществ // Российский следователь. 2005. № 8. С. 42-43. *Селюков А. Д.* Финансово-правовые механизмы государственного управления // Финансовое право. 2010. № 7. С. 2.

<sup>5</sup> Свой вклад в разработку концепции механизма правового регулирования внесли такие видные ученые, как А. А. Абрамова, Н. Г. Александров, С. С. Алексеев, Л. Н. Берг, А. И. Бобылев, А. М. Васильев, В. М. Горшенев, В. Б. Исаков, Д. А. Керимов, В. В. Лазарев, А. В. Малько, В. Д. Сорокин, В. М. Сырых, Н. Н. Тарасов, Ю. А. Тихомиров, К. В. Шундилов, Л. С. Явич и др.

<sup>6</sup> *Тарасов Н. Н.* Механизм правового регулирования: становление понятия // Российский юридический журнал. 2020. № 5. С. 90.

рубеже 1950-х – 1960-х годов<sup>7</sup>. По свидетельству Н. Н. Тарасова, данное понятие «стало одним из наиболее мощных теоретических и методологических инструментов отечественной юридической науки с 1970-х годов»<sup>8</sup>.

С. С. Алексеев одним из первых рассмотрел механизм правового регулирования в целостной форме – как совокупность средств, обеспечивающих правовое воздействие на общественные отношения. С. С. Алексеев разделил механизм правового регулирования на элементы в соответствии с этапами процесса правового регулирования: юридические нормы (регламентируют общественные отношения), правоотношения (служат формой существования субъективных прав и обязанностей), акты реализации субъективных юридических прав и обязанностей (позволяют воплотить их в жизнь). В качестве дополнительных элементов механизма правового регулирования С. С. Алексеев выделял нормативные юридические акты, правосознание и правовую культуру<sup>9</sup>. С. С. Алексеев исследовал *законные интересы* в отрыве от механизма правового регулирования. По мнению ученого, право воздействует на экономические отношения прежде всего через *интересы*, а законный интерес – это «выступивший наружу» интерес, лежащий в основе субъективного права<sup>10</sup>.

В. В. Лазарев, в свою очередь, использует понятие «*механизм государственно-правового регулирования*», наполняя его схожим содержанием: «система правовых средств, при помощи которых осуществляется правовое регулирование общественных отношений»<sup>11</sup>. Выбор автором характеристики регулирования как «государственно-правовое» подразумевает особую, неразрывную связь государства и права в этом понятии. К числу элементов механизма государственно-правового

---

<sup>7</sup> См.: Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. М., 1966. С. 29.

<sup>8</sup> Тарасов Н. Н. Указ. Соч. С. 90.

<sup>9</sup> См.: Алексеев С. С. Указ. Соч. С. 30-35.

<sup>10</sup> См.: Алексеев С. С. Общая теория права. Том II. М., 1981. С. 68.

<sup>11</sup> Лазарев В. В., Липень С. В. Теория государства и права: учебник. М., 2011. С. 567.

регулирующего В. В. Лазарев относит нормы права, юридические факты, правовые отношения (субъективные права и обязанности), акты реализации права (соблюдение, исполнение и использование права), правопорядок, законность и правовую культуру<sup>12</sup>. Вместе с тем законные интересы участника правоотношения остаются вне внимания В. В. Лазарева.

В. Д. Сорокин, автор фундаментального исследования о методах правового регулирования, смотрит на механизм правового регулирования через призму правового воздействия на общественные отношения. Механизм управления социальными процессами с помощью права, по его мнению, способен воздействовать как целое на части системы правового регулирования<sup>13</sup>.

Другой теоретик права, В. М. Сырых, рассматривает механизм правового регулирования с точки зрения социологического подхода к праву. Ученый критикует существующие исследования механизма правового регулирования за их односторонность, по его мнению, «из предмета исследования упускается тесная связь права с иными социальными явлениями»<sup>14</sup>. С точки зрения В. М. Сырых, социальный механизм правового регулирования составляют социально-правовые средства, субъекты правоотношений, юридически значимая деятельность, результаты юридически значимой деятельности<sup>15</sup>. Что же касается юридического механизма правового регулирования, то по мнению В. М. Сырых, в его состав входит: управление государством соответствующей сферой общественных отношений, структура и компетенция его органов, формы и методы участия государства в правовом регулировании, принципы и способы юридической ответственности<sup>16</sup>.

---

<sup>12</sup> См.: Лазарев В. В., Липень С. В. Указ. Соч. С. 568.

<sup>13</sup> См.: Сорокин В. Д. Метод правового регулирования. Теоретические проблемы. М., 1976. С. 11-12.

<sup>14</sup> Сырых В. М. Социальный механизм правового регулирования: понятие, состав и структура // Ленинградский юридический журнал. 2005. № 2 (3). С. 107.

<sup>15</sup> См.: Сырых В. М. Указ. Соч. С. 108.

<sup>16</sup> См.: Сырых В. М. Логические основания общей теории права. Том II. М., 2001. С. 68-69.

Из современных авторов И. В. Сенин возвращается к трактовке С. С. Алексеева, рассматривая механизм правового регулирования как отражение стадий правового регулирования. По его мнению, элементами механизма правового регулирования являются правотворчество, правоотношение (в т. ч. субъективное право, юридическая обязанность, юридические факты, юридическая техника), реализация права<sup>17</sup>. Законный интерес же в механизме правового регулирования, с точки зрения И. В. Сенина, выполняет роль *цели*: весь механизм выстраивается для того, чтобы реализовать правомерные интересы субъектов либо сдержать интересы противоправные<sup>18</sup>. Е. В. Овчарова включает в механизм правового регулирования элементы правового воздействия на регулируемые общественные отношения: нормативные акты, нормы права, правоотношения, акты реализации права, правосознание<sup>19</sup>. Е. В. Овчарова выделяет механизм административно-правового регулирования в области налогов и сборов<sup>20</sup>.

Н. Л. Улаева, аналогично, указывает на роль интереса в механизме правового регулирования общественных отношений<sup>21</sup>. В. В. Субочев прямо называет законные интересы неотъемлемым элементом механизма правового регулирования<sup>22</sup>. А. В. Малько под механизмом правового регулирования понимает систему юридических средств, организованных в целях упорядочения общественных отношений, содействия удовлетворению

---

<sup>17</sup> См.: Сенин И. В. Механизм правового регулирования и юридическая техника // Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий. 2019. № 1 (29). С. 81.

<sup>18</sup> См.: Сенин И. В. Указ. Соч. С. 82.

<sup>19</sup> См.: Овчарова Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов. Дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2021. С. 40.

<sup>20</sup> См.: Овчарова Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов. Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2021. С. 37-38.

<sup>21</sup> См.: Улаева Н. Л. Категория интереса в частном праве: историко-правовое исследование. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2007. С. 8.

<sup>22</sup> См.: Субочев В. В. Законные интересы как неотъемлемый элемент механизма правового регулирования // Право и политика. 2007. № 2. С. 13-19. Цит. по: Ядрихинский С. А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты. Дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2021. С. 45.

интересов субъектов права. Несмотря на то, что интерес не называется А. В. Малько в числе элементов механизма правового регулирования (среди которых нормы права, юридические факты, правоотношения, акты реализации прав и обязанностей), интерес можно назвать основополагающим элементом механизма – именно он, с точки зрения ученого, является целью механизма правового регулирования<sup>23</sup>. Механизм правового регулирования, в теории А. В. Малько, состоит из системы стимулов и ограничений. Стимулы – это дозволение, «приглашение» субъекта к действию (диспозитивность), ограничение – прямое юридическое обязывание или запрет (императивность)<sup>24</sup>.

А. В. Поляков в рамках коммуникативной теории права критикует традиционный подход к механизму правового регулирования, в частности, представление о норме законодательства как о его ключевом элементе. Механизм правового регулирования, с точки зрения ученого, это механизм действия права, основанный на непрерывности правовых коммуникаций – т. е. отражении права в поведении людей<sup>25</sup>.

Ю. А. Тихомиров разделяет механизм правового регулирования на социальный (правовая информация, правовая установка, социальные последствия действия права, социальная среда) и психологический (мотивы поведения)<sup>26</sup>.

Исходя из вышеизложенного, автор исследования полагает, что механизм правового регулирования необходимо определить как совокупность правовых средств, охватывающих воздействие права на общественные отношения. Иными словами, механизм правового регулирования представляет собой право «в динамике», «в действии».

---

<sup>23</sup> См.: Малько А. В., Матузов Н. И. Теория государства и права: Учебник. М., 2004. С. 227-228.

<sup>24</sup> См.: Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. М., 2004. С. 145-146.

<sup>25</sup> См.: Поляков А. В., Тимошина Е. В. Общая теория права. СПб., 2005. С. 274-280.

<sup>26</sup> См.: Тихомиров Ю. А. Правовое регулирование: теория и практика. М., 2008. С. 15.

В целом, ученые не рассматривают законные интересы как полноценное правовое средство механизма правового регулирования, признавая при этом их особую роль в этом механизме.

Важнейшее теоретико-методологическое значение для настоящего исследования имеет разграничение категорий «механизм правового регулирования» и «правовой механизм».

В отличие от механизма правового регулирования, понятие «правовой механизм» употреблялось еще в дореволюционной доктрине. Так, например, Л. И. Петражицкий писал: «... политика гражданского права только тогда достигнет надлежащей глубины и успеха, если мы приведем все ее части и вопросы в связь с общими и широкими задачами развития благосостояния и культуры и сообразно с общими великими идеями и задачами правовой политики осветим и устроим каждую часть и частицу *правового механизма*»<sup>27</sup>. В. Е. Вальденберг указывает, что Томас Гоббс «отправляется в своих исследованиях от государства и действующего в нем и им созданного *правового механизма*»<sup>28</sup>. В дореволюционном переводе на русский язык работы Р. Иеринга «Борьба за право» также используется понятие «правовой механизм»: правовой механизм рассматривается как гармоничная совокупность правовых средств, обеспечивающих правопорядок<sup>29</sup>.

Вместе с тем в дореволюционной доктрине данная категория была лишена конкретного содержания, ученые не наполняли его единым смыслом. С. А. Кузнецова отмечает, что «большинство авторов в своих работах не приводят определения самого понятия «правовой механизм»»<sup>30</sup>.

Категория «правовой механизм» не всегда разграничивается с «механизмом правового регулирования». Так, например, В. М. Сырых не делает различий между «юридическим механизмом» и «юридическим

---

<sup>27</sup> Петражицкий Л. И. Права добросовестного владельца на доходы с точки зрения догмы и политики гражданского права. СПб., 1897. С. 229.

<sup>28</sup> Вальденберг В. Е. Закон и право в философии Гоббса. СПб, 1900. С. 221.

<sup>29</sup> См.: Иеринг Р. Борьба за право. Перевод с нем. С. И. Ершова. М., 1907. С. 76.

<sup>30</sup> Кузнецова С. А. К вопросу об определении понятия «правовой механизм» // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2013. № 1 (57). С. 9.

механизмом правового регулирования», акцентируя внимание на разнице между «юридическим механизмом правового регулирования» и «социальным механизмом правового регулирования»<sup>31</sup>. Аналогично, как синонимы понятия «правовой механизм» и «механизм правового регулирования» рассматривает Н. А. Поветкина<sup>32</sup>.

А. Г. Братко, напротив, признает правовой механизм более широким понятием, чем механизм правового регулирования. По мнению ученого, «понятие «правовой механизм» охватывает не только право, но и деятельность органов государства, других субъектов права, которые своими действиями приводят в движение механизм правового регулирования»<sup>33</sup>.

К. В. Шундилов считает правовой механизм понятием, не тождественным механизму правового регулирования<sup>34</sup>. Как указывает ученый, существование правовых механизмов определено необходимостью связать воедино простые (элементарные) юридические средства (дозволения, запреты, субъективные права и обязанности, меры поощрения и ответственности) при помощи специальных правовых инструментов<sup>35</sup>. Позитивное право, по мнению К. В. Шундилова, «соткано» из множества конкретных правовых механизмов, способствующих достижению единых целей<sup>36</sup>. Теория правовых механизмов К. В. Шундилова выделяет разницу между статикой права (правовой статус, нормы права) и динамикой права, под которой понимается правовой механизм.

Правовые механизмы рассматриваются учеными и в отраслевых исследованиях.

---

<sup>31</sup> См.: Сырых В. М. Социальный механизм правового регулирования: понятие, состав и структура // Ленинградский юридический журнал. 2005. № 2 (3). С. 108.

<sup>32</sup> См.: Поветкина Н. А. Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения: монография. М., 2016. С. 22, 117.

<sup>33</sup> Братко А. Г. Финансовый мониторинг в системе противодействия легализации преступных доходов и финансированию терроризма. М., 2020. С. 136.

<sup>34</sup> См.: Шундилов К. В. Правовые механизмы: основы теории // Государство и право. 2006. № 12. С. 13-14.

<sup>35</sup> См.: Шундилов К. В. Указ. Соч. С. 14.

<sup>36</sup> См.: Шундилов К. В. Указ. Соч. С. 14.

Например, А. А. Долгополов пишет о том, что «правовой механизм – это сугубо инструментальная субстанция, особый «набор» (как правило, достаточно большой) нескольких правовых инструментов», направленных на достижение цели правового регулирования<sup>37</sup>. А. Д. Селюков рассматривает правовой механизм как «урегулированный нормами права комплекс управленческих отношений по применению методов, инструментов, правил»<sup>38</sup>. М. В. Пономарев определяет правовой механизм как «четко определенную, устоявшуюся, закрытую систему»<sup>39</sup>. Е. В. Матвеева акцентирует внимание на правовом механизме как отражении динамики правового регулирования. По ее мнению, «под правовым механизмом понимается совокупность нормативно закрепленных инструментов, направленных на достижение поставленной правовой цели. По сути, правовой механизм отражает движение права от «бумажной» нормы к реализации ее на практике»<sup>40</sup>. Е. В. Вавилин, отмечая разнообразие взглядов на правовые механизмы, указывает, что «специалисты анализируют правовые механизмы с различных сторон»<sup>41</sup>.

Исходя из анализа научной литературы по отраслевым юридическим наукам, ученые очень часто выбирают в качестве предмета исследования правовой механизм конкретного правового института<sup>42</sup>. Терминологически,

---

<sup>37</sup> См.: Долгополов А. А. Теоретические основы административно-правовых режимов в сфере оборота оружия и взрывчатых веществ // Российский следователь. 2005. № 8. С. 42-43.

<sup>38</sup> Селюков А. Д. Финансово-правовые механизмы государственного управления // Финансовое право. 2010. № 7. С. 2.

<sup>39</sup> Пономарев М. В. Правовой механизм экологического аудита // Журнал российского права. 2010. № 8 (164). С. 108.

<sup>40</sup> Матвеева Е. В. Правовой механизм реализации экологических прав граждан в России и Германии: вопросы терминологии // Экологическое право. 2010. № 2. С. 23.

<sup>41</sup> Вавилин Е. В. Осуществление и защита гражданских прав. М., 2016. С. 48.

<sup>42</sup> См., например: Андреев Ю. Н. Механизм гражданско-правовой защиты. М., 2010. Правовые механизмы противодействия коррупции в сфере корпоративных закупок: научно-практическое пособие / под. ред. И. И. Кучерова. М., 2019. Болдырев О. Ю. Экономический суверенитет государства и конституционно-правовые механизмы его защиты: монография. М., 2021. Варламова А. Н. Понятие «контроль» для целей корпоративного и конкурентного права и правовые механизмы его приобретения // Законы России: опыт, анализ, практика. 2020. № 12. С. 89-95. Шахназаров Б. А. Интеллектуальная собственность как правовой механизм, сопровождающий борьбу с пандемией в условиях

научное сообщество для узкоотраслевых исследований предпочитает использовать понятие «правовой механизм», а не «механизм правового регулирования». В связи с этим следует согласиться с высказыванием Е. В. Вавилина, что «практически каждое научное исследование в области юриспруденции так или иначе затрагивает либо целенаправленно изучает определенный правовой механизм»<sup>43</sup>.

В судебной практике также используются понятия правовых механизмов отдельных правовых институтов. Так, Конституционный Суд Российской Федерации в одном из Постановлений говорит о необходимости «внести в действующее правовое регулирование необходимые изменения, направленные на урегулирование правового положения членов семьи прежнего собственника жилого помещения, и выработать надлежащий *правовой механизм*, обеспечивающий максимальную прозрачность информации о правах всех третьих лиц на отчуждаемые жилые помещения»<sup>44</sup>. В других своих постановлениях Конституционный Суд Российской Федерации также говорил о правовом механизме защите прав добросовестного приобретателя имущества; о правовом механизме реализации права лиц, замещавших должности муниципальной службы, на пенсионное обеспечение за выслугу лет; о правовом механизме субсидиарной ответственности лиц, контролирующих должника в процедурах банкротства<sup>45</sup>.

---

распространения коронавирусной инфекции (COVID-19) // Журнал «Lex Russica». 2020. № 8. С. 134-137.

<sup>43</sup> Вавилин Е. В. Указ. Соч. С. 48.

<sup>44</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2015 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 19 Федерального закона «О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации» в связи с жалобой гражданина А. М. Богатырева» / Цит. по: Ершов В. В. Регулирование правоотношений. М., 2020. С. 445.

<sup>45</sup> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21.04.2003 № 6-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 1 и 2 статьи 167 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан О. М. Мариничевой, А. В. Немировской, З. А. Скляновой, Р. М. Скляновой и В. М. Ширяева» // Собрание законодательства Российской Федерации (далее – СЗ РФ). 2003. № 17. Ст. 1657. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2015 № 32-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 5 части 1 статьи 23 Федерального закона «О муниципальной службе в Российской Федерации» в связи с жалобой гражданки С.И. Федоровой» // СЗ РФ. 2015. № 51 (ч. III). Ст. 7414. Постановление Конституционного Суда

Верховный Суд Российской Федерации, в свою очередь, упоминал о публично-правовом механизме возмещения вреда, причиненного здоровью военнослужащих при исполнении ими обязанностей военной службы; о публично-правовом механизме возмещения работнику вреда, причиненного его жизни и здоровью при исполнении им обязанностей по трудовому договору; о правовом механизме социальной защиты о безработицы<sup>46</sup>.

Из перечисленных примеров мы видим, что правоприменителем признаются правовые механизмы в самых разных отраслях права и сферах правового регулирования. В правовом механизме суды видят процесс, динамику реализации права в отдельном правовом институте.

Итак, из вышеизложенного представляется ясным разграничение понятий «механизм правового регулирования» и «правовой механизм».

Механизм правового регулирования представляет собой наиболее общую, абстрактную теоретическую модель, в то время как правовой механизм – конкретную реализацию этой теоретической модели в институтах права. Если механизм правового регулирования представляется некой единой абстракцией, то правовых механизмов, в свою очередь, множество: свой для каждого сформировавшегося правового института.

Правовой механизм, таким образом, является динамикой правового регулирования конкретного правового института. На основании этой важнейшей теоретической предпосылки строится настоящее диссертационное исследование.

---

РФ от 21.05.2021 № 20-П «По делу о проверке конституционности пункта 3.1 статьи 3 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» в связи с жалобой гражданки Г.В. Карпук» // СЗ РФ. 2021. № 22. Ст. 3913.

<sup>46</sup> См.: Определение СК по гражданским делам Верховного Суда РФ от 19.06.2017 № 36-КГ17-5 // Официально не опубликовано. Режим доступа: <http://bc.pf> (дата доступа: 17.12.2021). Определение СК по гражданским делам Верховного Суда РФ от 12.12.2016 № 41-КГ16-32 // Официально не опубликовано. Режим доступа: <http://bc.pf> (дата доступа: 17.12.2021). Определение СК по гражданским делам Верховного Суда РФ от 21.10.2019 № 29-КГ19-6 // Официально не опубликовано. Режим доступа: <http://bc.pf> (дата доступа: 17.12.2021).

Правовые механизмы, которые, как мы отметили, характерны для любых правовых институтов любых отраслей права, и несомненно, встречаются и в финансовом праве (в науке используется термин финансово-правовой механизм). Так, Н. А. Поветкина описывает финансово-правовой механизм обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации<sup>47</sup>. В. А. Ларионова исследует финансово-правовой механизм офшорных зон<sup>48</sup>. С. М. Миронова указывает на финансово-правовые механизмы развития агломераций<sup>49</sup>.

Налоговое право является подотраслью финансового права<sup>50</sup>. Правовые механизмы становились предметом исследования и в налоговом праве. Так, например, С. В. Запольский упоминает механизм налогового администрирования<sup>51</sup>. Н. А. Шевелева исследует налогово-правовые механизмы государственной поддержки предпринимательства в современных условиях<sup>52</sup>. А. Ю. Ильин создает модель правового механизма организации взаимодействия налоговых и правоохранительных органов при выявлении и расследовании налоговых преступлений<sup>53</sup>.

Правовой механизм, таким образом, является категорией универсальной, применимой, в том числе, и в налоговом праве. В настоящей диссертации исследуется правовой механизм реализации законных интересов как элемента правового статуса налогоплательщика-организации. В структуру

---

<sup>47</sup> См.: Поветкина Н. А. Указ. Соч. С. 20-30.

<sup>48</sup> См.: Ларионова В. А. Финансово-правовой механизм офшорных зон // Право и экономика. 2007. № 11. С. 70-73.

<sup>49</sup> См.: Миронова С. М. Особенности реализации финансово-правового статуса муниципальных образований, входящих в городские агломерации // Правоприменение. 2020. № 1. С. 85-95.

<sup>50</sup> См., например: Финансовое право / под ред. С. В. Запольского. М., 2015. С. 238. Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2011. С. 403. Тедеев А. А. Финансовое право. М., 2021. С. 128. Химичева Н. И. Финансовое право. М., 2012. С. 384.

<sup>51</sup> См.: Финансовый механизм и право / под ред. С. В. Запольского. М., 2014. С. 122.

<sup>52</sup> См.: Шевелева Н. А. Налогово-правовые механизмы государственной поддержки предпринимательства в современных условиях // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 11. С. 36-48.

<sup>53</sup> См.: Соловьев И. Н., Моисеенко М. А., Поветкина Н. А., Ильин А. Ю., Мироненко Т. В., Атаев Д. А. Выявление налоговых преступлений: комплексное исследование. М., 2017. С. 12.

правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации входят следующие правовые средства: дозволения (стимулы), запреты (ограничения), гарантии, поощрения и меры ответственности. Эти правовые средства гарантируют воплощение элементов правового статуса (в том числе и законных интересов) налогоплательщика-организации в конкретных правоотношениях.

**Таким образом,** рассмотрены теоретико-правовые категории «механизм правового регулирования» и «правовой механизм», исследованы возможности использования категории «правовой механизм» в налоговом праве. Установлено, что механизм правового регулирования представляет собой динамику правового регулирования: совокупность правовых средств, которые обеспечивают регулирующее воздействие права на общественные отношения. Ученые не рассматривают законные интересы как полноценное правовое средство механизма правового регулирования, признавая при этом их особую роль в этом механизме. Механизм правового регулирования представляет собой более широкую и абстрактную категорию, чем правовой механизм. Правовой механизм – это механизм правового регулирования, отраженный в конкретном правовом институте. В связи с этим существует множество правовых механизмов, для каждого отдельного института права. В число элементов правового механизма входят: дозволения, запреты, гарантии, поощрения и меры ответственности. Правовой механизм является динамикой правового регулирования, правовой статус – статикой. Правовые механизмы характерны как для финансового права, так и для налогового права.

Настоящее исследование строится на предпосылке существования правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации и наличии в качестве элемента реализуемого правового статуса законных интересов. Под механизмом правового регулирования понимается совокупность правовых средств, которые обеспечивают регулирующее воздействие права на общественные отношения. Правовой механизм – это механизм правового регулирования, отраженный в конкретном правовом

институте. В качестве элементов правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации будут проанализированы дозволения и гарантии реализации.

## **§ 1.2. Правовой статус как системообразующий элемент правового механизма**

Настоящее исследование рассматривает законные интересы как элемент правового статуса налогоплательщика-организации.

В юридической науке в настоящий момент сформировалось общее понимание правового статуса. Правовой статус определяют как через совокупность элементов, так и содержательно – как статику правовых отношений субъекта права и государства. Понимание отдельных элементов правового статуса (прав, свобод, обязанностей, законных интересов) сложилось еще в дореволюционном правоведении<sup>54</sup>. Единая категория «правовой статус» утвердилась в науке советского периода<sup>55</sup>.

Вместе с тем в современной юриспруденции сохраняется дискуссионность содержания правового статуса. М. В. Пресняков, в связи с этим указывает, что основным элементом правового статуса практически все исследователи признают права и обязанности, в отношении же остальных элементов статуса единство мнений в научной литературе отсутствует<sup>56</sup>.

Е. А. Лукашева называет права и обязанности «сердцевиной» правового статуса<sup>57</sup>. При этом другие элементы статуса, по ее мнению, могут

---

<sup>54</sup> См.: *Петрович Д. В.* Становление и эволюция правового статуса личности в российском законодательстве. Автореф. дисс... канд. юрид. наук. Владимир, 2008. С. 7, 12.

<sup>55</sup> См., например: *Горшенев В. М.* Структура правового статуса гражданина в свете Конституции СССР 1977 года // *Правопорядок и правовой статус личности в развитом социалистическом обществе в свете Конституции СССР 1977 года (Вопросы теории государства и права, государственного и административного права): Сборник научных трудов.* Саратов, 1980. С. 51-58. *Дробязко С. Г.* Правовой статус личности в советском государстве. Минск, 1978. *Толстой Ю. К.* К теории правоотношения. Ленинград, 1959. С. 73.

<sup>56</sup> См.: *Пресняков М. В.* Содержательные характеристики правового статуса: проблемы правовой определенности // «Гражданин и право». 2019. № 11. С. 15.

<sup>57</sup> См.: *Права человека / под ред. Лукашевой Е. А. М., 1999. С. 56.*

быть только дополнительными: предпосылками статуса (гражданство, правоспособность, законные интересы) и вторичными элементами (юридическая ответственность, производная от обязанностей)<sup>58</sup>.

В. А. Кучинский, напротив, включал в содержание правового статуса личности также юридическую ответственность<sup>59</sup>. Аналогичного подхода придерживался также и В. А. Патюлин<sup>60</sup>.

Вопрос о включении законных интересов в состав элементов правового статуса является дискуссионным в теории государства и права.

В. В. Оксамытный в своем определении акцентировал внимание на связи правового статуса с государством. Правовой статус, по его мнению – это юридические связи между личностью и государством; совокупность юридически закрепленных прав, свобод и обязанностей, определяющих правовое лицо<sup>61</sup>. Законные интересы, соответственно, не учитывались в структуре правового статуса.

В. В. Лазарев, аналогично, ограничивает понятие правового статуса закрепленными в законодательстве правами и обязанностями лица<sup>62</sup>.

Однако другие авторы прямо называют законные интересы самостоятельным элементом правового статуса субъекта права.

Разработкой комплексной теории правового статуса личности занимался Н. В. Витрук. По мнению ученого, в правовой статус личности следует включать права, свободы, законные интересы и юридические обязанности<sup>63</sup>.

---

<sup>58</sup> См.: Там же. С. 57.

<sup>59</sup> См.: Кучинский В. А. Личность, свобода, право. М., 1978. С. 115, 119–135. Цит. по: Самарина Е. С. Категория «правовой статус личности» в теоретико-правовой науке // Ленинградский юридический журнал. 2013. № 2 (32). С. 25.

<sup>60</sup> См.: Витрук Н. В., Патюлин В. А. Рецензия на монографию Матузова Н. И. «Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права». М., 1973. С. 5. Цит. по: Самарина Е. С. Указ. Соч. С. 25.

<sup>61</sup> См.: Оксамытный В. В., Пономарева В. П. Общая теория государства и права. Брянск, 2012. С. 333.

<sup>62</sup> См.: Лазарев В. В., Липень С. В. Теория государства и права. М., 2011. С. 418-419.

<sup>63</sup> См.: Витрук Н. В. Общая теория правового положения личности. М., 2018. С. 223-255.

А. В. Малько определяет правовой статус как юридически закрепленное положение личности в обществе и государстве, совокупность прав, свобод, обязанностей и законных интересов личности<sup>64</sup>. В структуру правового статуса А. В. Малько также включает факультативные элементы: правовые нормы, устанавливающие правосубъектность лица, отношение к гражданству, ответственность, принципы права и правоотношения общего (статусного) типа<sup>65</sup>.

В. В. Субочев указывает, что и права, и законные интересы являются неотъемлемой составляющей механизма правового регулирования и правового статуса личности<sup>66</sup>. Е. А. Мотова называет законные интересы частью правового статуса субъекта права<sup>67</sup>.

В финансовом праве Е. Н. Горлова, Н. И. Химичева, С. А. Ядрихинский включают законные интересы в состав правового статуса участников финансовых правоотношений<sup>68</sup>.

Связь правового статуса и правового механизма (механизма правового регулирования в конкретном правовом институте) строится как отношения статики и динамики. Правовой статус является «статикой» правового регулирования, а правовой механизм – «динамикой». Правовой статус – это фиксация набора прав, обязанностей, законных интересов субъекта права вне правоотношений. Правовой механизм – это реализация элемента правового статуса в конкретных правоотношениях.

---

<sup>64</sup> См.: Теория государства и права: учебник / под ред. А. В. Малько, Д. А. Липинского. М., 2016. С. 111.

<sup>65</sup> См.: Там же. С. 114-115.

<sup>66</sup> См.: Субочев В. В. Проблемы теории государства и права. Учебник / под ред. А. В. Малько. М., 2012. С. 365, 367.

<sup>67</sup> См.: Мотова Е. А. «Общество риска» и его влияние на законные интересы в структуре статуса субъектов права // «Субъект права: стабильность и динамика правового статуса в условиях цифровизации: сборник научных трудов / под общ. ред. Д. А. Пашенцева, М. В. Залоило. М., 2021. С. 334-343.

<sup>68</sup> См.: Горлова Е. Н. Финансовая правосубъектность: публично-правовые и частноправовые начала // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2019. № 7. С. 32. Химичева Н. И. Указ. Соч. С. 48. Ядрихинский С. А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков-юридических лиц (финансово-правовой аспект) // Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 5.

Взаимосвязь правового статуса и правового механизма исследовалась в науке. Так, Н. Г. Александров выделял правовой статус как форму правового воздействия и элемент правового механизма<sup>69</sup>. Г. А. Жилин указывает, «представляя собой взятую в единстве систему правовых средств в и статике и динамике, с помощью которых государство обеспечивает реализацию, охрану и защиту правового статуса личности, механизм обеспечения правового статуса личности как сложное структурное образование реально функционирующих правовых явлений состоит из совокупности взаимосвязанных элементов»<sup>70</sup>.

А. В. Хакиев, Г. В. Шевченко отмечают, что «говоря о государстве применительно к категории «субъект права», следует учитывать, что реализация субъектом, например, права собственности, невозможна вне правоотношения. Государство же как субъект исследовалось в основном в статике, т. е., только с точки зрения его правоспособности, вне конкретных правоотношений»<sup>71</sup>.

В рамках любого отраслевого правового механизма определяется правовой статус субъекта права. Государство устанавливает систему прав и обязанностей субъекта и набор гарантий его статуса в рамках конкретного правового механизма.

Так, например, в конституционном праве определяется правовой статус гражданина Российской Федерации<sup>72</sup>, иностранных граждан в Российской Федерации (статусы временно пребывающих, временно проживающих, постоянно проживающих на территории России)<sup>73</sup>, статусы органов

---

<sup>69</sup> См.: Цит. по *Сорокин Б. В.* Теоретико-правовые концепции Н. Г. Александрова. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2010. С. 24.

<sup>70</sup> *Жилин Г. А.* Судопроизводство в механизме обеспечения правового статуса личности // Закон. 2016. № 1. С. 134.

<sup>71</sup> *Хакиев А. В., Шевченко Г. В.* Гражданско-правовой статус государственной казны // Вестник Алтайской академии экономики и права // 2019. № 3 (ч. 2). С. 228.

<sup>72</sup> См.: Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Российская Газета. 1993. № 237. Федеральный закон от 31.05.2002 № 62-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 22. Ст. 2301.

<sup>73</sup> См.: Федеральный закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3032.

государственной власти и государственных органов (Конституционного Суда Российской Федерации<sup>74</sup>, Счетной палаты Российской Федерации<sup>75</sup>, Центральной избирательной комиссии Российской Федерации<sup>76</sup>) отдельных должностных лиц (статус судей<sup>77</sup>).

В административном праве устанавливаются правовые статусы органов и должностных лиц, уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях, и участников производства по делам об административных правонарушениях<sup>78</sup>. В гражданском процессуальном праве фиксируются статус суда и статусы лиц, участвующих в деле<sup>79</sup>.

Ключевыми для налогового права являются правовые статусы налогового органа и налогоплательщика<sup>80</sup>. Без одновременного участия налогового органа и налогоплательщика появление и существование налогового правоотношения невозможно. Ст. 9 НК РФ ограничивает перечень участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, налогоплательщиками, налоговыми органами, а также налоговыми агентами и таможенными органами. Понятия «налогоплательщик» (ст. 19 НК РФ) и «налоговый орган» (ст. 30 НК РФ) так или иначе находят отражение во всех нормах частей 1 и 2 НК РФ.

---

<sup>74</sup> См.: Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» // СЗ РФ. 1994. № 13. Ст. 1447.

<sup>75</sup> См.: Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // СЗ РФ. № 14. Ст. 1649.

<sup>76</sup> См.: Федеральный закон от 12.06.2002 № 67-ФЗ «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации» // СЗ РФ. № 24. Ст. 2253.

<sup>77</sup> См.: Закон Российской Федерации от 26.06.1992 № 3132-1 «О статусе судей в Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 30.07.1992, № 30, ст. 1792.

<sup>78</sup> См.: гл. 23, 25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. I). Ст. 1.

<sup>79</sup> См.: гл. 4 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.

<sup>80</sup> См.: разд. II, III Налогового кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ (часть 1) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824. Закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 11.04.1991, № 15, ст. 492.

Возможно говорить об иерархии статусов в разных правовых механизмах. Физическое лицо может иметь сразу несколько правовых статусов: наиболее общий конституционно-правовой статус гражданина, статус налогоплательщика, и административно-правовой статус должностного лица. Организация одновременно обладает наиболее общим правовым статусом корпорации по Гражданскому кодексу Российской Федерации, статусом налогоплательщика в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, и может обладать множеством других, менее значимых, правовых статусов в рамках разных правовых механизмов.

При этом нельзя отрицать, что правовой статус является системообразующим элементом любого правового механизма. Законодатель не может выстроить правовой механизм правового института, не определив, во-первых, субъектов правоотношений, складывающихся в рамках правового института, и, во-вторых, их правовой статус.

Субъект является определяющим (атрибутивным) элементом любого правового механизма. Без определения субъекта и правового статуса этого субъекта невозможно выстроить правовой механизм института. Вышеперечисленные статусы субъектов конституционного, административного, гражданского процессуального и налогового права, и статусы субъектов других отраслей права определяют то, каким образом соответствующие права и обязанности, включенные в статус законодателем, будут реализовываться в нормах соответствующих отраслей. Можно сказать, что правовой механизм создается и выстраивается для реализации правового статуса участника соответствующих правоотношений.

В финансовом праве аналогично признают статус участника правоотношений (финансово-правовой статус) базовым, системообразующим элементом правового механизма отрасли. Так, А. А. Тедеев указывает, что «содержание финансовых правоотношений, как и любых других

правоотношений, может быть раскрыто через правовой статус субъектов таких правоотношений»<sup>81</sup>.

Таким образом, правовой статус необходимо назвать системообразующим элементом правового механизма.

Правовой статус налогоплательщика-организации определен, по большей части, в законодательстве о налогах и сборах. Общие положения о правовом статусе определены в статье 19 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), права – в ст. 21 НК РФ, обязанности – в ст. 23 НК РФ, гарантии статуса – ст. 22 НК РФ. Следует отметить, однако, неисчерпывающий характер прав и обязанностей налогоплательщика: согласно п. 2 ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах; в соответствии с пп. 9 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Помимо общего статуса налогоплательщика-организации, НК РФ также устанавливает несколько специальных правовых статусов для организаций: статус международных холдинговых компаний (ст. 24.2 НК РФ), статус консолидированной группы налогоплательщиков (гл. 3.1 НК РФ), статус оператора нового морского месторождения углеводородного сырья (гл. 3.2 НК РФ), статус участника регионального инвестиционного проекта (гл. 3.3 НК РФ), статус контролируемой иностранной компании (гл. 3.4 НК РФ), статус участника специального инвестиционного контракта (гл. 3.5 НК РФ), статус участника соглашения о защите и поощрении капиталовложений (гл. 3.6 НК РФ). Специальные статусы налогоплательщика как отдельную категорию правовых статусов в налоговом праве выделяли С. А. Зотов, Д. В. Тютин<sup>82</sup>. Специальные статусы начали появляться в НК РФ в 2012 году, за десять лет их количество увеличилось до семи. В рамках

---

<sup>81</sup> *Тедеев А. А.* Указ. Соч. С. 143.

<sup>82</sup> См.: *Зотов С. А.* Взгляд на понятие правового статуса налогоплательщика // Ленинградский юридический журнал. 2015. № 1 (39). С. 162. *Тютин Д. В.* Налоговое право. Курс лекций. М., 2021. [Эл. источник].

специальных правовых статусов на налогоплательщика возлагаются дополнительные обязанности (см., например, п. 4 ст. 24.1 НК РФ, ст. 25.5 НК РФ, ст. 25.18 НК РФ и т. д.), конкретизируются права (ст. 25.5 НК РФ и т. д.), устанавливаются предпосылки возникновения и утраты специального статуса (см., например, п. 1, 1.1, 2 ст. 24.2 НК РФ, ст. 25.2 НК РФ, ст. 25.6 НК РФ, ст. 25.7 НК РФ, ст. 25.9 НК РФ и т. д.). Наличие специального статуса в рамках налоговых правоотношений не умаляет значения элементов основного правового статуса налогоплательщика-организации.

Права и обязанности налогоплательщика, объективированные, по большей части, в разделе II НК РФ, находят реализацию в других нормах общей части НК РФ, определяющих правила исполнения налоговой обязанности (разд. IV НК РФ), налогового контроля (гл. 14 НК РФ), порядок обжалования решений и действий налогового органа (разд. VII НК РФ).

В определении правового статуса налогоплательщика-организации также большую роль играет «живое налоговое право». Законные интересы, представляющие из себя интересы, признанные государством и обладающие механизмом защиты, не объективированы в законодательных актах и поэтому реализуются в правоприменительной деятельности при рассмотрении споров. Ряд актуальных тенденций в разрешении налоговых споров (например, вопрос о «налоговой реконструкции», принцип «законных ожиданий», принцип добросовестности налогового администрирования) показывает место законных интересов в правовом статусе налогоплательщика-организации.

Значение законных интересов как элемента статуса налогоплательщика-организации не следует умалять. Законные интересы представляют собой социально-правовую категорию, которые присущи личности как таковой (в силу ее социально-психологической природы, стремлению к удовлетворению потребностей) и организации опосредованно, через волю учредителей.

Законные интересы юридического лица в налоговой сфере связаны, прежде всего, не с социально-психологическими корнями интересов, а с

реализацией интересов в области предпринимательской деятельности. Согласно пункту 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Предполагается, что коммерческая организация создается для цели извлечения прибыли (п. 1 ст. 50 ГК РФ). Все элементы правового статуса коммерческой организации определяются этой целью: так, распределение прибыли хозяйственного общества пропорционально долям участников (учредителей) (п. 1 ст. 66 ГК РФ), участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам (п. 1 ст. 87 ГК РФ). Некоммерческие организации также вправе осуществлять предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность, соответствующую уставным целям организации (п. 2 ст. 24 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»). Некоммерческие организации также вправе получать прибыль и, следовательно, объективно заинтересованы в сохранении своего имущества (материального выражения прибыли). Налоговый кодекс Российской Федерации не разграничивает правовые последствия операций коммерческих и некоммерческих организаций. Поэтому можно говорить об одинаковой правовой природе законных интересов как коммерческих, так и некоммерческих организаций. В настоящем исследовании разницы между этими двумя типами организаций проводиться не будет, используется обобщенное понятие «налогоплательщик-организация». Соответственно, предпосылки и направленность законных интересов налогоплательщика-организации следует искать именно в предпринимательской деятельности.

В настоящей работе будет доказана важность законных интересов как самостоятельного элемента правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации.

**Таким образом,** правовой статус исследован как системообразующий элемент правового механизма. Правовой статус – это категория, общее понимание которой сложилось в отечественной науке на текущий момент. Правовой статус можно понимать как содержательно (как место субъекта в отношениях с государством), так и как совокупность элементов. Состав элементов правового статуса является дискуссионным: если права и обязанности признаются частью статуса всеми исследователями, то остальные элементы правового статуса (в том числе, законные интересы) не воспринимаются однозначно. Отношения правового статуса и правового механизма – это взаимосвязь статики (статус) и динамики (механизм). Элементы статуса реализуются в правовом механизме конкретного правового института. Субъект может обладать разными статусами в разных правовых отношениях. Правовой статус налогоплательщика-организации определен, в основном, в налоговом законодательстве: предусмотрены общий и специальные правовые статусы, определены основания возникновения статуса, права и обязанности, гарантии статуса. Законные интересы необходимо рассматривать в качестве элемента правового статуса.

Помимо определенных в законодательстве элементов правового статуса налогоплательщика (права и обязанности) следует учитывать в качестве самостоятельного элемента правового статуса налогоплательщика-организации законные интересы, которые вырабатываются, формулируются и признаются в правоприменительной практике.

### § 1.3. Понятие и сущность законных интересов как элемента правового механизма реализации правового статуса

Для понимания сущности законных интересов представляется необходимым провести ретроспективный анализ этой теоретико-правовой категории<sup>83</sup>.

В связи с разнообразием и неоднозначностью трактовок категории «законный интерес» в современной отечественной науке, а также по причине неразрешенности вопроса о соотношении субъективного права и законного интереса, анализ происхождения этой категории позволит разрешить ряд важнейших методологических вопросов настоящего исследования.

Концепция законных интересов зародилась в дореволюционном отечественном правоведении во второй половине XIX века на основе идей немецкой юридической науки (в частности, теорий Р. фон Иеринга и Г. Еллинека).

В рамках социологического подхода к праву, *интерес*, понимаемый как стремление субъекта к удовлетворению благ, рассматривался исследователями как социальное основание права. Интересы различных социальных групп, с точки зрения ученых, либо отражаются в объективном праве путем закрепления в законодательстве, либо рассматриваются как предпосылка для возникновения субъективных прав<sup>84</sup>. Как указывал Г. Еллинек, интересы трансформируются в субъективные права в случае проявления индивидуальной воли – в противном случае, интерес может так и не перейти в субъективное право<sup>85</sup>.

---

<sup>83</sup> См. подробнее: *Тиханычев А. П.* Учение о законных интересах в отечественной юридической науке // Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит. 2023. № 1. С. 153-166.

<sup>84</sup> См.: *История политических и правовых учений* / под ред. *О. Э. Лейста*. М., 2006. С. 423-424. См.: *История политических и правовых учений* / под ред. *В. С. Нерсесянца*. М., 2004. С. 703. См.: *Горбань В. С.* Учение Р. Иеринга о праве в современном российском правоведении // Теория и практика общественного развития. 2017. № 5. С. 91.

<sup>85</sup> См.: *Еллинек Г.* Система субъективных публичных прав / пер. на рус. *А. А. Рождественского*. М., 1918. С. 44.

Примечательно, что «теорию интереса» Р. фон Иеринга в дальнейшем трактовали и как теорию правосубъектности юридического лица: юридическое лицо не обладает собственными, но воплощает интересы физических лиц-учредителей, права и обязанности юридического лица в действительности принадлежат учредителям<sup>86</sup>.

Первым значение интересов в праве в отечественной науке затронул Д. И. Мейер. Назначение права, согласно Д. И. Мейеру – разрешать конфликты, возникающие при столкновении интересов граждан<sup>87</sup>. В отличие от индивидуальной воли индивида, по мнению Д. И. Мейера, юридический интерес действия рождается в ходе взаимодействия одного человека с другим<sup>88</sup>.

Н. М. Коркунов, крупный ученый-юрист и философ права, последователь учения Р. фон Иеринга, также видел задачу права в разграничении человеческих интересов<sup>89</sup>. Право, согласно теории Н. М. Коркунова, определяет рамки осуществления разнообразных интересов, составляющих содержание общественной жизни<sup>90</sup>.

Интересы, следовательно, первоначально трактовались скорее как социальный феномен, предпосылка существования как объективного права, так и субъективных прав. Однако рассматривались ли интересы как самостоятельное правовое явление?

В начале XX века постепенно стала признаваться возможность существования интересов самих по себе – вне субъективных прав.

Так, в концепции Г. Ф. Шершеневича интересы могут существовать независимо от субъективных прав. Как указывал ученый, «интересы обеспечиваются действием объективного права и там, где нет субъективного права»<sup>91</sup>. Вместе с тем Г. Ф. Шершеневич не находил средств правовой защиты

---

<sup>86</sup> См.: *Лебедева Г. П.* Юридические лица. СПб., 2016. С. 6.

<sup>87</sup> См.: *Мейер Д. И.* Русское гражданское право. Ч. 1. М., 1997. С. 35.

<sup>88</sup> См.: *Мейер Д. И.* Указ. Соч. С. 128.

<sup>89</sup> См.: *Коркунов Н. М.* Лекции по общей теории права. СПб., 2003. С. 61.

<sup>90</sup> См.: *Коркунов Н. М.* Указ. Соч. С. 84.

<sup>91</sup> *Шершеневич Г. Ф.* Общая теория права. М., 1910. С. 607-608.

для таких интересов. По его мнению, нарушение законных интересов не составляет правонарушение, и следовательно, законные интересы не могут защищаться юридическими средствами<sup>92</sup>.

Схожих взглядов придерживался Ю. С. Гамбаров. По его мнению, не все интересы, получающие защиту права, представляют собой субъективные права: в публичном праве защищается общий интерес без того, чтобы этим интересам соответствовало во множестве случаев какое бы то ни было субъективное право<sup>93</sup>. Повторяя позицию Г. Еллинека, Ю. С. Гамбаров писал, что «интерес превращается в субъективное право только тогда, когда защита его и сам объем этой защиты определяются индивидуальной волей, получающей в свое распоряжение и необходимые средства (иск, возражение и т. д.) для осуществления защиты»<sup>94</sup>.

А. А. Рождественский, комментатор трудов Г. Еллинека, специалист по публичному праву, признавал, что юридически защищенные интересы могут существовать, не будучи, в то же время, субъективными правами. Однако ученый не считал, что законные интересы обладают специфическим видом правовой защиты. Защита законных интересов, по мнению А. А. Рождественского, возможна в публично-правовых нормах, поскольку они отражают интересы всего общества, которые не всегда могут приобретать форму определенных субъективных прав<sup>95</sup>. Конкретные формы существования и воплощения законного интереса, по А. А. Рождественскому, оказались неопределенными.

Еще в дореволюционном правоведении, таким образом, были признаны интересы, которые могут существовать самостоятельно, не обретая форму субъективного права. Г. Ф. Шершеневич приводил следующий пример таких интересов: «домовладелец терпит от того, что соседние бани гонят в окна его дома дым и он заинтересован в том, чтобы хозяин бань поднял дымовые трубы

---

<sup>92</sup> См.: Шершеневич Г. Ф. Указ. Соч. С. 631-633.

<sup>93</sup> См.: Гамбаров Ю. С. Курс гражданского права. Т. 1. СПб., 1911. С. 370.

<sup>94</sup> Гамбаров Ю. С. Указ. Соч. С. 370.

<sup>95</sup> См.: Рождественский А. А. Теория субъективных публичных прав. М., 1913. С. 26-27.

их выше уровня его строений, но никакого права отсюда не вытекает»<sup>96</sup>. Другим примером отражения интересов в праве Г. Ф. Шершеневич называл запрет злоупотребления правом: «германское гражданское уложение устанавливает, что не допускается осуществление прав, которое имеет своей целью только нанесение вреда другому, следовательно без наличия интереса»<sup>97</sup>.

Для описания тех интересов, которые признаются законодателем и в отсутствие субъективного права, в настоящем исследовании используется понятие «законный интерес».

Дореволюционное правоведение отвергало юридическую защиту государством законных интересов. Признание законных интересов законодателем, по мнению исследователей, не означало их охрану юридическими средствами. Законные интересы должны учитываться в нормотворческой деятельности, но их носитель, с точки зрения дореволюционных ученых, не обладает возможностью обратиться за защитой в компетентный государственный орган. Примечательно, что в дореволюционном правоведении не имело значения разграничение интересов личности и юридического лица, вопрос субъекта законных интересов не был принципиален для ученых.

Законные интересы, таким образом, были лишь удобной теоретической конструкцией, объясняющей логику построения правовых норм, но неприменимой на практике.

Развитие концепции законных интересов продолжилось в советской юридической науке. В правовой науке советского периода доминировало марксистское понимание государственных и правовых явлений. Ученые, исследующие законные интересы, склонялись к *объективной концепции* понимания социального интереса, близкой марксизму. Как отмечает Н. Л. Улаева, «в советской юриспруденции изначально интерес в праве

---

<sup>96</sup> Шершеневич Г. Ф. Указ. Соч. С. 607-608.

<sup>97</sup> Шершеневич Г. Ф. Указ. Соч. С. 607.

рассматривался исключительно с классовых позиций»<sup>98</sup>. *Объективность* интересов, как отмечал Р. Е. Гукасян, означает, во-первых, что интерес субъекта предопределен его социальным положением и природой, во-вторых, что он существует независимо от осознания его субъектом-носителем. В силу доминирования марксистской методологии исследований, интересы понимались, прежде всего как интересы социального класса. Вместе с тем предполагалось, что в социалистическом обществе в силу ликвидации эксплуататорских классов допустимо говорить и об интересах всего общества в целом. Право, с точки зрения объективной теории интересов, способствовало созданию необходимых социальных условий для удовлетворения интересов<sup>99</sup>. Следовательно, субъектами интереса в советском правоведении, в первую очередь, представлялись коллективные общности (класс, общество) и лишь, во вторую очередь, частные субъекты.

Однако несмотря на общность подходов к социальной природе законных интересов, единства взглядов на правовую природу законных интересов и их соотношения с субъективными правами достигнуть не удалось.

Так, С. Н. Братусь подчеркивал, что законный интерес сам по себе является не субъективным правом, но его предпосылкой и целью<sup>100</sup>. С. Н. Братусь являлся сторонником понимания законного интереса как «предправа», т. е. потенциальной возможности возникновения субъективного права.

О. С. Иоффе включал законный интерес в состав субъективного права и, наоборот, считал субъективное право предпосылкой для удовлетворения интересов субъекта права<sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> Улаева Н. Л. Категория интереса в частном праве: историко-правовое исследование. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2007. С. 4.

<sup>99</sup> См.: Гукасян Р. Е. Проблема интереса в советском гражданском процессуальном праве. Саратов, 1970. С. 8-11.

<sup>100</sup> См.: Братусь С. Н. Субъекты гражданского права. М., 1950. С. 20.

<sup>101</sup> См.: Иоффе О. С. Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ленинград, 1948. С. 54.

В рамках советской юриспруденции впервые были даны определения понятия «законный интерес».

Согласно Н. А. Шайкенову, «законным является интерес, охраняемый правом, но не обеспеченный конкретным субъективным правом личности»<sup>102</sup>.

Теоретик права В. А. Кучинский сформулировал следующее определение: законный интерес – это «всякое стремление субъекта к достижению определенных благ, как прямо допускаемых правом, так и не запрещенное им»<sup>103</sup>.

В то же время законный интерес определялся и как юридическое дозволение со стороны государства. Согласно определению А. В. Малько, законный интерес личности – отраженная в объективном праве, либо вытекающая из его общего смысла и в определенной степени гарантированная государством юридическая дозволенность, выражающаяся в стремлениях субъекта пользоваться определенным социальным благом<sup>104</sup>.

Ученые также исследовали свойства законных интересов и механизмы их правовой защиты.

М. А. Гурвич проводил границу между субъективным правом и законным интересом по норме права, выражающей право или интерес. Законный интерес, с его точки зрения – это «выгода, обеспеченная не нормой материального права, а охранительной, прежде всего, процессуальной нормой»<sup>105</sup>.

Ученый-процессуалист Р. Е. Гукасян отстаивал точку зрения о возможности существования законных интересов вне субъективных прав.

---

<sup>102</sup> Шайкенов Н. А. Правовое обеспечение интересов личности. Свердловск, 1990. С. 165. Цит. по: Субочев В. В. Сущность законных интересов // Ленинградский юридический журнал. 2007. № 2 (8). С. 38.

<sup>103</sup> Кучинский В. А. Законные интересы личности: от Конституции к правореализующей деятельности // Теоретические вопросы реализации Конституции СССР. М., 1982. С. 86. Цит. по: Субочев В. В. Сущность законных интересов // Ленинградский юридический журнал. 2007. № 2 (8). С. 38.

<sup>104</sup> См.: Малько А. В. Законные интересы советских граждан. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1985. С. 58.

<sup>105</sup> Гурвич М. А. Гражданские процессуальные правоотношения и процессуальные действия // «Труды ВЮЗИ». т. III. М., 1965. С. 86.

Интерес, по его мнению, не входит в содержание субъективных прав, поскольку для реализации права не требуется доказывать наличие интереса<sup>106</sup>. Качественной характеристикой законного интереса, по мнению ученого, является возможность его судебной защиты даже в отсутствие субъективного права<sup>107</sup>. Специалист по административному праву М. Д. Загряцков также полагал, что «нарушение не только права граждан, но и интереса, может дать основание к возбуждению административного иска»<sup>108</sup>.

В. П. Грибанов отстаивал возможность самостоятельного существования законного интереса вне субъективного права. Интерес, как указывал ученый, присущ человеку, группе лиц, классам или всему обществу. Граница между субъективными правами и законными интересами, по мнению В. П. Грибанова, проходит по нормативному закреплению. Права – это прямо закрепленные в законе отражения общественных интересов. Законные интересы прямо не отражены в законодательстве, но «растворены» в нормах права: «во всех случаях гражданское законодательство, не говоря прямо об интересе, предоставляет те или иные права гражданам или организациям именно с учетом определенных интересов»<sup>109</sup>. Законный интерес возникает независимо от субъективного права и до его возникновения<sup>110</sup>.

Л. С. Явич полагал, что законные интересы подлежат защите в той же мере, что и субъективные права. Ученый обосновывал существование законных интересов тем, что постоянно возникающие потребности и интересы в самых различных сферах деятельности людей, организаций и учреждений не

---

<sup>106</sup> См.: Гукасян Р. Е. Указ. Соч. С. 18.

<sup>107</sup> См.: Гукасян Р. Е. Указ. Соч. С. 23.

<sup>108</sup> Загряцков М. Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. М., 1925. Цит. по: Загряцков М. Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве (извлечения) // Журнал административного судопроизводства. 2019. № 1. С. 68.

<sup>109</sup> Грибанов В. П. Интерес в гражданском праве // Советское государство и право. 1967. № 1. С. 49.

<sup>110</sup> См.: Грибанов В. П. Указ. Соч. С. 49-56.

могут полностью охватываться и закрепляться в законодательстве, в субъективных правах и юридических обязанностях<sup>111</sup>.

Н. С. Малеин и А. И. Экимов высказывали предположения о необходимости определить перечень законных интересов, оговорив ее в специальной норме права<sup>112</sup>. Однако позиция о нормативном закреплении законных интересов не была поддержана современниками. Большинство ученых придерживались точки зрения о невозможности нормативного выражения законных интересов.

Несмотря на разнообразие точек зрения, советская юридическая наука выработала и общие положения теории законных интересов.

*Во-первых*, было признано существование интересов в двух формах: в первую очередь, как содержания и предпосылки субъективного права, во вторую очередь, как самостоятельного объекта правовой защиты – *законного интереса*.

*Во-вторых*, законные интересы признавались реальным и самостоятельным правовым явлением. Законные интересы разграничивались с субъективными правами. Термин «законные интересы» приобрел общепринятый характер. «Защита законных интересов» начала включаться в тексты нормативных правовых актов.

*В-третьих*, большинство ученых соглашались с ненормативным характером законных интересов. Законные интересы не предполагают нормативного закрепления в правовых актах, а выводятся из принципов правового регулирования и «духа законов», либо просто не запрещаются законодателем. Законный интерес, закрепленный в конкретной норме права, становится субъективным правом.

---

<sup>111</sup> См.: Явич Л. С. Общая теория права. Ленинград, 1991. С. 188.

<sup>112</sup> См.: Матузов Н. И. Рецензия на книгу А. И. Экимова «Интересы и право в социалистическом обществе» // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1985. № 5. С. 77.

*В-четвертых*, в отличие от дореволюционной науки, признавалась возможность защиты нарушенных законных интересов юридическими средствами.

Теория законных интересов юридических лиц была неразвита.

Законные интересы субъектов финансового права в советской юриспруденции не исследовались. Законные интересы изучались преимущественно специалистами по общей теории права, гражданскому праву и гражданскому процессу. Это может объясняться тем, что для советского финансового права не был характерен остро выраженный конфликт частных и публичных интересов в силу размытости частных интересов в социалистическом обществе. Как указывает Д. В. Тютин, «если в некотором обществе (государстве) право частной собственности фактически отсутствует (не признается), то налогообложение, вообще говоря, невозможно, поскольку нет потенциальных налогоплательщиков»<sup>113</sup>. Вследствие этого вопрос защиты законных интересов участников финансовых правоотношений был не так важен.

Новый виток развития отечественного финансового права связан с трансформацией общества на рубеже 1980-х и 1990-х годов, в частности, с переходом к капиталистическим хозяйственным отношениям. В 1991 году начало формироваться современное налоговое законодательство России – в частности, были приняты Законы от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» и от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»<sup>114</sup>.

Развитие теории законных интересов в современной отечественной науке (т. е. после 1991 года) основано, по большей части, на адаптации советских подходов к законным интересам. Современная наука отошла от

---

<sup>113</sup> Тютин Д. В. Налоговое право. Курс лекций. М., 2021. [Эл. источник].

<sup>114</sup> Закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ от 11.04.1991. № 15. Ст. 492. Закон Российской Федерации от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // «Российская газета», 10.03.1992.

доминирования объективной концепции интересов, вместе с тем в доктрине не выработан новый подход к пониманию интересов. Тем не менее, исследования законных интересов продолжаются, как в общей теории права, так и в отраслевых дисциплинах.

Единства относительно понятия интересов в науке к настоящему моменту не достигнуто. Исследования интересов в праве носят так или иначе междисциплинарный характер: авторы для определения понятия «интерес» вынуждены обращаться либо к психологии, либо к социологии. По причине потери популярности марксистских подходов к правоведению, проблематика законных интересов снова оказалась в центре внимания социологической школы. Не разработаны вопросы законных интересов внутри коллективных субъектов права – юридических лиц. Интересы, с одной стороны, считаются психолого-социальной категорией, а с другой стороны, не отрицается существование законных интересов юридических лиц как единых субъектов права.

Представитель социологического подхода к юриспруденции Г. В. Мальцев называет законный интерес одним из основополагающих «юридических институтов», действующим самостоятельным фактором социального регулирования<sup>115</sup>. Г. В. Мальцев полагает, что законными интересами можно признать те интересы, которые не отражены в институциональных структурах права, не опосредованы в субъективных правах и обязанностях, но признаются объектом юридической защиты<sup>116</sup>.

Существование законных интересов Г. В. Мальцев связывает с тем, что «в реальности юридическая охрана распространяется на более широкий круг интересов, чем тот, который выступает в опосредованной правами форме»<sup>117</sup>. Г. В. Мальцев считает, что для возникновения законного интереса недостаточно государственного дозволения, законный интерес существует

---

<sup>115</sup> См.: *Мальцев Г. В.* Социальные основания права. М., 2011. С. 365-368.

<sup>116</sup> См.: *Мальцев Г. В.* Указ. Соч. С. 363.

<sup>117</sup> *Мальцев Г. В.* Указ. Соч. С. 364.

только при институционализации порядка его реализации (включая правовые гарантии и механизмы юридической защиты)<sup>118</sup>.

В основе концепции законных интересов В. В. Субочева лежит понимание законных интересов как стремления пользоваться определенным социальным благом. Как и Г. В. Мальцев, В. В. Субочев полагает, что ключевыми характеристиками законного интереса является *дозволенность* со стороны государства и возможность обращаться за защитой в компетентный государственный орган. Дозволенность означает, что законный интерес не является прямо предписываемым поведением, но и прямо не запрещается законодательством<sup>119</sup>.

Субъективное право, в отличие от законного интереса – не просто дозволенность, а «прямая разрешенность действий, которой противостоит обязанность лица на конкретное поведение»<sup>120</sup>. Законные интересы и субъективные права гарантируются государством в разной степени: законные интересы защищаются как возможность действовать для реализации соответствующих законам стремлений при не препятствии со стороны государства<sup>121</sup>. В отличие от субъективного права, законному интересу не корреспондирует чья-либо юридическая обязанность<sup>122</sup>. Как итог, по В. В. Субочеву, законные интересы и субъективные права представляют собой разные правовые явления, смешение которых представляет из себя методологическую ошибку.

Законные интересы, по В. В. Субочеву, не обладают признаком нормативности, т. е. не требуют нормативно-правового закрепления: это интересы, которые не противоречат сущности и принципам права в целом,

---

<sup>118</sup> См.: Мальцев Г. В. Указ. Соч. С. 369-371.

<sup>119</sup> См.: Субочев В. В. Теория законных интересов. Автореф. дисс... докт. юрид. наук. Тамбов, 2009. С. 4.

<sup>120</sup> Субочев В. В. Теория законных интересов. Автореф. дисс... докт. юрид. наук. Тамбов, 2009. С. 13.

<sup>121</sup> См.: Субочев В. В. Сущность законных интересов // Ленинградский юридический журнал. 2007. № 2 (8). С. 39-40.

<sup>122</sup> См.: Субочев В. В. Проблемы теории государства и права. Учебник / под ред. А. В. Малько. М., 2012. С. 365.

«духу закона»<sup>123</sup>. Прямо закрепленный в законе интерес становится субъективным правом<sup>124</sup>.

В. В. Субочев выстроил систему признаков законных интересов: *во-первых*, законные интересы не предусмотрены конкретными правовыми предписаниями; *во-вторых*, для законных интересов характерна лишь вероятная защита; *в-третьих*, «доказательственная» форма реализации – носитель законного интереса должен доказать, что вправе рассчитывать на его защиту<sup>125</sup>.

А. В. Малько указывает, что интересы являются частью психологического механизма действия права. Интересы в концепции А. В. Малько являются одновременно целью и предметом механизма правового регулирования (системы стимулов и ограничений): одни интересы государство стимулирует, а другие ограничивает<sup>126</sup>. Как указывает ученый, «без интересов существование правовых стимулов и правовых ограничений было бы бессмысленным, ибо последние регулируют поведение людей»<sup>127</sup>. Исходя из психологического характера действия интересов в праве, можно предположить, что законные интересы не характерны для юридических лиц.

Е. А. Лукашева считает законные интересы «внеправовой» и «доправовой» категорией, находящей отражение в общих принципах права и в конкретных правовых предписаниях. Законные интересы в силу своего особого происхождения, по мнению Е. А. Лукашевой, не должны включаться в правовой статус личности<sup>128</sup>. Е. А. Лукашева ограничивает концепцию законных интересов только физическими лицами.

---

<sup>123</sup> См.: Субочев В. В. Сущность законных интересов // Ленинградский юридический журнал. 2007. № 2 (8). С. 37.

<sup>124</sup> См.: Субочев В. В. Сущность законных интересов // Ленинградский юридический журнал. 2007. № 2 (8). С. 41.

<sup>125</sup> См.: Субочев В. В. Проблемы теории государства и права. Учебник / под ред. А. В. Малько. М., 2012. С. 366-369.

<sup>126</sup> См.: Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. М., 2004. С. 140-145.

<sup>127</sup> Малько А. В. Указ. Соч. С. 146.

<sup>128</sup> См.: Права человека. Учебник для вузов / под ред. Лукашевой Е. А. М., 1999. С. 57.

В свою очередь Н. В. Витрук считал законные интересы (определяемые как интересы, которые не нашли своего прямого выражения и закрепления в юридических правах и обязанностях, но подлежат правовой защите со стороны государства) структурным элементом правового статуса личности<sup>129</sup>. Н. В. Витрук разделял законные интересы на общие (характерные для всех отраслей права, связанные с защитой общеправовых принципов и ценностей) и отраслевые (связанные с защитой жизни, здоровья, достоинства, свободы и других благ личности в рамках предмета соответствующей отрасли)<sup>130</sup>.

Н. Л. Улаева придерживается точки зрения о двойственной природе интересов в праве: законный интерес как *предпосылка*, т. е. фактор, воздействующий на волю законодателя; и как *цель*, к достижению которой стремятся субъекты<sup>131</sup>.

Помимо исследований в общей теории права, законные интересы по-прежнему становятся предметом отраслевых исследований.

Так, Е. А. Коробова, исследовавшая законные интересы в конституционном праве, определяет законные интересы как «своеобразный, многогранный синтез права и интереса, как юридическая конструкция – правовое средство обеспечения интересов личности – отраженное в объективном праве либо вытекающее из его общего смысла и в определенной степени гарантированное государством юридическое дозволение правомерного поведения»<sup>132</sup>.

Н. В. Кляус в диссертации по законным интересам в гражданском процессе (2007) акцентирует внимание на гарантиях судебной защиты законных интересов. Так, он выделяет два элемента в содержании законного интереса: *фактическую* возможность (юридическое дозволение) пользоваться социальным благом и *юридическую* возможность (правомочие) обращаться за

---

<sup>129</sup> См.: Витрук Н. В. Общая теория правового положения личности. М., 2018. С. 25.

<sup>130</sup> См.: Витрук Н. В. Указ. Соч. С. 243-245.

<sup>131</sup> См.: Улаева Н. Л. Указ. Соч. С. 7.

<sup>132</sup> Коробова Е. А. Законные интересы личности в конституционном праве Российской Федерации. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2005. С. 8-9.

судебной защитой<sup>133</sup>. Исследователь полагает, что судебной защите подлежат законные интересы как граждан, так и юридических лиц<sup>134</sup>.

А. В. Ульянов исследует законные интересы в гражданском праве. Законный интерес – это предпосылка возникновения права, правовая возможность лица реализовать свой интерес за счет добросовестного приобретения субъективных прав, обязанностей и достижения выгодных правовых последствий. Исследователь видит разницу между субъективным правом и законным интересом в способе правовой охраны. Законному интересу предоставляется правовая охрана лишь при условии его успешного осуществления по личной инициативе носителя<sup>135</sup>.

Е. В. Вавилин, специалист по гражданскому праву, предложил оригинальную теорию законных интересов как мотивации. Ученый признает законный интерес движущим стимулом механизма осуществления субъективных прав<sup>136</sup>. По его мнению, значение законного интереса заключается в мотивировании субъектов права в выборе способов и средств для реализации субъективных прав<sup>137</sup>.

Д. М. Щекин исследует интересы в налоговом праве. В понимании Д. М. Щекина, интерес – это «осознанная социальным субъектом потребность с мотивацией к действиям, направленным на достижение цели по удовлетворению потребности»<sup>138</sup>. Законный интерес, как указывает Д. М. Щекин, – это интерес, имеющий правовое значение, но не ставший субъективным правом или полномочием<sup>139</sup>. Законные интересы, с точки зрения

---

<sup>133</sup> См.: *Кляус Н. В.* Законный интерес как предмет судебной защиты в гражданском судопроизводстве. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Новосибирск, 2007. С. 7.

<sup>134</sup> См.: *Кляус Н. В.* Указ. Соч. С. 3.

<sup>135</sup> См.: *Ульянов А. В.* Охраняемые законом интересы в гражданском праве. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 6.

<sup>136</sup> См.: *Вавилин Е. В.* Осуществление и защита гражданских прав. М., 2016. С. 111.

<sup>137</sup> См.: *Вавилин Е. В.* Указ. Соч. С. 276.

<sup>138</sup> *Щекин Д. М.* Категория интереса в налоговом праве // Актуальные проблемы российского права. 2022. Т. 17. № 4. С. 48.

<sup>139</sup> См.: *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2023. С. 26.

Д. М. Щекина, «являются особым, исключительным средством правового регулирования, не имеющего массового характера»<sup>140</sup>.

В отечественной правовой науке сформировался и критический подход в отношении концепции законных интересов. Так, А. Ф. Черданцев и Д. И. Гунин опубликовали критическую статью, в которой принципиально отрицается самостоятельное значение законных интересов<sup>141</sup>.

А. Ф. Черданцев и Д. И. Гунин утверждают: «законные интересы вне субъективных прав и юридических обязанностей не существуют»<sup>142</sup>. Авторы обосновывают свой взгляд тем, что интересы не могут существовать без внешней формы: интересы должны быть объективированы в действии и языке. Внешней формой объективации законных интересов может являться только текст закона и действия в рамках законодательно определенных правомочий<sup>143</sup>. А. Ф. Черданцев и Д. И. Гунин приходят к выводу о «стоящей за понятием законных интересов пустоте» – невозможности их существования как самостоятельного объекта правового регулирования<sup>144</sup>. Из статьи А. Ф. Черданцева и Д. И. Гунина можно сделать вывод, что несмотря на долгую историю развития концепции законных интересов, их сущность, место в правовой системе и даже само существование продолжают подвергаться сомнению.

Представляется неисследованным вопрос о законных интересах в юридических лицах. Кто является носителем законного интереса: само юридическое лицо или физические лица-учредители?

Следует отметить, что в налоговом праве используется более широкое понятие «организации», в отличие от гражданско-правовой категории «юридические лица». Согласно ст. 11 НК РФ, к организациям в целях НК РФ относятся не только юридические лица, созданные в соответствии с

---

<sup>140</sup> Там же. С. 26.

<sup>141</sup> См.: Черданцев А. Ф., Гунин Д. И. Интересы законные, противозаконные и незаконные // Российское правосудие. 2013. № 7 (87). С. 12-21.

<sup>142</sup> Черданцев А. Ф., Гунин Д. И. Указ. Соч. С. 12.

<sup>143</sup> См.: Черданцев А. Ф., Гунин Д. И. Указ. Соч. С. 15-17.

<sup>144</sup> См.: Черданцев А. Ф., Гунин Д. И. Указ. Соч. С. 17, 19-20.

законодательством Российской Федерации, но и иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, международные организации, филиалы и представительства иностранных лиц и международных организаций.

Вопрос правосубъектности юридического лица рассматривается в гражданском праве. Среди теорий правосубъектности можно выделить теорию фикции (права и обязанности юридического лица в действительности принадлежат учредителям), теорию целевого имущества (юридическое лицо – субъект права без собственной воли и интересов), уже упомянутая теория интереса, и *реалистические* теории (у юридического лица есть собственная субъектность, своя воля и интересы)<sup>145</sup>.

Теории фикции, интереса и целевого имущества опровергают наличие у организации собственных законных интересов. Вместе с тем необходимо учитывать, что законные интересы учредителей юридического лица могут не соотноситься и сталкиваться в конфликте.

Так, Д. И. Степанов отстаивает «тезис об отсутствии у юридического лица каких-либо собственных интересов»<sup>146</sup>. Один из аргументов Д. И. Степанова – возможность конфликтов интересов участников одного юридического лица (миноритариев и мажоритариев)<sup>147</sup>. Кроме того, интересы участников корпорации всегда изменчивы и подвижны, их невозможно привести к «единому знаменателю» – интересам организации<sup>148</sup>. Вмененный, искусственно обобщенный интерес юридического лица, по мнению Д. И. Степанова, является абстрактной и неприменимой на практике концепцией<sup>149</sup>.

Сторонники «реалистических» теорий доказывают возможность существования «корпоративных интересов». По мнению Д. В. Ломакина, субъективное право – это средство реализации интересов. Несмотря на то, что

---

<sup>145</sup> См.: Лебедева Г. П. Указ. Соч. С. 5-7.

<sup>146</sup> Степанов Д. И. Интересы юридического лица и его участников // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2015. № 1. С. 29.

<sup>147</sup> См.: Там же. С. 32-34.

<sup>148</sup> См.: Там же. С. 39-40.

<sup>149</sup> См.: Там же. С. 42-43.

в рамках корпоративных правоотношений реализуются, прежде всего, частные интересы участников хозяйственных обществ, это не исключает существование интересов, общих для всех участников корпорации, а также интересов самой корпорации. Д. В. Ломакин связывает реальность интересов корпорации, во-первых, с самостоятельной правосубъектностью юридического лица, во-вторых, с предпринимательским характером деятельности юридического лица, связанной с извлечением прибыли, в-третьих, с отражением термина «интересы общества» в законодательстве<sup>150</sup>.

В законодательстве о корпорациях действительно встречаются упоминания интересов юридического лица. Так, согласно п. 3 ст. 5 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Закон об ООО) «представительством общества является его обособленное подразделение... представляющее интересы общества и осуществляющее их защиту». Согласно п. 1 ст. 44 Закона об ООО «члены совета директоров..., единоличный исполнительный орган... должны действовать в интересах общества добросовестно и разумно». Аналогичное положение содержится в п. 1 ст. 71 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Закон об АО). Сделки с заинтересованностью не должны нарушать интересы общества (п. 1 ст. 84 Закона об АО). Акционер не может распространять конфиденциальную информацию, которая может причинить вред коммерческим интересам общества (пп. 3 п. 7 ст. 91 Закона об АО).

В уголовном праве некоторые составы преступлений (например, ст. 201 Уголовного кодекса Российской Федерации) предусматривают ответственность за причинение вреда лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации, *законным интересам этой организации*. Под использованием полномочий вопреки законным интересам организации в уголовно-правовой науке понимают: использование

---

<sup>150</sup> См.: Ломакин Д. В. Корпоративный интерес и осуществление права на участие в управлении хозяйственным обществом // Хозяйство и право. 2014. № 4 (447). С. 10-11.

«управленцем» полномочий в противоречии с уставными целями и задачами деятельности организации, либо любое использование полномочий с нарушением закона<sup>151</sup>.

Кроме того, не стоит забывать об особой юридической природе вины юридического лица: вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей (пункт 4 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации).

С. В. Михайлов полагает, что интересы корпорации реальны, сосуществуют с интересами участников и управляющего этой корпорацией. Эти интересы могут сталкиваться в коллизии, что подтверждается, в частности, специальными правилами оспаривания крупных сделок и сделок с заинтересованностью<sup>152</sup>. С. С. Данилова также признает реальность интересов корпорации. На основе сравнительного анализа законодательства России и Германии она приходит к выводу о том, что институт возмещения обществу убытков, причиненных органами управления хозяйственных обществ их виновными деяниями, доказывает существование интересов общества как целого. Общие принципы осуществления директорами полномочий гласят, что они должны действовать в интересах общества, при этом рекомендуется учитывать интересы и иных лиц<sup>153</sup>. Д. А. Беляев на основании комплексной трактовки Гражданского кодекса Российской Федерации, Закона об АО и Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» сформулировал перечень интересов хозяйственного общества (в частности, возможность иметь обособленное имущество, способность

---

<sup>151</sup> См.: *Крылова А. В.* Проблема толкования понятия законных интересов организации в составе злоупотребления полномочиями (ч. 1 ст. 201 УК РФ) // Вестник Московского Университета. Сер. 11. Право. 2015. № 3. С. 132-137.

<sup>152</sup> См.: *Михайлов С. В.* О корпоративном интересе // Корпорации и учреждения. Сборник статей. 2007. С. 119-126.

<sup>153</sup> См.: *Данилова С. С.* Интерес хозяйственного общества в корпоративном праве РФ и Германии: понятие, содержание // Предпринимательское право. 2013. № 3. С. 37-46.

достигать цели извлечения прибыли и максимизировать размер прибыли, иметь достаточно средств для выполнения обязательств)<sup>154</sup>.

Следовательно, законные интересы организации могут существовать и подлежать самостоятельной правовой защите. Однако в силу социально-психологической природы законных интересов, необходимо уточнить, что законные интересы юридического лица являются «отражением» интересов его учредителей и бенефициаров. Выявление интересов физических лиц, стоящих за деятельностью организации, может быть задачей правоприменителей при оценке правомерности деятельности организации<sup>155</sup>.

Исходя из анализа приведенных выше позиций, предлагаются следующие обобщенные выводы.

Интерес – это социально-психологическая категория, представляющая из себя стремление субъекта к удовлетворению (получению) определенного блага. Интересы существуют в объективной действительности, независимо от их признания и санкционирования государством.

Интересы субъектов права, напрямую закрепляемые в нормативно-правовых актах, трансформируются в субъективные права.

Интересы, которые не были объективированы в законодательстве и не отражены в субъективных правах участников правоотношений, но вместе с тем признаны государством и обладают механизмом его защиты являются *законными интересами*. Признание законных интересов государством может выражаться как в установленных общих принципах правового регулирования (общих и отраслевых), так и в практике применения норм права («живое право», «дух закона»). Механизм реализации законных интересов заключается в возможности их учета в правоприменительной деятельности при рассмотрении споров.

---

<sup>154</sup> См.: *Беляев Д. А.* Интересы акционерного общества и понятие недобросовестности директоров // *Законы России: опыт, анализ, практика.* 2009. № 5. С. 88-89.

<sup>155</sup> См. подробнее: *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.

Законные интересы являются социально-правовым явлением, поскольку, с одной стороны, имеют социально-психологическую природу, с другой стороны, нуждаются в правовых гарантиях реализации.

Законные интересы актуальны для финансового права, а равно и для налогового права. Законные интересы, как проявление интересов, не отраженных в субъективных правах, представляют собой неотъемлемый элемент правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации.

**Таким образом,** были проанализированы понятие и сущность законных интересов как элемента правового механизма реализации правового статуса. Единый подход к правовой природе законных интересов в отечественном правоведении не сформировался. Несмотря на давнюю и глубокую историю исследований, в общей теории права отсутствует общепризнанное определение законного интереса. В дореволюционном правоведении (под влиянием немецкой социологической школы права) интерес рассматривался как социальное основание права. Одновременно начала признаваться возможность самостоятельного существования интересов, вне субъективных прав. Однако за законными интересами не признавалась охрана юридическими средствами, законные интересы считались лишь регулятивной идеей. В советском правоведении была разработана трактовка законных интересов как ненормативных, «растворенных в праве» 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. В целях настоящего исследования под законными интересами понимаются 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. Выявление интересов физических лиц, стоящих за деятельностью организации, может быть задачей правоприменителей при оценке правомерности деятельности организации. Законные интересы, наряду с субъективными правами и юридическими обязанностями, являются элементом правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации.

Под законными интересами налогоплательщика-организации понимаются 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. Признание законных интересов государством выражается в установленных общих принципах правового регулирования и в практике применения норм права. Механизм реализации законных интересов заключается в возможности их учета в правоприменительной деятельности при рассмотрении споров.

Законные интересы организации могут существовать как «отражение» интересов его учредителей и бенефициаров и вместе с тем подлежать самостоятельной правовой защите. Законные интересы, наряду с субъективными правами и юридическими обязанностями, являются элементом правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации.

## **Глава 2. Виды законных интересов в правовом механизме реализации правового статуса налогоплательщика-организации и их содержание**

### **§ 2.1. Системные связи законных интересов налогоплательщика в правовом механизме реализации правового статуса налогоплательщика-организации**

Под правовым механизмом в целях настоящего исследования понимается совокупность отраженных в конкретном правовом институте правовых средств, которые обеспечивают регулирующее воздействие права на общественные отношения. Правовой механизм позволяет реализовать правовой статус субъекта права. К числу элементов правового механизма относятся дозволения, запреты, гарантии, поощрения и меры ответственности<sup>156</sup>. В числе элементов правового статуса в рамках § 2.1. будут рассмотрены субъективные права и юридические обязанности и их системные связи с законными интересами.

Дозволение как элемент правового механизма реализации правового статуса представляет собой содержание законных интересов налогоплательщика-организации.

В общей теории права дозволение понимается как способ правового регулирования. В. М. Сырых называет дозволение способом правового регулирования, понимает дозволение как предоставление нормами права и правоприменителями субъективных прав и свобод в виде возможности (дозволения) действовать или бездействовать в определенных случаях (отношениях) определенным образом<sup>157</sup>. Д. В. Осинцев также называет дозволение способом правового регулирования<sup>158</sup>. Дозволение характеризуется как способ правового регулирования в диссертационном исследовании К. Е. Игнатенковой<sup>159</sup>.

---

<sup>156</sup> См. подробнее § 1.1 настоящего исследования.

<sup>157</sup> См.: Проблемы теории государства и права / под ред. В. М. Сырых М., 2008. С. 199.

<sup>158</sup> См.: Осинцев Д. В. Методы правового регулирования или способы формулирования правовых норм? // Российский юридический журнал. 2016. № 6. С. 29.

<sup>159</sup> См.: Игнатенкова К. Е. Дозволение как способ правового регулирования. Дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006.

Рядом автором используются альтернативные термины для описания места дозволения в механизме правового регулирования. С. П. Маврин характеризует дозволение как тип правового регулирования, «элементарная правовая единица», которая используется во многих отраслях права<sup>160</sup>. С точки зрения С. С. Алексеева, дозволения представляют собой элемент системы правового регулирования (наряду с запретами и позитивным обязыванием)<sup>161</sup>. Дозволения призваны дать простор для поведения участников общественных отношений сообразно своему интересу и выражаются преимущественно в субъективных правах на собственное активное поведение<sup>162</sup>. Некоторые авторы понимают дозволение как метод правового регулирования<sup>163</sup>.

Однако разногласия в терминологии не влияют на понимание сущности дозволения как элемента правового механизма.

Из дозволения и стимулирования состоит диспозитивный метод правового регулирования. Одновременно дозволение признают элементом механизма правового регулирования – правового механизма<sup>164</sup>.

Законные интересы часто определяются именно как юридическое дозволение. «Дозволенность» называют свойством, характеристикой законных интересов.

Так, Е. А. Коробова определяет законный интерес как в определенной степени гарантированное государством юридическое дозволение правомерного поведения<sup>165</sup>. А. В. Малько понимает законные интересы как гарантированную государством юридическую дозволенность, выражающуюся

---

<sup>160</sup> См.: Маврин С. П. О роли метода правового регулирования в структурировании и развитии позитивного права // Правоведение. 2003. № 1. С. 209-210.

<sup>161</sup> См.: Алексеев С. С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М., 1989. С. 46.

<sup>162</sup> См.: Там же. С. 54.

<sup>163</sup> См.: Актуальные проблемы гражданского права: учебник / под ред. Р. В. Шагиевой. М., 2019. С. 25.

<sup>164</sup> См.: Терещенко Д. С. Специфика правового режима функционирования объектов гражданских правоотношений (теоретический аспект) // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 3. С. 139. Арзамасов Ю. Г. Теория и практика ведомственного нормотворчества в России. М., 2016. [Эл. ресурс].

<sup>165</sup> См.: Коробова Е. А. Законные интересы личности в конституционном праве Российской Федерации. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2005. С. 8-9.

в стремлениях субъекта пользоваться определенным социальным благом<sup>166</sup>. По определению А. Ю. Котина, «законные интересы – это дозволение, в меньшей степени гарантированное государством по сравнению с дозволенным поведением в рамках субъективного права»<sup>167</sup>. С точки зрения В. В. Субочева, дозволенность законного интереса означает, что законный интерес не является прямо предписываемым поведением, но и прямо не запрещается законодательством<sup>168</sup>. С. А. Ядрихинский говорит о законных интересах налогоплательщика как о «сфере налоговой незапрещенности»<sup>169</sup>.

Следовательно, сущность законных интересов заключается в дозволении со стороны государства – субъект права получает возможность действовать по своему усмотрению в границах, не противоречащих букве и духу закона.

В налоговом праве основным является императивный метод правового регулирования (обязательность уплаты налогов и сборов, невозможность отказаться от их уплаты) и такие способы правового регулирования как позитивное обязывание и, отчасти, запрет. А. В. Демин указывает на существование «презумпции императивности налогово-правовых предписаний»<sup>170</sup>.

Вместе с тем в налогово-правовом регулировании есть и элементы дозволения. Дозволение как способ правового регулирования применимо к сфере налогово-процессуальных правоотношений, т. е. к отношениям по осуществлению налогового процесса (взимание налогов, налоговый контроль, привлечение к налоговой ответственности, рассмотрение и разрешение

---

<sup>166</sup> См.: Малько А. В. Законные интересы советских граждан. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1985. С. 58.

<sup>167</sup> Котин А. Ю. Интересы в праве: монография / под ред. Г. М. Азнагуловой. М., 2019. С. 91.

<sup>168</sup> См.: Субочев В. В. Теория законных интересов. Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. Тамбов, 2009. С. 4.

<sup>169</sup> См.: Ядрихинский С. А. О соотношении законного интереса и субъективного права налогоплательщика: структурные особенности // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2020. № 1. С. 171.

<sup>170</sup> Демин А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства. М., 2017. С. 23.

досудебных налоговых споров). Сфера применения дозволения в налоговом праве постепенно расширяется. Расширяется сфера применения договорных механизмов в налоговом процессе, в частности, соглашения о ценообразовании, налоговый мониторинг, взаимосогласительные процедуры<sup>171</sup>.

Дозволение позволяет выстроить взаимоотношения между частным и публичным субъектом налоговых правоотношений на партнерских, взаимовыгодных началах. Государство дозволяет определенный тип поведения, который, с одной стороны, помогает налогоплательщикам удовлетворить потребности, а с другой стороны, не наносит ущерб фискальным интересам государства. Смысл дозволения в налоговом праве заключается в достижении баланса публичных и частных интересов. На общее значение дозволения в налоговом праве указывают О. А. Ногина и С. В. Овсянников: «поддержание баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения должно обеспечивать не только требования публичного субъекта, но и эффективную защиту интересов более слабой стороны во властных налоговых отношениях – интересов налогоплательщика»<sup>172</sup>.

Так, например, соглашение о ценообразовании является примером использования дозволения в качестве инструмента баланса публичных и частных интересов. С одной стороны, частному субъекту предоставляется инициатива по заключению такого соглашения, с другой стороны, законом императивно определяется порядок заключения соглашения (ст. 105.22 НК РФ). Налоговый мониторинг предполагает составление должностными лицами ФНС России мотивированного мнения по будущей сделке по запросу налогоплательщика, мотивированное мнение обязательно для налогоплательщика и налогового органа (п. 7 ст. 105.30 НК РФ). Споры из

---

<sup>171</sup> См. подробнее: *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.

<sup>172</sup> *Ногина О. А., Овсянников С. В.* Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил: баланс частных и публичных интересов // Вестник СПбГУ. Право. 2022. Т. 13. Вып. 1. С. 85.

мотивированного мнения стороны налоговых правоотношений обязаны разрешать путем проведения взаимосогласительных процедур (ст. 105.31 НК РФ). Другим примером дозволения в налоговом праве может служить налог на профессиональный доход («налог на самозанятых»). Физическое лицо добровольно признает себя плательщиком налога (п. 1 ст. 2 ФЗ от 27.11.2018 № 422-ФЗ, п. 1 ст. 5 ФЗ от 27.11.2018 № 422-ФЗ), вправе выбрать субъект Российской Федерации, на территории которого он будет учитываться в целях администрирования налога (п. 2, п. 3 ст. 2 ФЗ от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Таким образом, дозволение – это способ правового регулирования, составляющий элемент механизма правового регулирования. Дозволение представляет собой содержание, сущность законных интересов. Дозволение в налоговом праве, как в публичной отрасли права, допустимо в той степени, в которой оно способствует достижению баланса публичных и частных интересов. Сфера «дозволенности» налогоплательщика, частного субъекта в налоговых правоотношениях – это и есть область существования законных интересов.

Системные связи законных интересов и субъективных прав касаются правового статуса налогоплательщика-организации.

Проблема соотношения законных интересов и субъективных прав – одна из давних и неразрешенных проблем юриспруденции интересов (см. подробнее § 1.3 настоящего исследования).

В первоначальных подходах немецкой социологической юриспруденции и российской дореволюционной юриспруденции интерес понимался как содержание субъективного права и его социальное основание. В советской юриспруденции законные интересы и субъективные права были разделены, определены как самостоятельные явления. Разница между законными интересами и субъективными правами проводилась по характеру закрепления: в отличие от субъективных прав, законные интересы носят строго ненормативный характер. В современной юриспруденции законные интересы продолжают рассматриваться как самостоятельные объекты

правовой защиты<sup>173</sup>. Вместе с тем ряд авторов выражают сомнения в самостоятельном существовании законных интересов вне субъективных прав<sup>174</sup>.

Однако общепризнанной в современной науке является концепция о разграничении субъективных прав и законных интересов<sup>175</sup>.

Настоящее исследование исходит из предпосылки, что законные интересы и субъективные права – это самостоятельные явления, составляющие отдельные элементы правового статуса налогоплательщика-организации. Законные интересы не входят в субъективное право.

Ключевая разница между субъективными правами и законными интересами, по мнению А. В. Малько, заключается в отсутствии у законного интереса корреспондирующей юридической обязанности. Исследователи указывают: «только субъективному праву с необходимостью корреспондирует юридическая обязанность»<sup>176</sup>. Законные интересы как дозволенность не нуждаются в юридически необходимом поведении других лиц как средстве собственного обеспечения<sup>177</sup>.

Т. А. Солодовниченко возражает на эту теорию, указывая, что «юридическая обязанность всегда предполагает субъективное юридическое

---

<sup>173</sup> См., например: *Малько А. В. Субъективное право и законный интерес // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1998. № 4(223). С. 58. Малько А. В., Терехин В. А. Субъективные права, свободы и законные интересы как самостоятельные объекты судебной защиты // Ленинградский юридический журнал. 2010. № 4. С. 7-18.*

<sup>174</sup> См., например: *Черданцев А. Ф., Гунин Д. И. Интересы законные, противозаконные и незаконные // Российское правосудие. 2013. № 7(87). С. 12-21. Колесников С. И. Законные интересы налогоплательщиков и их учет в правоприменительной деятельности. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 8.*

<sup>175</sup> См., например: *Малько А. В. Субъективное право и законный интерес // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1998. № 4(223). С. 63. Мальцев Г. В. Социальные основания права. М., 2011. С. 365-368. Права человека. Учебник для вузов / под ред. Лукашевой Е. А. М., 1999. С. 57.*

<sup>176</sup> См.: *Малько А. В., Субочев В. В. Законный интерес и юридическая обязанность: аспекты соотношения // Юридический мир. Общероссийский научно-практический правовой журнал. 2007. № 3. С. 21.*

<sup>177</sup> См.: *Малько А. В. Субъективное право и законный интерес // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1998. № 4(223). С. 63.*

право, а интерес может удовлетворяться при реализации не только субъективных прав, но и обязанностей»<sup>178</sup>.

Другой критерий разграничения законного интереса и субъективного права – степень гарантированности. В частности, Л. А. Морозова называет субъективное право «дозволенностью высшей степени»; по ее мнению, «субъективное право непосредственно предусматривается и закрепляется законодателем, а законные интересы всего лишь допускаются»<sup>179</sup>. В. В. Субочев соглашается с тем, что законный интерес «гарантируется лишь в определенной степени», в отличие от субъективных прав, их реализация «всего лишь допускается»<sup>180</sup>. С. А. Бурмистрова комментирует этот тезис: «названный критерий разграничения представляется не вполне удачным, поскольку законные (правовые) интересы также обладают некой гарантированностью, хоть и отличной от гарантированности субъективных прав»<sup>181</sup>. А. М. Шериев разграничивает два типа гарантированности: «по отношению к субъективным правам и свободам применима «гарантия осуществления», по отношению к законным интересам – «гарантия наличия»»<sup>182</sup>. Иными словами, государство гарантирует существование законных интересов, но не их реализацию.

Представления ученых соответствуют положениям законодательства о налогах и сборах. В налоговом законодательстве, по общему правилу, установлена корреспонденция субъективных прав налогоплательщиков (ст. 21 НК РФ), обязанностей налоговых органов (ст. 32 НК РФ) и обязанностей должностных лиц налоговых органов (ст. 33 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 22

---

<sup>178</sup> *Солодовниченко Т. А.* Законный интерес: проблемы понимания и соотношения с субъективным юридическим правом и юридической обязанностью // Вестник Омской юридической академии. 2016. № 3. С. 38.

<sup>179</sup> *Морозова Л. А.* Теория государства и права. М., 2010. С. 241.

<sup>180</sup> См.: *Субочев В. В.* Сущность законных интересов // Ленинградский юридический журнал. 2007. № 2. С. 40.

<sup>181</sup> *Бурмистрова С. А.* Оценка разрешения коллизий интересов в нормативных правовых актах и их проектах // Российский юридический журнал. 2021. № 5. С. 10.

<sup>182</sup> *Шериев А. М.* Субъективные права, свободы и законные интересы как объекты правовой охраны и защиты: проблемы теории и практики / Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2008. С. 9.

НК РФ права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Так, например, корреспондируют право получать (пп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ) и обязанность предоставлять налоговую информацию (пп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ); право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов (пп. 12 п. 1 ст. 21 НК РФ) и обязанность направлять налогоплательщику копии акта налоговой проверки (пп. 9 п. 1 ст. 32 НК РФ).

При этом в ст. 22 НК РФ не раскрывается конкретная система гарантий законных интересов налогоплательщиков. Отсутствует указание на гарантированность законных интересов корреспондирующими обязанностями налоговых органов или их должностных лиц.

Возникает правовой парадокс: Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает возможность административной и судебной защиты законных интересов налогоплательщиков, но при этом не гарантирует обеспечение их корреспондирующими обязанностями налоговых органов. Соблюдением признают повседневное поведение субъектов права, соответствующее юридическим запретам<sup>183</sup>. Защита – более узкое, специализированное понятие, означающее реакцию на нарушение законного интереса. Иначе можно сказать, что НК РФ гарантирует защиту законных интересов налогоплательщиков, но не гарантирует их соблюдение.

Однако можно предположить, что законные интересы налогоплательщика все же обеспечиваются обязанностями должностных лиц налоговых органов общего характера, установленными ст. 33 НК РФ: действовать в строгом соответствии с законом, реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов, корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах,

---

<sup>183</sup> См.: Грачева Ю. В. Соблюдение и исполнение как самостоятельные формы реализации уголовно-правовых норм // Актуальные проблемы российского права. 2009. № 3. С. 389.

не унижать их честь и достоинство. Кроме того, судебная практика также создает новые обязанности налоговых органов: обязанность определять действительный размер налоговой обязанности, обязанность добросовестного налогового администрирования (см. подробнее § 2.2, § 3.2 настоящего исследования).

Законные интересы и субъективные права взаимно дополняют друг друга. Субъективные права представляют собой дозволения более высокой степени гарантированности. Законные интересы отражают те интересы налогоплательщика, которые еще не были объективированы как субъективные права. Законные интересы налогоплательщика работают в «серой зоне» налогового права, когда спор разрешается исходя не из нормы права, а из «живого налогового права». Таким образом, законные интересы представляются дополнительной гарантией статуса налогоплательщика-организации, создают дополнительные возможности для реализации статуса.

Исходя из вышеизложенного, законные интересы и субъективные права налогоплательщика-организации сосуществуют внутри правового статуса. Разграничить законные интересы и субъективные права можно по степени гарантированности и наличию корреспондирующих юридических обязанностей налогового органа. Субъективные права и законные интересы взаимно дополняют друг друга.

Не менее важны системные связи между законными интересами и другим элементом правового статуса налогоплательщика-организации – юридическими обязанностями.

Законный интерес и юридическая обязанность представляют собой противоположные категории, построенные на принципиально разных способах правового регулирования. Законный интерес – это дозволение, юридическая обязанность основана на позитивном обязывании и запрете. Н. Б. Спиридонова пишет о том, что дозволения и обязанности являются

«правовыми позициями-антагонистами»<sup>184</sup>. А. В. Малько указывает на принципиальную разницу между «законным интересом» и «юридической обязанностью»: это «качественно различные понятия, находящиеся в различных плоскостях правового регулирования». По мнению А. В. Малько, законный интерес представляет собой правовую дозволенность, а юридическая обязанность – правовую необходимость<sup>185</sup>.

Соотношение способов правового регулирования, а следовательно, дозволений и обязанностей, называется типом правового регулирования. В. М. Сырых выделяет общедозволительный, разрешительный и дозвоительно-обязывающий типы правового регулирования<sup>186</sup>. Для финансового права характерен дозвоительно-обязывающий тип правового регулирования: в режиме регулирования основное место занимает позитивное обязывание, дозволение допускается лишь в том объеме, который необходим для осуществления обязанностей.

В силу публичного характера налогового права, в правовом механизме отрасли доминирует императивный метод правового регулирования и дозвоительно-обязывающий тип правового регулирования.

В основе налогового права лежит налоговая обязанность, установленная ст. 57 Конституции Российской Федерации. Как подчеркивал Конституционный Суд Российской Федерации, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый, публично-правовой характер. В Постановлении от 17.12.1996 № 20-П Конституционный Суд подчеркнул: «налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они предполагают субординацию сторон, одной из которых – налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а другой – налогоплательщику –

---

<sup>184</sup> См.: *Спиридонова Н. Б.* Структура исключительного авторского права // Журнал Суда по интеллектуальным правам. 2022. № 38. С. 13.

<sup>185</sup> См.: *Малько А. В., Субочев В. В.* Законный интерес и юридическая обязанность // Государство и право. 2007. № 2. С. 36.

<sup>186</sup> См.: Проблемы теории государства и права / под ред. *В. М. Сырых.* М., 2008. С. 202.

обязанность повиновения»<sup>187</sup>. Аналогичные позиции были изложены и в других актах Конституционного Суда Российской Федерации<sup>188</sup>.

От исполнения налоговой обязанности невозможно отказаться, соответственно, перевода отношений относительно возникновения налоговой обязанности в плоскость договорных правоотношений не может быть.

Конституционный Суд Российской Федерации высказал позицию, согласно которой налоговое законодательство не исключает действия в налоговых правоотношениях принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики, применения налоговых льгот или отказа от них. Одновременно Конституционный Суд РФ определяет границы диспозитивности в налоговом праве, которая не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет<sup>189</sup>. Позиция Конституционного Суда является устоявшейся<sup>190</sup>.

---

<sup>187</sup> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

<sup>188</sup> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс»» // СЗ РФ. 2001. № 10. Ст. 996. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Встреча»» // СЗ РФ. 2013. № 22. Ст. 2862.

<sup>189</sup> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом Камснаб»» // СЗ РФ. 2014. № 24. Ст. 3143.

<sup>190</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2020 № 488-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пяташова Михаила Егоровича на нарушение его конституционных прав статьями 78, 119, 122 и пунктом 19 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально не опубликовано. Режим доступа: <http://www.ksrf.ru/ru/Pages/default.aspx> (дата обращения: 28.08.2023). Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового

Следовательно, в налоговом праве обязывание является более важным способом правового регулирования, чем дозволение. В силу специфики публичной отрасли права сфера дозволения частного субъекта – налогоплательщика – менее широкая, чем область обязывания.

Налогоплательщик-организация, несомненно, имеет интерес в минимизации размера уплачиваемого налога. Однако этому интересу противоречит обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы. Налоговые правоотношения характеризуются изначальной конфликтностью, которая пронизывает все аспекты этих правоотношений<sup>191</sup>. Д. М. Щекин, в связи с этим указывает, что «на самом глубинном (философском) уровне налог является диалектической парой (противоположностью) к категории собственности, представляя собой безвозмездное и принудительное изъятие собственности у налогоплательщика»<sup>192</sup>. Обязанности налогоплательщика-организации так или иначе будут противоречить его интересам по своей природе.

Таким образом, отношения между законными интересами и юридическими обязанностями налогоплательщика-организации характеризуются антагонизмом. В силу публично-правового характера налогового права законные интересы налогоплательщика не могут противоречить его обязанностям, «связаны» ими.

Гарантии – неотъемлемый элемент механизма правового регулирования – правового механизма.

Вопрос гарантированности законных интересов является неоднозначным в науке. Дореволюционные исследователи отвергали возможность юридической защиты интересов. В советское время законный

---

кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2017. № 6.

<sup>191</sup> См., например: *Бачурин Д. Г.* Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования // Российский юридический журнал. 2016. № 5. С. 187. *Крохина Ю. А.* Правовые пределы налоговой оптимизации в России и возможности их совершенствования с учетом зарубежного опыта // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 120.

<sup>192</sup> *Щекин Д. М.* Категория интереса в налоговом праве // Актуальные проблемы российского права. 2022. Т. 17. № 4. С. 47.

интерес был признан самостоятельным объектом защиты. Однако степень гарантированности законных интересов остается дискуссионным вопросом, общепризнанной является теория о «недостаточной гарантированности» законных интересов по сравнению с субъективными правами. Считается, что субъект законного интереса не вправе требовать у других лиц соблюдения своего законного интереса (т. е. потребовать не совершать действия, нарушающие законный интерес), но вправе обращаться за юридической защитой в компетентные органы государственной власти. Делается вывод о «дозволительном» характере реализации законного интереса – для его реализации необходимо обращаться за защитой в компетентный орган государственной власти, реализация осуществляется с его дозволения.

Вместе с тем вопрос о гарантиях законных интересов остается достаточно неисследованным в доктрине. Способы защиты (т. е. деятельности по охране нарушенного права или интереса) прав и законных интересов, по большей части, приравниваются друг к другу, различий между системами гарантий не проводится, специфика не выделяется.

Положения законодательства подтверждают отсутствие специальных способов защиты законных интересов. По общему правилу, предусмотрена их судебная защита: согласно части 1 статьи 3 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации заинтересованное лицо вправе в порядке, установленном законодательством о гражданском судопроизводстве, обратиться в суд за защитой нарушенных либо оспариваемых прав, свобод или законных интересов, согласно части 1 статьи 4 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации заинтересованное лицо вправе обратиться в арбитражный суд за защитой своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов.

Гарантированность законных интересов налогоплательщика установлена в п. 1 ст. 22 НК РФ: «налогоплательщикам (плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов».

При этом в п. 2 ст. 22 НК РФ конкретизируются гарантии только прав налогоплательщиков, но не законных интересов: «права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами».

С. А. Ядрихинский, в связи с этим, отмечает: «несистемное отношение законодателя к законным интересам порождает проблемы не только теоретические, но и прикладного характера. У правоприменителя создаются ошибочные представления об объекте защиты»<sup>193</sup>.

Следовательно, теории о «меньшей гарантированности» законных интересов по сравнению с субъективными правами, отсутствии корреспондирующих юридических обязанностей подтверждаются.

Исходя из судебной практики по законным интересам (см. § 2.2 настоящего исследования), гарантии законных интересов являются во многом произвольными. Реализация законных интересов в большей степени зависит от воли правоприменителя.

В текущей ситуации границы законных интересов определяет именно судебная практика, она объективирует их.

Отношение к судебной практике как источнику права в российской доктрине остается неоднозначным. А. А. Иванов признает нормативный характер постановлений Пленумов высших судебных инстанций. По его мнению, «нормативность постановлений Пленумов высших судов даже более высока, чем прецедентов, поскольку прецеденты работают только в судах, а постановления Пленумов – далеко за их пределами»<sup>194</sup>. Т. Э. Шуберт считает,

---

<sup>193</sup> Ядрихинский С. А. Правовые проблемы защиты законных интересов налогоплательщика // Вестник Омской юридической академии. 2019. № 1. С. 87.

<sup>194</sup> Иванов А. А. Речь о прецеденте // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2010. № 2. С. 5.

что решения высших судебных инстанций обладают всеми признаками нормативно-правовых актов: адресованы широкому кругу лиц, являются обязательными для всех, рассчитаны на многократное применение, являются формально определенными<sup>195</sup>. Однако существуют более умеренные позиции, признающие судебную практику не источником права, а средством обеспечения единства правоприменительной практики. Так, М. А. Ерохова указывает: «методом обеспечения единообразия является обязательность позиций высшего суда. Оговорки в постановлениях президиума высшего суда об общеобязательности – это оправдавший себя механизм»<sup>196</sup>. С. И. Князькин указывает на решения судов высших инстанций как на процессуальные и организационные средства обеспечения единства судебной практики<sup>197</sup>.

Судебная практика как источник налогового права также была предметом дискуссий. И. В. Цветков выделяет судебные источники налогового права наряду с нормативными<sup>198</sup>. А. Н. Козырин называет судебную практику источником налогового права de-facto<sup>199</sup>. Профессиональное сообщество предлагает признать определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ и формируемые на их основе обзоры практики самостоятельными источниками правового регулирования налоговых правоотношений<sup>200</sup>.

Судебная практика важна при разрешении налоговых споров. Важнейшие доктрины отечественного налогового права – «налоговая реконструкция», принцип добросовестного налогового администрирования,

---

<sup>195</sup> См.: Шуберт Т. Э. Доктрина, законотворчество, судебная практика: вопросы взаимовлияния. М., 2018. С. 21.

<sup>196</sup> Ерохова М. А. Судьба прецедентного права в России. [Эл. источник]: <https://pravo.ru/lf/news/211006/> (дата обращения: 26.08.2023).

<sup>197</sup> См.: Князькин С. И. Единство судебной практики и средства его обеспечения // Журнал российского права. 2015. № 11. С. 161.

<sup>198</sup> См.: Цветков И. В. Налогоплательщик в судебном процессе: практич. пособ. по судебной защите. М., 2004. С. 5.

<sup>199</sup> См.: Козырин А. Н. Введение в российское налоговое право. М., 2014. С. 24.

<sup>200</sup> Резолюция XV Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года». // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2017 г. М., 2019. С. 11.

правомерная налоговая минимизация – были выработаны судебной практикой высших судебных инстанций<sup>201</sup>. Как отмечает Д. В. Тютин, правовая позиция высших судебных инстанций в большинстве случаев может быть преодолена законодателем путем установления новых норм права<sup>202</sup>. Вместе с тем так происходит не всегда – если концепция элементов налога (Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П) нашла отражение в Налоговом кодексе Российской Федерации, то упомянутые выше концепции не воспринимаются законодателем.

Спорной представляется возможность административной защиты законных интересов налогоплательщика-организации. С одной стороны, общая норма п. 1 ст. 22 НК РФ гарантирует законными интересам налогоплательщиков как судебную, так и административную защиту. С другой стороны, защита законных интересов основана именно на судебных доктринах. Правоприменители – налоговые органы – могут, но не обязаны учитывать эти доктрины при вынесении решений по результатам налоговых проверок и разрешении налоговых споров. Гарантий учета этих доктрин при административном разрешении налоговых споров не предусмотрено.

---

<sup>201</sup> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишников, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2013. № 10. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2012. № 11. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1625018](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1625018) (дата обращения: 05.10.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>202</sup> См.: Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. М., 2021. [Эл. издание].

Исходя из вышеизложенного, законом предусмотрены общие гарантии законных интересов – судебные и административные средства защиты. Закон не конкретизирует особенности защиты законных интересов и не наделяет налоговые органы корреспондирующими обязанностями по соблюдению законных интересов налогоплательщика. В современном отечественном налоговом праве границы законных интересов налогоплательщика-организации определяет судебная практика, «живое налоговое право». Административные способы защиты законных интересов имеют меньшее значение, так как в большей степени, воспринимают судебные доктрины.

**Таким образом,** были проанализированы системные связи законных интересов с другими элементами правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации. Были выявлены системные связи законных интересов с дозволениями, субъективными правами, юридическими обязанностями налогоплательщика, а также с гарантиями правового статуса.

Исследована связь законных интересов и дозволения. Было выявлено, что дозволение представляет собой содержание, сущность 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. Сфера «дозволенности» налогоплательщика-организации – это область существования его законных интересов. Проанализированы системные связи законных интересов и субъективных прав. Законные интересы и субъективные права налогоплательщика-организации сосуществуют внутри правового механизма и внутри правового статуса как самостоятельные правовые явления. Законные интересы и субъективные права различаются по степени гарантированности со стороны государства и по наличию корреспондирующих юридических обязанностей налогового органа. Права и законные интересы дополняют друг друга: законные интересы отражают те потребности налогоплательщика-организации, которые не объективированы как субъективные права, создают дополнительную защиту

налогоплательщика-организации в налоговых правоотношениях. Исследованы системные связи между законными интересами и юридическими обязанностями. Отношения между законными интересами и юридическими обязанностями налогоплательщика характеризуются противоречием, антагонизмом. В силу доминирования императивных начал в налоговом праве законные интересы налогоплательщика-организации не могут противоречить его обязанностям, законные интересы ограничены обязанностями налогоплательщика. Рассмотрены системные связи законных интересов и гарантий правового статуса. Гарантии законных интересов налогоплательщика носят общий характер. В налоговом праве границы законных интересов налогоплательщика-организации определяет судебная правоприменительная практика. Закон предоставляет законным интересам судебные и административные средства защиты, но не предоставляет гарантии соблюдения. Административные способы защиты законных интересов имеют меньшее значение, так как правоприменители, по большей части, воспринимают судебные доктрины.

Законные интересы в правовом механизме реализации правового статуса налогоплательщика-организации, таким образом, 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).

## **§ 2.2. Законные интересы налогоплательщика-организации в сфере эффективного налогового администрирования**

Понятие налогового администрирования не закреплено в НК РФ, вырабатывается наукой налогового права.

Среди доктринальных определений налогового администрирования: система управления налогообложением<sup>203</sup>, система управления налоговыми отношениями<sup>204</sup>, контроль за соблюдением налогового законодательства и организационно-методическое обеспечение контрольной деятельности<sup>205</sup>, процесс управления налоговым производством<sup>206</sup>, управление налоговыми правоотношениями с помощью определенной государственной финансово-экономической политики<sup>207</sup>.

В целях настоящей работы налоговое администрирование понимается 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.

Основные законные интересы налогоплательщика-организации связаны с налоговым администрированием – в силу того, что прямое взаимодействие налогоплательщика и налоговых органов происходит именно в ходе этой деятельности, а публичный и частный интерес сталкиваются наиболее остро.

Налоговое администрирование подлежит оценке. Свойство налогового администрирования, характеризующее его качество – это эффективность.

И налоговые органы, и налогоплательщики заинтересованы в эффективном налоговом администрировании.

---

<sup>203</sup> См.: Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. *И. А. Цинделиани*. М., 2016. С. 209, 210.

<sup>204</sup> См.: *Жакенова Г. И.* Научные подходы к определению понятия «налоговое администрирование» // Научно-методический электронный журнал «Концепт». 2017. Т. 3. С. 225.

<sup>205</sup> См.: *Лобачев А. А.* Налоговое администрирование и налоговый контроль в современной России // Образование и право. 2023. № 2. С. 160.

<sup>206</sup> См.: Налоги и налогообложение / под ред. *И. А. Майбурова*. М., 2009. С. 90.

<sup>207</sup> См.: *Титов А. С.* Налоговое администрирование как правовая категория // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. № 3. С. 4.

Эффективность налогового администрирования неоднократно упоминается в ведомственных актах Федеральной налоговой службы России<sup>208</sup>. Вместе с тем это понятие остается нераскрытым. Эффективность налогового администрирования является дискуссионным понятием как в экономической, так и в юридической науке.

Экономические исследования эффективности налогового администрирования делают акцент на понимании эффективности как соотношении затрат на администрирование и полученных в результате налоговых поступлений. Это понимание восходит к принципу эффективности (экономности) Адама Смита. Е. А. Цепова отмечает, что наука финансового права чаще всего характеризует эффективность налогового администрирования экономическими показателями: т. е. соотношением затрат и собранных налогов<sup>209</sup>. К другим количественным показателям эффективности налогового администрирования, кроме собираемости налогов, относят сумму уменьшения начисленных платежей по решению судебных и вышестоящих органов, сокращение налоговой задолженности<sup>210</sup>.

Эффективность в экономической науке осмысливалась и более комплексно. Так, А. Л. Анисимов разделяет эффективность налогового администрирования на два показателя: фискальную эффективность (способность налогов наполнять бюджет в запланированных объемах) и социальную эффективность налоговой системы (возможность создавать

---

<sup>208</sup> См., например, Письмо Федеральной налоговой службы от 17.02.2010 № ШС-20-3/219 «Об упрощении налоговой отчетности и повышении эффективности налогового администрирования». Приказ Федеральной налоговой службы от 13.10.2015 № ММВ-7-12/447@ «Об утверждении Плана мероприятий по проведению эксперимента по оптимизации системы управления и структуры территориальных налоговых органов». Письмо ФНС России от 19.12.2022 № БС-4-21/17188@ «О КПЭ администрирования налогообложения имущества на 2023 г.».

<sup>209</sup> См.: Цепова Е. А. Эффективность налогового администрирования и валютного контроля в Российской Федерации в условиях международной налоговой прозрачности // Образование и право. 2020. № 10. С. 151.

<sup>210</sup> См.: Бредихина К. В., Бадеева Е. А., Сазонова И. В. Эффективность деятельности налоговых органов РФ: подходы к ее оценке и планированию // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. 2017. № 4(24). С. 17-27.

положительный социально-экономический эффект для общества)<sup>211</sup>. ФНС России в 2007 г. предлагала оценивать также и качественный показатель эффективности налогового администрирования: долю налогоплательщиков, удовлетворенно оценивающих качество работы налоговых органов<sup>212</sup>.

Экономическая эффективность налогового администрирования не нацелена на учет прав и законных интересов налогоплательщиков. Исследователи отмечают, что «все показатели эффективности работы налоговых инспекций выстроены так, что налоговая проверка не может закончиться безрезультатно, и налоговый инспектор изначально нацелен на разоблачение схемы уклонения от уплаты налогов»<sup>213</sup>. Это приводит к обвинительному уклону налогового контроля. Экономическое понимание эффективности налогового администрирования, таким образом, не является исчерпывающим.

В то же время понимание эффективности налогового администрирования в юридической науке более неоднозначно.

В современной правовой науке выделяется категория «социальной эффективности права» – т. е. достижения социально значимых позитивных результатов с помощью правовых средств. Аспектами социальной эффективности права называют гармоничное сочетание права с другими регуляторами и сведение к минимуму уровня неконструктивной социальной конфликтности<sup>214</sup>.

Теория «социальной эффективности права» нашла применение в налоговом праве. А. Ю. Ильин напрямую связывает понятие налогового

---

<sup>211</sup> См.: *Анисимов А. Л.* Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // *Известия УрГЭУ.* 2015. № 1(57). С. 25-28.

<sup>212</sup> См.: *Анисимов А. Л., Мельников Ю. Б.* О методиках оценки эффективности налоговых органов с позиции экономико-математического моделирования. // *Известия УрГЭУ.* 2017. № 1(69). С. 79-80.

<sup>213</sup> *Акимова В. Г., Литвинова К. Ю., Штукмастер И. Б., Кузнецов А. Б.* Пределы вмешательства в налоговое планирование при налоговом администрировании // *Закон.* 2019. № 5. С. 170.

<sup>214</sup> См.: *Пунченко С. И.* Социальная эффективность права в современной России (теоретический аспект). Дисс. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2016. С. 22.

администрирования с эффективностью, автор понимает налоговое администрирование как урегулированную нормами права деятельность государственных уполномоченных органов в налоговой сфере, направленную на реализацию эффективной налоговой политики<sup>215</sup>. Д. В. Тютин приравнивает повышение эффективности налогового администрирования к сужению возможностей для уклонения от налогообложения<sup>216</sup>. А. О. Якушев называет показателем эффективности в налоговых правоотношениях соответствие уровня конфликтности налоговых отношений эталонному уровню<sup>217</sup>. О. О. Журавлева рассматривает «эффективность правовых регуляторов» в налоговой сфере; в частности, оценивая эффективность как реализацию принципов налогового права<sup>218</sup>. К. Ю. Литвинова связывает эффективность налогообложения с «реальностью целей» налога – т. е. могут ли налогоплательщики своевременно уплатить налог, а налоговый орган – проконтролировать уплату налоговых сумм в бюджет<sup>219</sup>. При этом в правовой науке эффективность налогового администрирования часто оценивается как эффективность действия норм налогового права.

Цифровизация налоговых правоотношений нашла отражение в исследованиях эффективности налогового администрирования. Так, М. А. Аванесян делает вывод: «цифровизация форм и методов налогового контроля должна искоренить «человеческий фактор», что повысит эффективность налогового администрирования. Однако такое информационно-технологическое изменение должно полностью обеспечивать и защищать права налогоплательщиков»<sup>220</sup>. Е. Г. Васильева связывает введение системы

---

<sup>215</sup> См.: *Ильин А. Ю.* Влияние налогового администрирования на собираемость налогов // *Финансовое право.* 2012. № 1. С. 18-20.

<sup>216</sup> См.: *Тютин Д. В.* *Налоговое право. Учебник.* 2021. [Эл. издание].

<sup>217</sup> См.: *Якушев А. О.* Эффективность действия норм общей части налогового права. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 8.

<sup>218</sup> См.: *Журавлева О. О.* Эффективность принципов налогового права как правовых регуляторов: состояние и перспективы // *Журнал российского права.* 2017. № 7. С. 93-105.

<sup>219</sup> См.: *Литвинова К. Ю.* Пересмотреть подход к налогообложению // *Сетевое издание «Адвокатская газета».* 2020. № 24(239). [Эл. издание].

<sup>220</sup> *Аванесян М. А.* Формы и методы налогового контроля в период цифровизации // *Гражданин и право.* 2023. № 6. С. 63.

единого налогового платежа с повышением эффективности налогового администрирования<sup>221</sup>. И. А. Цинделиани пишет: «цифровизация... предполагает совершенствование налогового администрирования, а также повышение эффективности правоприменительной деятельности налоговых органов»<sup>222</sup>.

С. А. Ядрихинский указывает на новое понимание эффективности налогообложения. Эффективность не связывается исключительно с фискальным эффектом налогообложения. Избыточное давление налоговых органов на налогоплательщиков, как указывает ученый, действительно кратковременно приведет к пополнению бюджета, но, с другой стороны, приведет к росту теневого сектора экономики. Поэтому, как указывает С. А. Ядрихинский, «правильнее налоговое администрирование рассматривать с точки зрения организации такого взаимодействия субъектов налоговых отношений, при котором в максимальной степени удовлетворялись бы как фискальные интересы, так и интересы налогоплательщиков, и тем самым достигался бы баланс частных и публичных интересов»<sup>223</sup>. Эффективность налогового администрирования, таким образом, не ограничивается исключительно фискальным эффектом, а включает в себя и социальный эффект «функционирования налоговой системы».

Положительный социальный эффект налогообложения влияет на самих налогоплательщиков, вследствие чего можно сделать вывод, что эффективно работающая налоговая система – это интерес и самого налогоплательщика.

Следовательно, налогоплательщики объективно заинтересованы в эффективном налоговом администрировании.

---

<sup>221</sup> См.: *Васильева Е. Г.* Единый налоговый платеж для бизнеса: новый этап цифровизации в сфере налогообложения // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2022. № 3. С. 98.

<sup>222</sup> *Цинделиани И. А., Гусева Т. А., Изотов А. В.* Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации // *Правоприменение*. 2022. № 1. Том 6. С. 81.

<sup>223</sup> *Ядрихинский С. А.* Актуальные проблемы финансового права в условиях цифровизации экономики: монография / под ред. *Е. Ю. Грачевой*. М., 2021. С. 169.

Критерий эффективности налогового администрирования – это смягчение конфликта между публичными и частными интересами в сфере налогообложения, т. е. в какой степени налоговые органы учитывают в рамках своей деятельности законные интересы налогоплательщиков. Это смягчение конфликта приносит выгоду и государству в лице налоговых органов. Увеличивается налоговый потенциал территорий, снижается противоправное поведение налогоплательщиков в виде уклонения от уплаты налогов, сохраняются денежные средства для социально-экономического развития бизнеса – таким образом, проявляется социальный эффект налогообложения. Учет законных интересов налогоплательщиков в рамках налогового администрирования важен для государства как вложение в будущее развитие налоговых правоотношений.

Под эффективным налоговым администрированием в целях настоящего исследования понимается надлежащая организация и осуществление налогового администрирования государством в лице налоговых органов, учет законных интересов налогоплательщиков в ходе осуществления налогового администрирования<sup>224</sup>.

Эффективность выбрана в качестве обобщающего понятия для оценки качества налогового администрирования и объединяет сразу нескольких свойств налогового администрирования: добросовестность, законность, точность.

Эффективность налогового администрирования выражается в трех взаимосвязанных аспектах:

- добросовестность налогового администрирования;
- определение действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика;
- учет законных ожиданий налогоплательщика.

---

<sup>224</sup> См. подробнее: *Тиханычев А. П.* Эффективность налогового администрирования как законный интерес налогоплательщика // *Право и государство: теория и практика.* 2024. № 2. С. 128-130.

Соответствующие аспекты эффективного налогового администрирования, выраженные в судебных доктринах, рассмотрим ниже.

Первым аспектом эффективного налогового администрирования является добросовестное налоговое администрирование, выработанное как отраслевой принцип налогового права практикой Верховного Суда Российской Федерации.

Принцип добросовестного налогового администрирования происходит от общеправового принципа добросовестности. Принцип добросовестности связывают с конституционной нормой о том, что осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (ч. 3 ст. 17 Конституции Российской Федерации).

Наиболее полно и детально принцип добросовестности разработан в гражданском праве. Согласно п. 3 ст. 1 Гражданского кодекса Российской Федерации при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно. Под добросовестностью понимается поведение стороны, ожидаемое от любого участника гражданского оборота, учитывающего права и законные интересы другой стороны, содействующего ей, в том числе в получении необходимой информации. Примечательно, что принцип добросовестности внесен в число основных начал гражданского законодательства, обладает основополагающей важностью для гражданского права. П. 5 ст. 10 Гражданского кодекса установлена презумпция добросовестности: добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются. По добросовестности в гражданском праве сформирована обширная судебная практика<sup>225</sup>. Как отмечает И. Г. Федин, четких критериев добросовестности

---

<sup>225</sup> См., например, Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2015. № 8. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса РФ об ответственности за нарушение обязательств» // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2016. № 5.

выработать нельзя, императивные и рамочные критерии добросовестности в некоторых случаях вырабатывает законодатель применительно к определенным институтам. Конкретные критерии добросовестности вырабатывает судебная практика<sup>226</sup>. Следовательно, при оценке добросовестности ведущую роль играет правоприменительная практика, «живое право».

Затем принцип добросовестности начал распространяться из гражданского права в другие отрасли права, в том числе и в налоговое право. В основные начала законодательства о налогах и сборах (п. 7 ст. 3 НК РФ) был внесен принцип добросовестности налогоплательщика – все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. В п. 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» признано существование презумпции добросовестности налогоплательщиков – предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны, а налоговая выгода презумируется добросовестной. А. Х. Ульбашев сравнивает принципы добросовестности в гражданском и налоговом праве и приходит к выводу об общеправовом значении добросовестности. По его мнению, во всех правовых отраслях добросовестность является одной из центральных категорий понятийного аппарата<sup>227</sup>.

---

Постановление Конституционного Суда РФ от 03.04.2023 № 14-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 статьи 428 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина К. В. Матюшова» // СЗ РФ. 2023. № 15. Ст. 2748.

<sup>226</sup> См.: *Федин И. Г.* Добросовестность как правовая категория // *Актуальные проблемы российского права.* 2018. № 4 (89). С. 25.

<sup>227</sup> См.: *Ульбашев А. Х.* Добросовестность как категория гражданского и налогового права // *Законодательство.* 2015. № 9. С. 27.

Принципы добросовестности налогоплательщика и принцип добросовестного налогового администрирования не следует смешивать. Принципы нацелены на разных субъектов налоговых правоотношений и имеют разный предмет. Принцип добросовестного налогового администрирования прошел свой путь развития.

Предпосылкой для становления принципа добросовестного налогового администрирования послужила доктрина правомерности целей налогового контроля, изложенная в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева». В Постановлении сформулирован принцип правомерности целей налогового контроля: «если, осуществляя его (т. е. налоговый контроль), налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1-3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации недопустимо»<sup>228</sup>. Превышение полномочий налоговыми органами или их должностными лицами должно влечь за собой юридическую ответственность. Принцип правомерности целей налогового контроля впоследствии неоднократно использовался Конституционным Судом РФ, в частности, в Постановлении от 17.03.2009 № 5-П, Определениях от 15.07.2008 № 736-О-О, от 08.04.2010 № 441-О-О, от 12.04.2011 № 440-О-О<sup>229</sup>. Е. Д.

---

<sup>228</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева» // СЗ РФ. 2004. № 30. Ст. 3214.

<sup>229</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм»» // СЗ РФ. 2009. № 14. Ст. 1770. Определение

Лысенко указывает на эту концепцию как на предпосылку появления принципа добросовестного налогового администрирования<sup>230</sup>. Общий смысл этой доктрины и принципа добросовестного налогового администрирования един – налоговые органы обязаны добросовестно исполнять свои обязанности, не выходить за рамки, установленные законом.

Первым актом Верховного Суда РФ, в котором был применен принцип добросовестного налогового администрирования, было Определение судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015. Суд указал: «учитывая изложенное и принимая во внимание положения пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса, устанавливающие обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, Судебная коллегия отмечает, что налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону»<sup>231</sup>.

Позиция была закреплена в Определении судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017, включенным в п. 35 Обзора

---

Конституционного Суда РФ от 15.07.2008 № 736-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Васильева Максима Игоревича на нарушение его конституционных прав положением части первой статьи 217 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2009. № 1. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально опубликовано не было. Определение Конституционного Суда РФ от 12.04.2011 № 440-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Брокерская фирма «Гарант-инвест» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 5 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2011. № 6.

<sup>230</sup> См.: Лысенко Е. Д. Принцип добросовестного налогового администрирования // Образование и право. 2020. № 7. С. 134.

<sup>231</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1625018](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1625018) (дата обращения: 05.10.2023).

судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018)<sup>232</sup>. В указанном деле в результате неправомерных действий налогового органа налогоплательщик был вынужден дважды уплатить НДС в связи с ошибочным принятием к вычету сумм «входящего» налога: и в результате подачи уточненной налоговой декларации, и по результатам выездной налоговой проверки. Суд указал на нарушение принципа добросовестного налогового администрирования: «исходя из положений п. 2 ст. 22 НК РФ, устанавливающих обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону».

В Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 по делу № А40-24375/2017 (включено в п. 34 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 25.12.2019) суд, применив принцип добросовестного налогового администрирования, установил, что налоговый орган неправомерно, на основании формального подхода, отказал налогоплательщику-организации в учете убытков прошлых лет при определении размера недоимки по налогу на прибыль<sup>233</sup>. Иными словами, налоговые органы не могут использовать свои полномочия для искажения

---

<sup>232</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1676478](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1676478) (дата обращения: 05.10.2023). Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2019. № 8.

<sup>233</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 по делу № А40-24375/2017 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://www.vsrfr.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1815578](https://www.vsrfr.ru/stor_pdf_ec.php?id=1815578) (дата обращения: 05.10.2023). Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 25.12.2019) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2020. № 6, 7.

законно установленной налоговой обязанности налогоплательщика, т. е. недобросовестно.

Доктрину воспринял и Конституционный Суд Российской Федерации: «распространение конституционного принципа добросовестности на деятельность органов публичной власти соотносится и с позицией Верховного Суда Российской Федерации, выраженной, например, применительно к налоговым отношениям. Так, обращается внимание на то, что исходя из положений п. 2 ст. 22 НК РФ, устанавливающих обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону»<sup>234</sup>.

Таким образом, содержание принципа добросовестного налогового администрирования включает в себя два элемента – две обязанности налоговых органов:

- необходимость учета законных интересов налогоплательщика (позитивное обязывание);
- необходимость воздерживаться от создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (запрет).

Принцип добросовестного налогового администрирования примечателен тем, что суды напрямую ссылаются на законные интересы налогоплательщиков.

Принцип добросовестного налогового администрирования получил развитие в судебной практике и трактуется весьма широко – в том числе, как защита от произвольного применения мер налоговой ответственности и как обязанность определения действительного размера налоговой обязанности.

---

<sup>234</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона «О почтовой связи» и пункта 2 статьи 62 Федерального закона «О связи» в связи с жалобой гражданина М.Д. Малинина» // СЗ РФ. 2023. № 2. Ст. 547.

Так, в Определении СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.05.2022 № 306-ЭС21-26423 по делу № А55-12839/2020 суд указал: «применение к обществу таких мер как начисление пени и штрафа, обусловленных ранее допущенными незаконными действиями самого налогового органа, не совместимо с принципами (требованиями) добросовестности налогового администрирования, поддержания доверия к закону и действиям государства и в связи с этим нарушает права и законные интересы общества»<sup>235</sup>.

В Определении СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 18.05.2020 № 304-ЭС20-1243 по делу № А70-829/2019 установлена связь между принципом добросовестного налогового администрирования и определением действительной налоговой обязанности («налоговой реконструкции»): «установленный ... порядок вынесения решения по результатам налоговой проверки должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков в правовом государстве, что предполагает обязанность ... налогового органа провести всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки ..., не ограничиваясь содержанием налоговой декларации, установить действительный размер налоговой обязанности»<sup>236</sup>. В Определении Верховного Суда РФ от 23.03.2022 № 306-ЭС22-1981 по делу № А49-6991/2020 судом сделаны схожие выводы: «полное исключение налоговым органом фактически понесенных затрат на приобретение сырья из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль влечет искажение реального размера налоговых обязательств налогоплательщика по указанному налогу, что противоречит принципу добросовестного налогового администрирования,

---

<sup>235</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.05.2022 № 306-ЭС21-26423 по делу № А55-12839/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>236</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 18.05.2020 № 304-ЭС20-1243 по делу № А70-829/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

а потому признали недействительным решения инспекции в указанной части»<sup>237</sup>.

Доктрина добросовестного налогового администрирования нашла свое отражение в судебной практике арбитражных судов нижестоящих инстанций. В Постановлениях Арбитражного суда Уральского, Поволжского, Волго-Вятского округов, Девятого, Одиннадцатого, Четырнадцатого, Шестнадцатого, Семнадцатого арбитражных апелляционных судов принцип использовался судами для защиты налогоплательщика-организации<sup>238</sup>. В подавляющем большинстве случаев принцип добросовестного налогового администрирования используется арбитражными судами как обязанность налоговых органов определять действительный размер налоговой обязанности налогоплательщиков. Суды общей юрисдикции также используют данный принцип, но в других направлениях<sup>239</sup>.

---

<sup>237</sup> Определение Верховного Суда РФ от 23.03.2022 № 306-ЭС22-1981 по делу № А49-6991/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>238</sup> См.: Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.01.2023 № Ф09-9596/22 по делу № А76-42968/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023). Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.01.2023 № Ф06-27948/22 по делу № А65-12429/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023). Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 08.06.2022 № Ф01-1864/22 по делу № А38-5848/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023). Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.03.2023 № 17АП-2053/23 по делу № А60-58950/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023). Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.09.2023 № 09АП-54685/23 по делу № А40-59439/2023 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023). Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.09.2023 № 11АП-12977/23 по делу № А49-10911/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023). Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2023 № 16АП-2498/22 по делу № А63-15117/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023). Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.05.2023 № 14АП-845/23 по делу № А52-485/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).

<sup>239</sup> См., например: Апелляционное определение СК по административным делам Верховного Суда Республики Башкортостан от 30.11.2022 по делу № 33а-19799/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 06.11.2023). Апелляционное определение СК по административным делам Красноярского краевого суда от 24.03.2021 по делу № 33а-1893/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 06.11.2023). Решение Емельяновского районного суда

Значение этой судебной доктрины заключается в том, что принцип добросовестного налогового администрирования балансирует с общим обвинительным уклоном налогового контроля, заложенным в нормах НК РФ. Кроме того, как мы отмечали ранее, обвинительному уклону налогового контроля способствует также фискальное понимание эффективности налогообложения.

А. А. Артюх трактует принцип добросовестного налогового администрирования как требование объективности налогового контроля. Он указывает: «осуществление государственной функции по налоговому администрированию требует от налоговых органов предельно возможной объективности ... налоговый орган не должен ставить во главу угла инициативный поиск именно благоприятных для налогоплательщика обстоятельств в ходе проверки. ... последующее игнорирование таких позитивных и значимых для итогового решения фактов, о которых инспекции достоверно известно от самого налогоплательщика, либо от третьих лиц, будет являться нарушением принципа добросовестного налогового администрирования»<sup>240</sup>. Аналогичную позицию также выразили И. В. Глазунова и К. А. Черникова: «полномочия по осуществлению налогового контроля имеют определенную цель, выступающую неявным ограничителем полномочий инспекции и устанавливающую пределы их осуществления по сравнению с буквальным содержанием текста Налогового кодекса»<sup>241</sup>.

Таким образом, цель доктрины добросовестного налогового администрирования – защита законных интересов налогоплательщика в неравных отношениях с государством. Возможность рассчитывать на

---

Красноярского края от 01.03.2023 по делу № 2а-203/2023 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).

<sup>240</sup> Артюх А. А. Добросовестное налоговое администрирование: всем и каждому? // Эл. ресурс: [https://zakon.ru/blog/2020/06/03/dobrosovestnoe\\_nalogovoe\\_administrirovanie\\_vsem\\_i\\_kazhdo\\_mu](https://zakon.ru/blog/2020/06/03/dobrosovestnoe_nalogovoe_administrirovanie_vsem_i_kazhdo_mu) (дата обращения: 02.09.2023).

<sup>241</sup> Глазунова И. В., Черникова К. И. Соотношение принципа добросовестного налогового администрирования и действительной налоговой обязанности // Вестник Омского университета. Серия «Право». 2021. Т. 18. № 3. С. 16.

добросовестное налоговое администрирование – это законный интерес налогоплательщика. Налогоплательщик может рассчитывать на объективность и полноту налогового администрирования. Принцип актуален, в первую очередь, для налогоплательщиков-организаций, так как подавляющее большинство мероприятий налогового контроля проводится именно в отношении организаций. Налоговый орган, в свою очередь, обязан в ходе налогового администрирования учитывать законные интересы налогоплательщика и проявлять объективность.

Вторым аспектом эффективного налогового администрирования является определение действительной налоговой обязанности налогоплательщика – «налоговая реконструкция».

Доктрина о необходимости определения действительной налоговой обязанности, известная также как «налоговая реконструкция», тесно связана с принципом добросовестного налогового администрирования, однако развивалась в отечественном налоговом праве особым путем.

Доктрину «налоговой реконструкции» часто выводят из принципа определения подлинного экономического содержания операции, выработанного в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Согласно п. 7 указанного Постановления «если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции»<sup>242</sup>. Постановление

---

<sup>242</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12.

Пленума ВАС РФ № 53 на долгое время вперед определило траекторию рассмотрения споров о необоснованной налоговой выгоде.

В дальнейшем доктрина «налоговой реконструкции» развивалась в значимых судебных решениях. Важным оказалось Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 (дело Завода «Камский ЖБИК»). Суд сделал вывод: «определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла»<sup>243</sup>. Обязанность «налоговой реконструкции» расходов налогоплательщика была признана в п. 8 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>244</sup>. В Определении Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О была признана обязанность «налоговой реконструкции» действительной налоговой обязанности при выявлении схемы «дробления бизнеса»: «оспариваемые законоположения не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом, поскольку сами определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика»<sup>245</sup>.

---

<sup>243</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2012. № 11.

<sup>244</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2013. № 10.

<sup>245</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2017. № 6.

Примечательно обоснование «налоговой реконструкции» в судебной практике. Принцип выведен не из конкретных норм НК РФ, а из смысла конституционных основ налогообложения и основных начал законодательства о налогах и сборах: недопустимо взыскание налога больше, чем положено по закону. Следовательно, правонарушения налогоплательщика не могут влечь за собой такие негативные последствия для нарушителя, которые не предусмотрены законом. Чтобы защитить законные интересы налогоплательщика, допустившего нарушения, налоговые органы обязаны определить действительный размер его налоговой обязанности. На практике это означает, что налоговые органы не имеют права полностью отказать в учете расходов по налогу на прибыль, а обязаны, с учетом фактических обстоятельств, рассчитать сумму налога к уплате, принимая во внимание реально понесенные расходы налогоплательщика или ранее уплаченные суммы налога. Интерес налогоплательщика защищается путем минимизации налогового бремени от чрезмерного, незаконного применения финансовых санкций. Исходя из того, что эта доктрина применяется к налогу на прибыль и НДС, определение действительной налоговой обязанности является законным интересом, актуальным в первую очередь для налогоплательщиков-организаций.

Введение в законодательство о налогах и сборах общей антиуклонительной нормы ст. 54.1 НК РФ в августе 2017 года привело к отказу налоговых органов от применения «налоговой реконструкции». Согласно Письму Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 «норма ст. 54.1 НК РФ не устанавливает различного порядка применения ее положений в отношении обязательств по конкретным налогам ... учет расходов при исчислении налога на прибыль организаций при определении обязательств налогоплательщика, чьи действия по злоупотреблению своим

правом подпадают под положения ст. 54.1 НК РФ, положениями ст. 54.1 НК РФ не предусмотрен»<sup>246</sup>.

Специфика «налоговой реконструкции» в налоговом праве России заключается в отсутствии нормативно-правовой основы для ее проведения. Порядок «налоговой реконструкции» основан на судебных доктринах и подходах, «живом налоговом праве». Это порождает большое значение усмотрения правоприменителя при «налоговой реконструкции».

Возврат к «налоговой реконструкции» был связан не с корректировкой норм НК РФ, а с изменением подходов правоприменителей. В деле «Кузбасконсервмолоко» Арбитражный суд Западно-Сибирского округа сделал вывод о том, что введение ст. 54.1 НК РФ не отменяет старые подходы к «налоговой реконструкции»<sup>247</sup>. Позицию о возвращении «налоговой реконструкции» поддержал Конституционный Суд РФ в Определении от 29.09.2020 № 2311-О. Конституционный Суд РФ подтвердил, что старые подходы судебной практики продолжают действовать даже после введения в действие ст. 54.1 НК РФ: «ст. 54.1 НК РФ не определяет по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщиков при уплате налогов и сборов, а лишь конкретизирует механизм налогового контроля таким образом, чтобы поддерживался баланс частных и публичных интересов в процессе выявления незаконного уменьшения налогоплательщиком налоговой базы, и указывает на обстоятельства и условия, которые могут быть приняты во внимание налоговым органом при квалификации действий налогоплательщика как незаконных»<sup>248</sup>. Далее «налоговую реконструкцию» в соответствии с

---

<sup>246</sup> Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 «Об исчислении налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» // «Учет. Налоги. Право: официальные документы». 2020. № 3.

<sup>247</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 № Ф04-611/20 по делу № А27-17275/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>248</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 № 2311-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Саратов-Холод Плюс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 54.1, пунктом 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую

подходом Конституционного Суда РФ стали применять арбитражные суды нижестоящих инстанций<sup>249</sup>.

Попыткой систематизировать правоприменительные подходы к «налоговой реконструкции» послужило Письмо Федеральной налоговой службы России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». В Письме впервые обоснована дифференциация подходов к налогоплательщикам, допустившим нарушения ст. 54.1 НК РФ. Форма вины в совершении налогового правонарушения и раскрытие реальных исполнителей сделки (операции) влияют на «налоговую реконструкцию» налоговой обязанности по операции: «вопрос о наличии оснований для уменьшения налоговой обязанности рассматривается с учетом формы вины, в зависимости от которой определяются предъявляемые к налогоплательщику требования о подтверждении им данных о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций»<sup>250</sup>. Однако подходы, изложенные в Письме № БВ-4-7/3060@, оказались неустойчивыми и достаточно быстро трансформировались в правоприменительной практике.

Важным прецедентом для доктрины «налоговой реконструкции» оказалось дело «Спецхимпром», рассмотренное Судебной коллегией по

---

Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://www.ksrf.ru> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>249</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.12.2022 № Ф09-8558/22 по делу № А76-8138/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.03.2022 № Ф06-14409/22 по делу № А72-446/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.07.2023 № 12АП-3919/23 по делу № А12-31425/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2021 № 09АП-17782/21 по делу № А40-122291/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.04.2021 № 11АП-3947/21 по делу № А49-4003/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.11.2023).

<sup>250</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // «Учет. Налоги. Право: Официальные документы». 2021. № 10.

экономическим спорам Верховного Суда РФ. Дело определило пределы «налоговой реконструкции» по налогу на добавленную стоимость. Ранее «налоговая реконструкция» по НДС не допускалась. Верховный Суд указал: «если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком – покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями»<sup>251</sup>. Аналогичный подход Верховный Суд РФ применил в деле № А10-133/2020: с учетом реальности поставки товара, суды и налоговый орган должны были определить действительный размер налоговой обязанности по НДС<sup>252</sup>. Позиция о применимости «налоговой реконструкции» к налоговой обязанности по НДС была подтверждена судебной практикой нижестоящих судов<sup>253</sup>.

Новая попытка систематизации подходов к «налоговой реконструкции» была предпринята ФНС России в Письме от 10.10.2022 № Б-В-4-7/13450@. Ключевые выводы ФНС России: «судебной практикой сформулирован подход, согласно которому выявление необоснованной

---

<sup>251</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>252</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323 по делу № А10-133/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>253</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 09.12.2022 № Ф06-24907/22 по делу № А72-14971/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.12.2022 № Ф09-7988/22 по делу № А50-21781/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.03.2022 № Ф06-16031/22 по делу № А72-16328/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что по сути означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом»<sup>254</sup>. При этом «налоговая реконструкция» признана обязанностью должностных лиц налоговых органов – «налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика»<sup>255</sup>.

Несмотря на несколько попыток систематизации подходов, правоприменительная практика по вопросу является противоречивой, поскольку «налоговая реконструкция» – инструмент «живого налогового права». Порядок, методика «налоговой реконструкции» зачастую вырабатываются под конкретное дело, трактовка правил определения действительной налоговой обязанности зависит от усмотрения правоприменителя. Примером может быть послужить важная неразрешенная проблема – кто несет бремя раскрытия информации для «налоговой реконструкции» и на каком этапе должно происходить раскрытие?

В 2022 году суды связывали возможность проведения «налоговой реконструкции» с разными условиями. Самый мягкий вариант: суд принял расчет действительного размера налоговой обязанности, представленный налогоплательщиком прямо в судебное заседание<sup>256</sup>. Более строгий вариант: установление по результатам налоговой проверки, в том числе, при содействии самого налогоплательщика – что означает, налоговый орган может

---

<sup>254</sup> Письмо Федеральной налоговой службы России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» // «Учет. Налоги. Право: Официальные документы». 2022. № 39.

<sup>255</sup> Там же.

<sup>256</sup> Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.08.2022 № 10АП-11253/22 по делу № А41-74500/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

самостоятельно получить документы и провести расчеты<sup>257</sup>. В других делах суды указывали, что только сам налогоплательщик обязан раскрыть реальных исполнителей по сделке и предоставить все документы, необходимые для «налоговой реконструкции»<sup>258</sup>. И, наконец, самый строгий вариант – в этих делах суды приходили к выводу о том, что налогоплательщик обязан раскрыть реальных исполнителей сделки и представить все документы исключительно на стадии налоговой проверки<sup>259</sup>.

---

<sup>257</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.10.2022 № Ф05-25544/22 по делу № А40-54198/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.09.2022 № Ф09-5426/22 по делу № А50-25918/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.09.2022 № Ф08-8604/22 по делу № А53-35971/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.08.2022 № Ф04-3344/22 по делу № А70-22712/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.05.2022 № Ф09-990/22 по делу № А76-14119/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.05.2022 № Ф05-6596/22 по делу № А41-3344/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.03.2022 № Ф07-246/22 по делу № А56-7691/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>258</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.10.2022 № Ф08-10273/22 по делу № А53-43117/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.11.2022 № 09АП-65554/22 по делу № А40-73147/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2022 № 09АП-67514/22 по делу № А40-55066/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.09.2022 № 09АП-51771/22 по делу № А40-255965/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>259</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.07.2022 № Ф05-17119/22 по делу № А40-278308/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.10.2022 № 10АП-15848/22 по делу № А41-85700/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.09.2022 № 09АП-36628/22 по делу № А40-168467/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 27.07.2022 № 10АП-11384/22 по делу № А41-68555/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

Третьим аспектом эффективного налогового администрирования является возможность налогоплательщика ожидать оценки своего поведения как правомерного со стороны налоговых органов – принцип законных ожиданий налогоплательщика. В практике также встречаются равноценные понятия «правомерные ожидания», «разумные ожидания».

Принцип законных ожиданий тесно связан с более широким принципом стабильности налоговой системы. Этот принцип был выведен в научной литературе. А. В. Брызгалин относит принцип к организационным принципам налогообложения – принцип стабильности означает, что «налоговая система должна действовать в течение ряда лет вплоть до налоговой реформы»<sup>260</sup>. Налогоплательщик заинтересован в определенности налоговых правоотношений, предсказуемости оценки налоговых последствий его операций. Эта заинтересованность может поддерживаться как постоянностью налогового законодательства, так и защитой законных ожиданий налогоплательщика. Стабильность налоговой системы может быть признана одним из проявлений эффективности налогового администрирования.

Принцип законных ожиданий носит общеправовой характер. М. А. Мещерякова определяет сущность принципа законных ожиданий: участник делового оборота имеет право ожидать определенного предсказуемого поведения от государственного органа на основе анализа предыдущих решений последнего<sup>261</sup>. М. С. Петракова характеризует доктрину законных ожиданий как возможность субъектов выбирать траекторию поведения на базисе стабильной нормы права, закрепленной в законе<sup>262</sup>. М. В. Пресняков отмечает, что «помимо «законных ожиданий», основанных на нормативных обещаниях позитивного законодательства, можно вести речь о «правомерных

---

<sup>260</sup> Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 187.

<sup>261</sup> См.: Мещерякова М. А. Принцип законных ожиданий как способ взаимодействия с непостоянным Роспатентом // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2022. № 3. С. 65.

<sup>262</sup> См.: Петракова М. С. Критерии качества законодательства об административных правонарушениях при третьей кодификации // Законодательство. 2023. № 7. С. 77.

ожиданиях» человека, которые должны поддерживаться действиями органов государственной власти, в том числе и в рамках законотворчества»<sup>263</sup>. Однако в других комментариях разницы между понятиями не проводятся, понятия «законных» и «правомерных» ожиданий считаются синонимичными.

Принцип законных ожиданий примечателен тем, что был позаимствован из судебной практики международных судов. В практике Европейского Суда по правам человека под законными ожиданиями понимают возможность частного субъекта рассчитывать на исполнение государством норм закона или устоявшейся судебной практики. Иными словами, принцип заключается в том, что органы государственной власти должны гарантировать, что установленные нормы будут соблюдаться в обозримой перспективе. В Постановлении Европейского Суда по правам человека от 13.12.2016 по делу «Белане Надь против Венгрии» [Belane Nagy v. Hungary] конкретизируются, что законное ожидание, подлежащее защите Европейской Конвенции по правам человека, должно иметь более конкретную природу, чем простая надежда, и должно быть основано на законодательной норме или правовом акте, таком как судебное решение<sup>264</sup>.

В середине 2000-х годов Конституционный Суд Российской Федерации вывел принцип законных ожиданий из принципа стабильности законодательства: «изменение законодателем ранее установленных условий должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, который предполагает сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также – в случае необходимости – предоставление гражданам

---

<sup>263</sup> Пресняков М. В. Принцип поддержания доверия к действиям государства: проблема предельных оснований и конституционные обещания // Гражданин и право. 2021. № 9. С. 13.

<sup>264</sup> Постановление Европейского Суда по правам человека от 13.12.2016. Дело «Белане Надь против Венгрии» [Belane Nagy v. Hungary] (жалоба № 53080/13) (Большая Палата Европейского Суда) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. Российское издание. № 5/2017.

возможности ... в течение некоторого переходного периода адаптироваться к вносимым изменениям. С этим связаны законные ожидания граждан, что приобретенное ими на основе действующего законодательства право будет уважаться властями и будет реализовано»<sup>265</sup>. Принцип законных ожиданий развит в других отраслях права и касается споров с органами публичной власти. В их числе – споры о государственной регистрации права собственности на нежилые помещения<sup>266</sup>, об оспаривании регистрации интеллектуальных прав Роспатентом<sup>267</sup>, о правовом положении осужденных<sup>268</sup>.

В налоговом праве принцип законных ожиданий был признан и применен относительно недавно, в 2018 году. Первое судебное решение по доктрине законных ожиданий в налоговых правоотношениях – Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128 по делу № А12-36108/2017. В указанном деле налогоплательщик-индивидуальный предприниматель полагал, что доход в виде арендной платы не связан с ведением предпринимательской деятельности, в связи с чем при оказании услуг по аренде не исчислял и не уплачивал НДС. Налоговый орган доначислил НДС «сверх арендной платы» по ставке 18 %, т. е. налогоплательщик понес дополнительные имущественные потери. Однако Верховный Суд РФ сделал вывод, что подобный подход

---

<sup>265</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 29.01.2004 № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 30 Федерального закона «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» в связи с запросами групп депутатов Государственной Думы, а также Государственного Собрания (Ил Тумэн) Республики Саха (Якутия), Думы Чукотского автономного округа и жалобами ряда граждан» // СЗ РФ. 2004. № 6. Ст. 450.

<sup>266</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 01.02.2022 № 309-ЭС21-17228 по делу № А07-17549/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>267</sup> Решение Суда по интеллектуальным правам от 24.03.2020 по делу № СИП-645/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).  
Решение Суда по интеллектуальным правам от 12.08.2020 по делу № СИП-300/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>268</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 16.12.2021 № 53-П «По делу о проверке конституционности статей 416 и 417 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Ф. Б. Исхакова» // СЗ РФ. 2021. № 52 (ч. II). Ст. 9315.

является несправедливым по отношению к предпринимателю, который не уклонялся от регистрации своего статуса в качестве предпринимателя, а испытывал заблуждение относительно правовых последствий собственных операций. Суд использовал принцип «законных ожиданий» и призвал применить к операции налогоплательщика расчетную ставку 18/118: «следовательно, вменение арендодателю статуса предпринимателя по результатам налоговой проверки не должно влечь нарушение разумных ожиданий налогоплательщика относительно налоговых последствий совершенных им сделок и приводить к исчислению НДС в повышенном размере, который невозможно предъявить к оплате арендатору»<sup>269</sup>. В дальнейшем доктрину применили для защиты законных интересов налогоплательщиков-организаций.

В сравнении с принципами добросовестного налогового администрирования и «налоговой реконструкции» принцип законных ожиданий не получил значительного распространения. Тем не менее, этот принцип – важная и эффективная форма защиты законных интересов налогоплательщика-организации.

В Определении СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 сделан вывод о том, что письменные позиции (письма, разъяснения) ФНС России способны «сформировать у налогоплательщиков соответствующие законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного (не требующего самостоятельного исправления), неизменности своего статуса как лица, исполнившего налоговую обязанность правильно и полно»<sup>270</sup>. В Определении Верховного Суда РФ от 22.04.2021 № 305-ЭС21-4040 по делу № А40-207025/2019 суды, применив принцип законных

---

<sup>269</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128 по делу № А12-36108/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1721216](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1721216) (дата обращения: 07.11.2023).

<sup>270</sup> Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

ожиданий, признали незаконным доначисления пени и штрафов. При том, что суды согласились с выводом налогового органа об отсутствии оснований для применения льготы по налогу на имущество, доказательством отсутствия вины налогоплательщика послужило то, что в отношении других налоговых периодов вышестоящий налоговый орган признал право на льготу по налогу. Как указывал Верховный Суд РФ, «действия вышестоящего налогового органа способны сформировать у налогоплательщика соответствующие законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного (не требующего самостоятельного исправления)»<sup>271</sup>. Принцип законных ожиданий налогоплательщика в дальнейшем развивался в судебной практике нижестоящих судов<sup>272</sup>. Существует и практика, в которой суды признавали отсутствие законного ожидания, о котором заявлял налогоплательщик<sup>273</sup>.

---

<sup>271</sup> Определение Верховного Суда РФ от 22.04.2021 № 305-ЭС21-4040 по делу № А40-207025/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Письмо Федеральной налоговой службы России от 27.01.2020 № СА-4-7/1129@ «О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2019 г. по вопросам налогообложения» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://garant.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>272</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.09.2023 № Ф05-22521/23 по делу № А40-245189/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.05.2023 № Ф05-10417/23 по делу № А41-41601/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12.10.2022 № Ф04-5588/21 по делу № А27-12092/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.07.2020 № Ф06-62894/20 по делу № А12-17267/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023). Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.02.2022 № 09АП-76724/21 по делу № А40-102666/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).

<sup>273</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.02.2023 № Ф05-35937/22 по делу № А40-56837/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.06.2023 № 17АП-4305/23 по делу № А60-69635/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.10.2021 № 19АП-3883/21 по делу № А35-3877/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2021 № 08АП-3185/21 по делу

Почему эффективность налогового администрирования и три ее неразрывных элемента – добросовестное налоговое администрирование, возможность рассчитывать на определение действительного размера налоговой обязанности и на защиту законных ожиданий – это законные интересы налогоплательщика-организации?

Во-первых, для них свойственен ненормативный характер. Ни один из указанных принципов не нашел отражения в законодательстве о налогах и сборах. Не отражено в законодательстве и требование к налоговым органам осуществлять налоговое администрирование эффективно. Более того, как мы отмечали ранее, во многих случаях, трактовка этих принципов в судебной практике противоречит норме законодательства – так, ст. 54.1 НК РФ не создает предпосылок для определения действительного размера налоговой обязанности, однако суды вменяют «налоговую реконструкцию» в обязанности налогового органа. Процессуальные нормы НК РФ имеют обвинительный уклон и не создают условий для объективного и справедливого вынесения решения по результатам мероприятий налогового контроля – но суды требуют осуществлять налоговое администрирование добросовестно. В § 2.1 настоящего исследования делается вывод о строго ненормативном характере законных интересов налогоплательщика как об их существенном признаке, отличающем их от субъективных прав. Это умозаключение справедливо также и для эффективного налогового администрирования и его проявлений.

Во-вторых, меньшая степень гарантированности по сравнению с субъективными правами налогоплательщика. Ранее мы отмечали, что все упомянутые выше доктрины имеют высокую степень усмотрения правоприменителя при применении. Как мы убедились на примерах из практики, решения, связанные с применением указанных доктрин, не

---

№ А70-16356/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2020 № 09АП-69541/20 по делу № А40-102184/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).

унифицированы. Можно провести аналогию: налогоплательщик и государство «торгуются», обсуждают взаимные уступки в каждом конкретном деле. Таким образом, законные интересы по эффективному налоговому администрированию являются менее гарантированными, чем субъективные права налогоплательщика, в большей степени опирающимися на усмотрение правоприменителя. Однако будет справедливым отметить, что меньшая степень гарантированности обусловлена тем, что правила применения этих судебных доктрин трудно зафиксировать в законе по причине сложности, неоднозначности соответствующих налоговых правоотношений, любая нормативная объективация будет неполной, неточной, ограничит возможности защиты законных интересов налогоплательщика.

В-третьих, основным способом защиты законного интереса по эффективному налоговому администрированию остается судебная защита. Как отмечалось в § 2.1 настоящего исследования, границы законных интересов налогоплательщика в современном налоговом праве определяет судебная практика, «живое налоговое право». Важная тенденция в раскрытых выше судебных доктринах – учет законных интересов налогоплательщика суды все чаще называют «обязанностями» налоговых органов. Суды вменяют в обязанности налоговых органов добросовестное налоговое администрирование, проведение «налоговой реконструкции» и учет законных ожиданий. Можно считать, что обязанности, выработанные судебной практикой, считаются обязанностями того же порядка, что и обязанности, отраженные в ст. 32 НК РФ. Однако эти обязанности налоговых органов не объективируются в законодательстве и также остаются элементом «живого налогового права». Обязательность их реализации зависит от воли правоприменителя.

В-четвертых, эти законные интересы имеют потенциал для трансформации в субъективные права налогоплательщика. Интересы, как отмечалось в § 1.3 настоящего исследования, являются предпосылками возникновения прав. Законные интересы представляют собой те потребности

налогоплательщика, которые еще не были признаны государством в форме субъективного права. Не исключено, что право налогоплательщика на эффективное (добросовестное) налоговое администрирование в будущем будет зафиксировано в нормах НК РФ либо будет носить характер нормы-принципа НК РФ.

**Таким образом,** были исследованы законные интересы налогоплательщика-организации в сфере эффективного налогового администрирования.

Для целей настоящей работы налоговое администрирование понимается 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. Рассмотрена разница в экономическом и юридическом понимании эффективности налогового администрирования. Выявлено, что экономическая эффективность налогового администрирования (т. е. собираемость налогов) приводит к обвинительному уклону налогового контроля и к нарушению законных интересов налогоплательщиков. Предложено авторское понимание эффективности налогового администрирования – это надлежащая организация и осуществление налогового администрирования государством в лице налоговых органов, учет законных интересов налогоплательщика в ходе осуществления налогового администрирования. Эффективное налоговое администрирование представляет собой законный интерес налогоплательщика. В то же время эффективность налогового администрирования выгодна и для государства как средство развития налоговых правоотношений. 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 гарантируется принципом (доктриной), выработанным судебной практикой судов Российской Федерации. Добросовестное налоговое администрирование означает для налоговых органов необходимость учета законных интересов налогоплательщика и необходимость воздерживаться от создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону. Доктрина добросовестного налогового администрирования нацелена на защиту законных интересов налогоплательщика в неравных отношениях с государством, представляет собой требование объективности и полноты налогового администрирования в условиях обвинительного уклона налогового администрирования. Определение действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика («налоговая реконструкция») означает недопустимость возложения на налогоплательщика-правонарушителя дополнительных обременений, не предусмотренных налоговым законом. Налоговые органы обязаны определить действительный размер налоговой обязанности и рассчитать сумму налога к уплате, принимая во внимание реально понесенные расходы налогоплательщика или ранее уплаченные суммы налога. Интерес налогоплательщика защищается путем минимизации налогового бремени от избыточного применения финансовых санкций. Законные ожидания налогоплательщика – это возможность рассчитывать на стабильность практики правоприменения в налоговой сфере, опираться на оценку собственного поведения как правомерного на основе норм НК РФ и разъяснений государственных органов. Гарантия законных ожиданий налогоплательщика – аннулирование судами назначенных штрафов и пени. 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.

Законные интересы налогоплательщика-организации в сфере эффективного налогового администрирования, исходя из вышеизложенного, 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, возможности рассчитывать на стабильность практики правоприменения в налоговой сфере (учете законных ожиданий налогоплательщика). 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.

### **§ 2.3. Правомерная налоговая минимизация как разновидность законных интересов налогоплательщика-организации**

Понятие налоговой минимизации и ее содержание являются дискуссионными. Выбор терминов, характеризующих правомерные и неправомерные методы налоговой минимизации, остается достаточно произвольным.

Разделение законной и незаконной налоговой минимизации пришло в российскую науку из зарубежных источников. В зарубежной литературе разделяются понятия «tax avoidance» – законная налоговая минимизация и «tax evasion» – незаконная, уголовно и административно наказуемая налоговая минимизация. Это фундаментальное разграничение двух форм налоговой минимизации – путем правомерных и неправомерных методов – прослеживается во всех отечественных научных исследованиях по тематике. Тем не менее, выбор конкретных терминов для описания этих форм налоговой минимизации остается разнообразным.

Ю. А. Крохина использует понятие «налоговая минимизация» как обобщающий термин для любых методов сокращения налоговой обязанности: как законных, так и незаконных. Налоговая оптимизация – более узкое понятие, означающее налоговую минимизацию путем злоупотребления правом<sup>274</sup>. И. В. Александров также употреблял термин «налоговая минимизация» как обобщающее для законных и незаконных методов сокращения налоговой обязанности<sup>275</sup>. Д. А. Курочкин использует понятие «минимизация» для описания сущности сокращения налогоплательщиком налоговой обязанности<sup>276</sup>. И. Н. Соловьев указывает на существование «законных способов налоговой минимизации»<sup>277</sup>. С. А. Аракелов пишет о схемах «агрессивной налоговой минимизации»<sup>278</sup>. С. Л. Будылин использует термин «налоговая минимизация» как обобщающий для всех правомерных, неправомерных и недобросовестных действий налогоплательщика по уменьшению налоговой обязанности<sup>279</sup>.

С другой стороны, множество авторов используют понятие «налоговая оптимизация» как общее для законных и незаконных средств снижения налогового бремени, синонимично общему пониманию «налоговой минимизации». Е. В. Шестакова выбрала понятие «налоговая оптимизация» как обобщающее, разделяет «налоговую оптимизацию» на легальную и

---

<sup>274</sup> См.: Актуальные проблемы финансового права (учебник) / под ред. А. Д. Селюкова, И. А. Цинделиани. М., 2022. С. 235.

<sup>275</sup> См.: Александров И. В. Налоговые преступления: расследования. М., 2017. С. 77-80.

<sup>276</sup> См.: Курочкин Д. А. Общие правила о запрете обхода налогового закона (General Anti-Avoidance Rules) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое исследование (монография). М., 2023. С. 31.

<sup>277</sup> Соловьев И. Н., Моисеенко М. А., Поветкина Н. А., Ильин А. Ю., Мироненко Т. В., Атаев Д. А. Выявление налоговых преступлений: комплексное исследование. М., 2017. [Эл. издание].

<sup>278</sup> Аракелов С. А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. С. 110.

<sup>279</sup> См.: Будылин С. Л. Мы будем жить теперь по-новому. Законодательство о КИК, международный обмен информацией и международное налоговое планирование // Закон. 2015. № 2. С. 51.

незаконную<sup>280</sup>. Аналогичной позиции придерживается Р. Д. Кныш<sup>281</sup>. Э. Э. Юхневич, в свою очередь, понимает налоговую оптимизацию как строго законные действия налогоплательщика – это «различные целенаправленные действия налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством (легитимные, правомерные действия), которые способствуют снижению налогового бремени (уменьшению или устранению налоговых обязательств)»<sup>282</sup>. Р. Н. Шишкин также понимает налоговую оптимизацию как средства минимизации налоговой нагрузки в рамках закона<sup>283</sup>. С. А. Кравченко называет налоговой оптимизацией законные способы уменьшения налогового бремени, а налоговой минимизацией – неправомерные способы ухода от исполнения налоговой обязанности<sup>284</sup>.

Является употребимым и понятие «налоговое планирование». Так, в Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций деятельность по предоставлению консультаций в отношении наиболее эффективного применения налоговых требований названа «налоговым планированием»<sup>285</sup>. С. В. Жестков использует понятие «налоговое планирование» для описания допустимых законом средств, приемов и способов уменьшения налоговой обязанности<sup>286</sup>. Т. В. Кашанина также делает «налоговое планирование» обобщающим понятием: это «такое формирование хозяйственной

---

<sup>280</sup> См.: *Шесткова Е. В.* Частноправовые сделки компаний малого и среднего бизнеса, по поводу которых возможно повышенное внимание обслуживающего банка, Росфинмониторинга, ФНС. М., 2018. [Эл. издание].

<sup>281</sup> См.: *Кныш Р. Д.* Перспективы развития законодательства по проведению контроля в отношении «незаконной налоговой оптимизации» // *Финансовое право*. 2018. № 11. С. 33-34.

<sup>282</sup> 101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование / под ред. *Н. А. Соловьевой*. М., 2015. [Эл. издание].

<sup>283</sup> См.: *Шишкин Р. Н.* Налоговая выгода при дроблении бизнеса: методика проведения налогового контроля, судебная практика, правовые рекомендации для налогоплательщиков // Библиотечка «Российской газеты». 2021. № 4. С. 25.

<sup>284</sup> См.: *Кравченко С. А.* Дробление бизнеса: обоснованно или нет? // *Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2014. № 11. С. 46-54.

<sup>285</sup> См.: Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности 19.12.2019, протокол № 51) // Официально опубликованы на сайте Министерства финансов РФ (<http://www.minfin.ru>), 09.01.2020.

<sup>286</sup> См.: *Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева*. М., 2017. С. 743.

деятельности, бухгалтерского учета и финансовых результатов, которое при прочих равных показателях ведет к наименьшим размерам выплат налогов и других аналогичных платежей»<sup>287</sup>.

Для описания недобросовестного поведения налогоплательщика изредка используется термин «налоговый оппортунизм». Е. С. Федяй характеризует его так: «движущими силами в поведении налогоплательщика являются его личные интересы и эгоизм»<sup>288</sup>. Ю. В. Слепнева пишет: «под налоговым оппортунизмом принято понимать поведение, направленное на достижение собственных интересов путем уклонения, избежания и ухода от налогообложения»<sup>289</sup>. В. А. Исаков рассматривает оппортунизм участников налоговых правоотношений, системные проблемы, порождающие оппортунизм и механизмы его ограничения<sup>290</sup>. Однако этот термин характерен для экономических исследований налогообложения и не используется правоведами. Вместе с тем это понятие могло бы объяснить мотивы поведения налогоплательщика в налоговых правоотношениях и войти в терминологию налоговых юристов.

На представленных примерах мы убедились в отсутствии общепринятой терминологии для описания законных и незаконных методов уменьшения налоговой обязанности. На проблему синонимичности понятий и сложности их разграничения указывает Э. Э. Юхневич: «понятия «налоговая оптимизация», «оптимизация налогообложения» и «налоговая минимизация (минимизация налогообложения)» используются как синонимичные в большинстве случаев, понятия «налоговая оптимизация» и «налоговое

---

<sup>287</sup> *Кашанина Т. В.* Корпоративное (внутрифирменное) право. Эл. издание, 2013.

<sup>288</sup> *Федяй Е. С., Павлова П. В.* Оппортунистическое поведение налогоплательщиков // Вопросы науки и образования. 2018. № 2(14). С. 35.

<sup>289</sup> *Слепнева Ю. В.* Налоговый оппортунизм и особенности его проявления в сфере малого бизнеса // Социально-экономическое развитие России и Монголии: проблемы и перспективы: Материалы V Международной научно-практической конференции. Улан-Удэ, 2017. С. 217.

<sup>290</sup> См.: *Исаков В. А.* Оппортунистическое поведение и механизмы его ограничения (на примере транзакции налогообложения). Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. СПб., 2008. С. 12-20.

планирование» нередко и обоснованно разграничиваются»<sup>291</sup>. В связи с этим представляется важным ввести единую терминологию, по меньшей мере, в рамках настоящего исследования.

Понятие «налоговая оптимизация» имеет скорее негативную окраску. Это подтверждается письмами и практикой органов государственной власти, в которых «налоговая оптимизация» часто приравнивается к получению необоснованной налоговой выгоды<sup>292</sup>. В связи с этим, в настоящем исследовании будет использоваться более нейтральное понятие «налоговая минимизация».

Для целей настоящего исследования термин «налоговая минимизация» будет применяться как общее понятие для любого сокращения налоговой обязанности налогоплательщиком. Для обозначения форм налоговой минимизации, во избежание неточного выбора и смешения терминов, будут употребляться понятия «правомерная (законная) налоговая минимизация» и «неправомерная (незаконная) налоговая минимизация».

В основе всех концепций налоговой минимизации лежит представление о существовании ее правомерных и неправомерных форм. Все исследователи соглашаются, что допустимы определенные формы налоговой минимизации, не нарушающие букву и дух закона и не приводящие к непредвиденным потерям государственного бюджета. Налогоплательщик уплачивает налоги в размере не большем, чем положено по закону, а выпадающие расходы бюджетной системы заранее учитываются при планировании как «налоговые расходы».

---

<sup>291</sup> 101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование / под ред. *Н. А. Соловьевой*. М., 2015. [Эл. издание].

<sup>292</sup> См., например: Письмо Федеральной налоговой службы от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ «Об обзоре судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» // *Нормативные акты для бухгалтера*. 2017. № 19.

Первоисточником такого подхода можно назвать дело *IRC v Duke of Westminster*, рассмотренное Палатой лордов Великобритании в 1936 г.: любое лицо «вправе организовать свои дела таким образом, чтобы налоги, взимаемые в соответствии с законодательством, оказались бы меньше, чем они были бы в обычном случае»<sup>293</sup>. Налогоплательщик, в соответствии с этим подходом, может использовать любые допустимые законом средства, чтобы не переплачивать налоги. Такие действия налогоплательщика не могут признаваться неправомерными и влечь за собой юридическую ответственность.

В дальнейшем подходы к налоговой минимизации были дополнены делом *Ramsey v. IRC* (1982 г.), рассмотренным Палатой лордов Великобритании, в котором была признана важность оценки не просто формального соответствия сделок налогоплательщика закону, а наличия в сделках деловой цели (*business purpose*)<sup>294</sup>. Под деловой целью понимается наличие иной основной цели совершения налогоплательщиком операции, кроме как уменьшение налоговой обязанности. Иначе – совершил ли бы налогоплательщик сделку в отсутствие налоговых преимуществ.

Проблема разграничения правомерной и неправомерной налоговой минимизации является, без преувеличения, центральной в налоговом процессе. Законодатель внедряет общие и специальные антиуклонительные нормы, содержащие абстрактные правила оценки действий налогоплательщика. В России с 2017 г. действует общая антиуклонительная норма ст. 54.1 НК РФ. Кроме того, Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 также считают прототипом общей антиуклонительной нормы. К специальным антиуклонительным нормам относят требование о наличии у лица фактического права на доход (п. 2-3 ст. 7 НК РФ), правила налогообложения контролирующих лиц контролируемых

---

<sup>293</sup> Цит. по: *Соколова С. Г.* Обход налога // Законодательство. 2019. № 4. С. 24.

<sup>294</sup> См.: *Попкова Ж. Г.* Налоговая выгода как институт налогового права: монография (под ред. *Д. В. Тютина*). М., 2020. С. 82.

иностранных компаний (гл. 3.4 НК РФ), нормы о сделках между взаимозависимыми лицами (ст. 105.3 НК РФ), правила о контролируемой задолженности (ст. 269 НК РФ). Однако перечисленные нормы достаточно абстрактны для применения в конкретных обстоятельствах. В связи с разнообразием схем неправомерной налоговой минимизации разграничение правомерных и неправомерных действий налогоплательщика также опирается на судебные доктрины, «живое налоговое право». Например, следует выделить доктрину «дробления бизнеса»: при том, что налогоплательщик использует правомерные средства разделения бизнеса для получения налоговых льгот, установленных законом, судебная практика может трактовать соответствующие действия как злоупотреблением правом. Согласно законопроекту № 639663-8 предлагается ввести законодательное определение «дробления бизнеса» – «разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами (организациями, индивидуальными предпринимателями), в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами, направленное исключительно или преимущественно на занижение сумм налогов путем применения специальных налоговых режимов»<sup>295</sup>. Однако следует обратить внимание, что это определение вводится для целей амнистии налогоплательщиков при добровольном отказе от дробления бизнеса, при этом прямой запрет на «дробление бизнеса», а также существенные признаки этой схемы неправомерной налоговой минимизации по-прежнему не закрепляются в законе.

Граница между правомерной и неправомерной налоговой минимизацией, в связи с этим, остается достаточно размытой. Судья К. В. Арановский в Особом мнении к Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440-О раскрыл острую проблему –

---

<sup>295</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).

налогоплательщики, которые не нарушили норму законодательства, привлекаются к юридической ответственности, а их налоговые обязанности корректируются. Как указывает К. В. Арановский, налогоплательщику вменили «дробление бизнеса», ссылаясь на «формальное соблюдение» действующего законодательства участниками схемы, при том, что «закон не запрещает и не предусматривает за него ответственность»<sup>296</sup>. К. В. Арановский обращает внимание на то, что «формальность» действий и «формальное соблюдение действующего законодательства» – не основание правоограничений, но, напротив, существенный признак законного поведения<sup>297</sup>.

Правомерная налоговая минимизация представляет собой дозволение со стороны государства.

Основополагающее дело в вопросе правомерной налоговой минимизации – Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П. Конституционный Суд РФ сделал вывод: «недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа»<sup>298</sup>. Этим актом Конституционного Суда РФ в практику введен общедозволительный характер законной налоговой минимизации: государство, по общему правилу,

---

<sup>296</sup> См.: Особое мнение судьи Арановского К. В. к Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2017. № 6.

<sup>297</sup> Там же.

<sup>298</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

дозволяет использование правомерных средств для минимизации налогообложения. Исключения из общедозволительного режима правомерной минимизации устанавливаются законом и практикой. Примечательно, что позиция Конституционного Суда РФ не устарела и до сих пор применяется судами в пользу налогоплательщиков<sup>299</sup>. А. Н. Ткач указывает, что Конституционный Суд РФ этим Постановлением подтвердил приоритет интересов налогоплательщиков над уголовно-правовыми интересами государства<sup>300</sup>.

Дозволительный характер законной налоговой минимизации подтверждает концепция налоговой выгоды. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 вводит понятие налоговой выгоды. Под налоговой выгодой понимается в широком смысле любое уменьшение налоговой обязанности налогоплательщика, в том числе, уменьшение налоговой базы, получение вычета, льготы, пониженная налоговая ставка, возврат, зачет, возмещение налога. П. 1 Постановления устанавливается презумпция обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды (презумпция добросовестности налогоплательщика): «предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны»<sup>301</sup>. Бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика

---

<sup>299</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.04.2019 № Ф09-1144/19 по делу № А34-9659/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 23.10.2023). Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.12.2014 № Ф06-17180/13 по делу № А12-1309/2014 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 23.10.2023). Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2023 № 17АП-8288/23 по делу № А50-18677/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 23.10.2023).

<sup>300</sup> См.: Ткач А. Н. Комментарий к постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 27.05.2003 № 9-П // Право и экономика. 2003. № 8. С. 77.

<sup>301</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12.

возлагается на налоговый орган<sup>302</sup>. Следовательно, государство, по общему правилу, позволяет налогоплательщику использовать любые законные способы получения налоговой выгоды. Результатом налоговой минимизации является налоговая выгода, полученная налогоплательщиком. Эта выгода в результате оценки со стороны государства может быть признана как обоснованной, так и необоснованной.

Возможность получения налоговой выгоды в результате правомерной налоговой минимизации подтверждается действием принципа диспозитивности в налоговых правоотношениях. Согласно Постановлению Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «налоговое законодательство не исключает действия в налоговых правоотношениях принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики, применения налоговых льгот или отказа от них, которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями»<sup>303</sup>. Аналогичная позиция использовалась Конституционным Судом РФ в Определениях от 04.07.2017 № 1440-О, от 27.02.2020 № 488-О<sup>304</sup>, вошла в

---

<sup>302</sup> См. также: Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru> (дата обращения: 24.10.2023).

<sup>303</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб»» // СЗ РФ. 2014. № 24. Ст. 3143.

<sup>304</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2017. № 6. Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2020 № 488-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пяташова Михаила Егоровича на нарушение его конституционных прав статьями 78, 119, 122 и пунктом 19 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://www.ksrf.ru> (дата обращения: 17.10.2023).

практику нижестоящих арбитражных судов<sup>305</sup>. Выбор модели поведения в налоговых правоотношениях допускается налогоплательщику, но лишь в той степени, в какой меры налогоплательщика по налоговой минимизации не затрагивают интересы государства.

Еще одной судебной доктриной, подкрепляющей общедозволительный режим законной налоговой минимизации, служит принцип недопустимости взыскания налога в большем размере, чем положено по закону<sup>306</sup>. Налогоплательщику, таким образом, дозволено минимизировать налогообложение, но только в пределах законно установленных правил определения налоговой базы и налога к уплате. С другой стороны, сам налогоплательщик защищен от произвольного увеличения налогового бремени со стороны государства.

Правовую природу отдельных элементов правомерной налоговой минимизации также можно охарактеризовать как дозволение. Так, применение налоговых льгот является дозволением со стороны государства. Льготирование, с точки зрения общей теории права, считается проявлением диспозитивного метода правового регулирования<sup>307</sup>. Диспозитивный характер налоговых льгот подчеркивается в п. 2 ст. 56 НК РФ: налогоплательщик вправе

---

<sup>305</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 20.10.2023 № Ф09-6418/23 по делу № А60-49219/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.12.2020 № Ф04-5424/20 по делу № А03-4236/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.04.2022 № 11АП-3214/22 по делу № А72-12915/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).

<sup>306</sup> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона «О почтовой связи» и пункта 2 статьи 62 Федерального закона «О связи» в связи с жалобой гражданина М.Д. Малинина» // СЗ РФ. 2023. № 2. Ст. 547. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1625018](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1625018) (дата обращения: 05.10.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1676478](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1676478) (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>307</sup> См.: Проблемы теории государства и права / под ред. Сырых В. М. М., 2008. С. 197.

по своей воле отказаться от использования льготы или приостановить ее использование. Использование специальных налоговых режимов также допускается государством. Налогоплательщику предоставлен выбор, применять или не применять их, например, согласно абз. 2 п. 1 ст. 346.11 НК РФ переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями, а также индивидуальными предпринимателями добровольно. Дозволение характеризует также выбор налогоплательщиком-организацией учетной политики для целей применения налога на прибыль: линейный или нелинейный метод начисления амортизации согласно п. 1 ст. 259 НК РФ, кассовый метод или метод начисления в соответствии с п. 1 ст. 273 НК РФ. Получение статуса резидента особой экономической зоны или территории опережающего развития также осуществляется по выбору налогоплательщика-организации<sup>308</sup>.

В большинстве случаев, суды признают использование предоставленных государством льготных налоговых режимов правомерной целью налоговой минимизации. Так, Пятнадцатый арбитражный апелляционный суд признал законным и экономически обоснованным перенос деятельности организации в Приморский край для применения налоговых преференций режимов территории опережающего развития и особой экономической зоны в качестве деловой цели<sup>309</sup>. Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд посчитал правомерным создание дочерних обществ, применяющих специальные налоговые режимы, на территории одного

---

<sup>308</sup> Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3127. Федеральный закон от 29.12.2014 № 473-ФЗ «О территориях опережающего развития в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 1 (ч. I). Ст. 26.

<sup>309</sup> Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.11.2018 № 15АП-13678/18 по делу № А53-33449/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.10.2023).

субъекта Российской Федерации<sup>310</sup>. Эти выводы судов согласуются с общедозволительным характером правомерной налоговой минимизации.

В то же время налоговые органы и суды будут в соответствии с антиуклонительными нормами оценивать реальность деятельности организаций, созданных для применения льгот. Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 № 169-О и от 04.11.2004 № 324-О допускают ограничения возможности налогоплательщика минимизировать налоги: «оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок на предмет их действительности. Заключенные сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком»<sup>311</sup>. Этот принцип подтверждается на практике. Например, в аналогичной ситуации с применением налоговых преференций особых экономических зон суд вынес противоположное решение: создание компаний, не осуществлявших реальную хозяйственную деятельность, на территории особой экономической зоны в Калининградской области, признано налоговым правонарушением в Постановлении Арбитражного суда Московского округа

---

<sup>310</sup> Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.04.2021 № 11АП-3947/21 по делу № А49-4003/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.10.2023).

<sup>311</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2004. № 6. Определение Конституционного Суда РФ от 04.11.2004 № 324-О «По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2004. № 6. Цит. по: Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 03.10.2023 № Ф03-4091/23 по делу № А51-8715/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 23.10.2023).

от 07.04.2021 № Ф05-5266/21 по делу № А40-34769/2020<sup>312</sup>. В делах, касающихся «дробления бизнеса», ключевым критерием оценки правомерности получения налоговой выгоды является самостоятельное осуществление финансово-хозяйственной деятельности участниками группы<sup>313</sup>.

Следовательно, само по себе использование предоставленных государством налоговых преференций признается правомерным, допускается государством. Использование налогоплательщиком подлога (фактическое отсутствие хозяйственной деятельности организации, имитация хозяйственной деятельности нескольких организаций одним лицом, фиктивный документооборот) признается злоупотреблением правом и не допускается.

Таким образом, законная налоговая минимизация неразрывно связана с дозволением, дозволение представляет собой сущность законной налоговой минимизации. Как было установлено нами ранее, содержание законных интересов заключается в дозволении. Дозволение в налоговом праве, публичной отрасли права, допустимо в той степени, в которой оно не противоречит установленным законом обязанностям налогоплательщика и способствует достижению баланса интересов публичной и частной стороны. Как следует из вывода в § 2.1, сфера «дозволенности» частного субъекта в налоговых правоотношениях – это область существования законных интересов налогоплательщика.

---

<sup>312</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.04.2021 № Ф05-5266/21 по делу № А40-34769/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.10.2023).

<sup>313</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.06.2023 № Ф04-2371/23 по делу № А03-5539/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.12.2022 № Ф07-17810/22 по делу № А13-10366/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023). Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15.08.2022 № Ф02-3699/22 по делу № А33-32879/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).

Следовательно, возможность минимизировать уплачиваемые налоги – это законный интерес налогоплательщика-организации. Можно сформулировать, что у налогоплательщика есть законный интерес на использование налоговых преференций, предоставленных государством, для цели правомерной минимизации налоговой обязанности – т. е. уплаты налогов в размере, не превышающем законный.

В чем же заключается содержание и характеристики этого законного интереса налогоплательщика-организации?

Цель существования коммерческой организации – систематическое получение прибыли (п. 1 ст. 50 ГК РФ). Все элементы правового статуса коммерческой организации предопределены этой целью. Коммерческая организация создает и преумножает свое имущество, отличное от имущества его учредителей. Согласно п. 2 ст. 24 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» некоммерческие организации вправе осуществлять предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность, соответствующую уставным целям организации<sup>314</sup>. Предпринимательская деятельность осуществляется и некоммерческими организациями тоже. Нормы НК РФ о налогообложении распространяются в равной степени на коммерческие и некоммерческие организации. Поэтому вывод о происхождении интересов организации в настоящем исследовании касается налогоплательщиков-организаций в целом. Первый интерес организации – защитить свое имущество, материальное выражение своей прибыли, от государства. Вторым интересом налогоплательщика-организации, проистекающий из первого – не платить больше налогов, чем положено по закону, следовательно, не допускать избыточных потерь имущества.

Как мы отмечали ранее, ключевая особенность правового регулирования налоговых правоотношений – противоречие между императивной налоговой обязанностью и интересами налогоплательщика.

---

<sup>314</sup> Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» // СЗ РФ. 1996. № 3. Ст. 145.

Поведение налогоплательщика, направленное на сокращение налоговой обязанности, может быть охарактеризовано термином «налоговый оппортунизм». Это понятие, на наш взгляд, отечественная юридическая наука необоснованно обходит вниманием. Налоговый оппортунизм нацелен на реализацию интереса налогоплательщика на защиту своего имущества от государства. Налоговый оппортунизм может приводить как к правомерным, так и к неправомерным действиям налогоплательщика. Налоговый оппортунизм, таким образом, является «движущей силой», мотивом налоговой минимизации<sup>315</sup>. Для того, чтобы эффективно администрировать налоговые платежи (не лишиться источников налоговых поступлений и достичь социальных эффектов налогообложения), государство вынуждено идти на компромисс с налогоплательщиком – в результате, его интересы получают правовую защиту, т. е. становятся законными интересами.

Однако не каждый интерес является законным. Налоговый оппортунизм может влечь за собой поведение, которое наказывается государством. Задача государства – очертить границы для налогового оппортунизма, ограничить его правомерными средствами, не затрагивающими государственные фискальные интересы, направить потенциально девиантное поведение налогоплательщика в нужное русло. Согласно § 1.3 настоящего исследования, законными могут считаться только те интересы, которые, во-первых, признаны государством и соответствуют его правовым ценностям, во-вторых, обладают надлежащим правовым механизмом защиты.

На основании изложенного выше мы полагаем, что интерес налогоплательщика-организации на минимизацию налогообложения признается государством, если:

---

<sup>315</sup> См. подробнее: *Тиханычев А. П.* Налоговый оппортунизм и концепция законных интересов налогоплательщика: соотношение категорий и проблемы правоприменения // *Финансовое право.* 2024. № 3. С. 33-36.

- для минимизации организация использует средства, дозволенные законом;

- выбор этих средств минимизации также дозволен законом в силу принципа диспозитивности;

- налогоплательщик действует добросовестно и не допускает злоупотребления правом (хозяйственная деятельность действительно осуществляется организацией, сделки фактически исполняются);

- налогоплательщик своими действиями не причиняет вред бюджету.

Доказательством признания государством интереса на законную минимизацию налоговой обязанности служит дозволительный режим правомерной налоговой минимизации, примеры которого мы приводили выше. Это и нормы НК РФ о возможности выбора налоговых преимуществ, и судебные доктрины о допустимости правомерной налоговой минимизации, о презумпции правомерности налоговой выгоды, о диспозитивности в налоговых правоотношениях.

Правовой механизм защиты законного интереса на правомерную налоговую минимизацию заключается в возможности учета законных интересов в правоприменительной деятельности при рассмотрении налоговых споров. Как мы убедились выше, границы между правомерной и неправомерной налоговой минимизацией устанавливаются, во-первых, антиуклонительными нормами (общими и специальными), во-вторых, судебными доктринами оценки налоговой выгоды. Налогоплательщики, в свою очередь, вправе использовать для защиты другие судебные доктрины: добросовестного налогового администрирования, «налоговой реконструкции», законных ожиданий. Суды на основе баланса доказательств оценивают правомерность получения налоговой выгоды. Если добросовестность получателя налоговой выгоды доказана – законный интерес налогоплательщика защищен.

Примечательно, что налоговая минимизация ранее рассматривалась в отечественной науке как субъективное право налогоплательщика. В 2001 году

И. А. Попов и В. И. Сергеев охарактеризовали минимизацию налоговых платежей как право налогоплательщика<sup>316</sup>. В 2010 году П. В. Сунцева сформулировала, что правомерная налоговая минимизация является «иным правом налогоплательщика, установленным другими актами законодательства о налогах и сборах»<sup>317</sup>. Право на налоговую минимизацию, по мнению П. В. Сунцевой, подлежит закреплению в п. 8 ст. 3 НК РФ (среди основных начал законодательства о налогах и сборах) в формулировке «каждый налогоплательщик имеет право на оптимизацию налогообложения на законных основаниях»<sup>318</sup>. Было предложено также закрепить в НК РФ запрет на привлечение к ответственности за законную налоговую минимизацию и на необоснованное ограничение действий налогоплательщика по законной налоговой минимизации<sup>319</sup>. И. А. Журавлева также высказывает точку зрения о том, что налоговая минимизация является субъективным правом: «налогоплательщик не может уклониться от уплаты этих платежей, но у него есть право оптимизировать сумму, подлежащую уплате в бюджет»<sup>320</sup>. Позиции о признании субъективного права налогоплательщика на налоговую минимизацию в разное время высказывали И. В. Липатова, В. Е. Кирилина<sup>321</sup>. Однако этот подход не получил популярности в науке налогового права и в дальнейшем мало развивался.

---

<sup>316</sup> См.: Попов И. А., Сергеев В. И. Вопросы квалификации преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов или страховых взносов с организаций в государственные внебюджетные фонды (комментарий к ст. 199 УК РФ) // Законодательство. 2001. № 2. С. 41.

<sup>317</sup> См.: Сунцева П. В. Правовая природа оптимизации налогообложения // Налоги и финансовое право. 2010. № 6. С. 210. Сунцева П. В. Определение понятия права на оптимизацию налогообложения в Российской Федерации // Налоги и финансовое право. 2010. № 12. С. 290.

<sup>318</sup> Сунцева П. В. Определение понятия права на оптимизацию налогообложения в Российской Федерации // Налоги и финансовое право. 2010. № 12. С. 293.

<sup>319</sup> См.: Сунцева П. В. Определение понятия права на оптимизацию налогообложения в Российской Федерации // Налоги и финансовое право. 2010. № 12. С. 293.

<sup>320</sup> Журавлева И. А., Брадецкая С. М. Проблемы оптимизации налогообложения и пути их решения в современной налоговой системе РФ // Проблемы российской экономики на современном этапе Сборник научных трудов по материалам Межвузовской научно-практической конференции. Под ред. Н. А. Ершовой. 2019. С. 278.

<sup>321</sup> См.: Липатова И. В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. 2003. № 7. С. 28. Кирилина В. Е. Правовые основы налогового планирования // Финансовое право. 2010. № 8. С. 24.

Концепция законной налоговой минимизации как субъективного права налогоплательщика представляется недостаточно аргументированной.

Во-первых, для правомерной налоговой минимизации характерен ненормативный характер. У правомерной налоговой минимизации отсутствует достаточная правовая определенность для объективации ее как субъективного права. Трудно сформулировать норму права, которая бы выражала дозволение проводить налоговую минимизацию, поскольку потребовался бы значительный перечень ограничений этого дозволения. В частности, П. В. Сунцева признает, что «в силу отсутствия четкого понятия права на оптимизацию налогообложения невозможно определить его границы и обеспечить возможность его реализации налогоплательщиком без риска необоснованного привлечения к налоговой ответственности»<sup>322</sup>. Ст. 54.1 НК РФ могла бы послужить примером того, как норма с общими абстрактными правилами поведения налогоплательщика оказалась весьма сложна для толкования смысла и применения на практике. В результате порядок применения ст. 54.1 НК РФ был через некоторое время изменен правоприменительной практикой<sup>323</sup>. В настоящее время основные принципы правомерной налоговой минимизации и доктрины по защите государства от неправомерной налоговой минимизации сформированы судебной практикой. Дозволительный характер правомерной налоговой минимизации проистекает не из конкретной нормы НК РФ, а из общего смысла норм Кодекса и принципов правового регулирования в налоговой сфере.

Во-вторых, законная налоговая минимизация гарантируется в меньшей степени, чем субъективные права налогоплательщика. Налогоплательщик не

---

<sup>322</sup> Сунцева П. В. Определение понятия права на оптимизацию налогообложения в Российской Федерации // *Налоги и финансовое право*. 2010. № 12. С. 293.

<sup>323</sup> См., например, Письмо Федеральной налоговой службы от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // «Учет. Налоги. Право: Официальные документы». 2021. № 10. Письмо Федеральной налоговой службы России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» // «Учет. Налоги. Право: Официальные документы». 2022. № 39.

может безусловно рассчитывать на получение налоговой выгоды в результате налоговой минимизации. Налоговые органы обязаны в рамках своих полномочий проверить обоснованность получения налоговой выгоды, а в случае получения доказательств ее неправомерности – скорректировать размер налоговой обязанности налогоплательщик и привлечь его к налоговой ответственности. Иными словами, общее дозволение на налоговую минимизацию вовсе не является гарантией получения налоговой выгоды. Как мы указывали ранее, границы между правомерной и неправомерной налоговой минимизацией остаются достаточно размытыми, их выстраивает правоприменительная практика. Зачастую «формальное» соответствие закону действий налогоплательщика не означает, что государство признает его действия по налоговой минимизации правомерными. В то же время субъективные права налогоплательщика, изложенные в ст. 21 НК РФ, могут реализовываться безусловно, без правовых ограничений. Следовательно, можно говорить о том, что правомерная налоговая минимизация менее гарантирована, чем субъективные права налогоплательщика. Эта черта характерна для законных интересов.

В-третьих, основной формой защиты законного интереса на правомерную налоговую минимизацию остается судебная защита. Из изложенных выше аргументов о ненормативном характере дозволения проводить законную налоговую минимизацию, меньшей степени гарантированности по сравнению с субъективными правами, следует вывод о том, что система гарантий правомерной налоговой минимизации строится вокруг судебных доктрин, «живого налогового права». Общие гарантии прав и законных интересов налогоплательщика установлены п. 1 ст. 22 НК РФ и ч. 1 ст. 4 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Однако в НК РФ не прописаны конкретные обязанности налоговых органов и их должностных лиц, которые гарантировали бы осуществление налогоплательщиком правомерной налоговой минимизации. Принципы правомерной налоговой минимизации и правила оценки действий

налогоплательщика по получению налоговой выгоды сформированы судебной практикой. Именно суды делают выводы о правомерности или неправомерности налоговой минимизации, проведенной налогоплательщиком, руководствуясь доказательствами и внутренним убеждением. Административная защита (т. е. учет законных интересов в рамках принятия решения по результатам мероприятий налогового контроля и на стадии досудебного обжалования в вышестоящем налоговом органе) имеет меньшее значение, т. к., во-первых, налоговые органы используют подходы, сформированные судами, во-вторых, склонны в меньшей степени вставать на сторону налогоплательщика. Однако ФНС России играет важную методологическую роль, собирая и систематизируя судебные решения по вопросам налоговой минимизации для дальнейшего применения нижестоящими налоговыми органами.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что возможность осуществлять правомерную налоговую минимизацию является для налогоплательщика-организации законным интересом.

**Таким образом,** 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, законная налоговая минимизация охарактеризована как дозволение со стороны государства. Был проведен анализ правомерной налоговой минимизации с точки зрения признаков и характеристик законного интереса.

Сделан вывод об отсутствии в науке общепринятой терминологии для описания законных и незаконных методов уменьшения налоговой обязанности. Учеными используются понятия «налоговая минимизация», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование» в синонимичном контексте, отсутствует системность в терминах. Автором выбран термин «налоговая минимизация» как общее понятие для любого сокращения

налоговой обязанности, для обозначения форм налоговой минимизации выбраны понятия правомерная (законная) налоговая минимизация и неправомерная (незаконная) налоговая минимизация. Был сделан вывод о том, что в основе всех концепций налоговой минимизации лежит представление о существовании ее правомерных и неправомерных форм. Первоначальный подход к налоговой минимизации (Вестминстерский подход) предполагал дозволение использовать любые законные методы для сокращения налогового бремени. Более современный подход (подход Рамси) требует, помимо формального соблюдения требований закона, также наличие деловой цели в сделках налогоплательщика. В России система оценки налоговой минимизации состоит из общей антиуклонительной нормы, специальных антиуклонительных норм и судебных доктрин. 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. Само по себе использование законных налоговых преференций признается правомерным, однако использование налогоплательщиком подлога для получения этих преференций признается злоупотреблением правом и влечет корректировку налоговой обязанности. Установлено, что «движущей силой» 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. Правомерная налоговая минимизация используется налогоплательщиком в рамках

законных средств, цель – уплата налогов в размере, не превышающим законно установленную налоговую обязанность. Интерес на минимизацию налогов становится законным, когда не противоречит ценностям государственной политики и когда ему гарантируется надлежащая защита. На основании анализа характеристик законной налоговой минимизации сделан вывод, что правомерную минимизацию нельзя признать субъективным правом налогоплательщика, т. к. минимизация обладает всеми свойствами законного интереса. Правомерная налоговая минимизация имеет ненормативный характер; гарантирована в меньшей степени, чем право; защищается не корреспондирующими обязанностями налоговых органов, а решениями судов.

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. Интерес на правомерную налоговую минимизацию становится законным интересом, когда для минимизации налогоплательщик-организация использует средства, дозволенные законом, выбор этих средств минимизации дозволен законом, организация действует добросовестно и не допускает злоупотребления правом (хозяйственная деятельность действительно осуществляется, сделки фактически исполняются), налогоплательщик своими действиями не причиняет вред бюджету. Защита законного интереса налогоплательщика-организации заключается в возможности его учета в правоприменительной деятельности при рассмотрении налоговых споров о получении налоговой выгоды.

### Глава 3. Инструменты реализации законных интересов налогоплательщика

#### § 3.1. Гарантии защиты законных интересов налогоплательщика- организации

Без надлежащих гарантий законные интересы будут ничтожными. Создание действующего механизма их защиты позволяет реализовать законные интересы налогоплательщика-организации.

Дискуссионными в юридической науке остаются вопросы о разнице между охраной и защитой законных интересов, содержание гарантий законных интересов, существование специализированных средств их защиты.

О разнице между категориями «охрана» и «защита» рассуждают в контексте прав и свобод. Как указывал А. С. Мордовец, охрана – это «состояние правомерной реализации прав и свобод под контролем социальных институтов, но без их вмешательства». По его мнению, защита и восстановление прав и свобод, в свою очередь, осуществляются в случае невозможности их реализации<sup>324</sup>. В. А. Тархов указывал, что «охрана каждого права существует постоянно и имеет целью обеспечить его осуществление, не допустить его нарушение»<sup>325</sup>. Е. Н. Кондрат указывает, что охрана права «подразумевает меры превентивного характера в отношении еще не нарушенного права, тогда как «защищаются» нарушенные или оспариваемые права и свободы»<sup>326</sup>. Соответствующую позицию поддерживает А. И.

---

<sup>324</sup> См.: *Мордовец А. С.* Социально-юридический механизм обеспечения прав человека и гражданина. Саратов, 1996. С. 88. Цит. по: *Смирнов А. П.* Соотношение понятий «охрана прав» и «защита прав» // Вестник Томского государственного университета. Право. 2010. № 331. С. 123.

<sup>325</sup> *Тархов В. А.* Гражданское право. Чебоксары, 1997. С. 259-260. Цит. по: *Смирнов А. П.* Указ. Соч. С. 123.

<sup>326</sup> *Кондрат Е. Н., Борисов О. С., Ахмедов Р. М., Рыжих И. В., Шашихина Т. В.* Комментарий к Федеральному закону от 03.07.2016 № 230-ФЗ «О защите прав и законных интересов физических лиц при осуществлении деятельности по возврату просроченной задолженности и о внесении изменений в Федеральный закон «О микрофинансовой деятельности и микрофинансовых организациях»» (постатейный). М., 2016. С. 111.

Кузеванов: «охрана осуществляется путем регулирования соответствующих отношений до наступления нарушения»<sup>327</sup>.

Выводы ученых применимы и к законным интересам. А. В. Малько и В. В. Субочев указывают на неравнозначность понятий охрана и защита законных интересов. По их мнению, «охрана законных интересов – понятие более широкое, чем защита. Охрана интересов заключается в регулятивном потенциале всей совокупности существующих норм, обеспечивающих реализацию законных интересов, которая не обязательно связана с их нарушением или оспариванием. О защите же интересов мы можем говорить лишь в случае их ущемления, действия препятствий на пути их реализации, при обращении «заинтересованного субъекта» в компетентный орган»<sup>328</sup>. Ранее О. С. Иоффе писал, что «охрана интересов личности – это категория более объемная, чем одна только сфера борьбы с гражданскими правонарушениями. И практически, и в научном отношении гораздо более значимы те гражданско-правовые нормы, которые обеспечивают охрану интересов личности в процессе их вполне нормальной реализации»<sup>329</sup>.

В целях настоящего исследования под охраной законных интересов налогоплательщика понимается широкое понятие – любая деятельность государственных органов по обеспечению реализации законных интересов в рамках их обычной деятельности. Защита законных интересов – это более узкое понятие, юрисдикционная деятельность судов и налоговых органов по восстановлению оспариваемых или нарушенных законных интересов налогоплательщика, предполагающая вступление сторон в налоговый спор. Под налоговым спором следует понимать юридический конфликт, возникающий между участниками налогового правоотношения (государством

---

<sup>327</sup> Кузеванов А. И. Общая характеристика механизма охраны и защиты объектов авторских и смежных прав в Российской Федерации // ИС. Авторское право и смежные права. 2016. № 7. С. 33.

<sup>328</sup> Малько А. В., Субочев В. В. Законные интересы в правовой жизни общества: актуальные вопросы теории и практики // Правоведение. 2014. № 2. С. 95.

<sup>329</sup> Иоффе О. С. Гражданско-правовая охрана интересов личности / под ред. Б. Б. Черепахина. М., 1969. С. 3-4. Цит. по: Амагыров А. В. К вопросу о понятии «правовая защита» // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2014. № 1. С. 119-120.

в лице налогового органа и налогоплательщиками, другими лицами) относительно применения норм налогового права, который разрешается уполномоченным юрисдикционным органом: вышестоящим налоговым органом или судом<sup>330</sup>.

В охране законных интересов можно выделить два элемента:

- учет законных интересов в процессе нормотворчества;
- соблюдение законных интересов в рамках текущей правоприменительной деятельности.

Теория об учете законных интересов при создании норм права зародилась еще в дореволюционном правоведении<sup>331</sup>. В настоящее время учет законных интересов в нормотворчестве также упоминается исследователями<sup>332</sup>. В финансовом праве позицию о невозможности защиты законных интересов налогоплательщика высказывал С. И. Колесников. По его мнению, правовые механизмы защиты законных интересов отсутствуют, их подменяет защита субъективных прав. В свою очередь, «охрана законных интересов возможна лишь в нормотворческом процессе, при проведении экспертиз проектов законодательных и иных нормативных правовых актов»<sup>333</sup>. Таким образом, с точки зрения С. И. Колесникова, допустим только учет законных интересов в нормотворческой деятельности.

С позицией С. И. Колесникова, с нашей точки зрения, следует не согласиться. Законные интересы рассматриваются нами как самостоятельная

---

<sup>330</sup> См.: Цинделиани И. А., Чуряев А. В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции. М., 2017. С. 11-12. Бартунаева Н. Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. М., 2007. С. 4-5. Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект). Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 9.

<sup>331</sup> См., например: Гамбаров Ю. С. Курс гражданского права. Т. 1. СПб., 1911. С. 370. Рождественский А. А. Теория субъективных публичных прав. М., 1913. С. 26-27.

<sup>332</sup> См.: Курбатов А. Я. Предпринимательское право: проблемы теории и правоприменения (монография). М., 2022. С. 182. Михайлов С. В. Категория интереса в российском гражданском праве. М., 2002. С. 31-32. Фролов И. В. Генезис и теоретические основы института несостоятельности (банкротства) гражданина в системе российского права (монография). М., 2020. С. 168.

<sup>333</sup> Колесников С. И. Законные интересы налогоплательщиков и их учет в правоприменительной деятельности. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 8.

категория, обладающая, по сравнению с субъективными правами, рядом уникальных черт. По нашему мнению, средства правовой защиты законных интересов существуют. Возможность и значимость защиты законных интересов подтверждается особой ролью судебных доктрин в развитии современного российского налогового права. Охрана путем учета законных интересов в ходе нормотворческой деятельности существует, но не входит в предмет настоящего исследования. С нашей точки зрения, проблема учета законных интересов в процессе создания норм налогового права заслуживает отдельного исследования в сфере юридической техники и законотворчества. Настоящее исследование затрагивает проблематику реализации норм налогового права, но не их создания.

Как мы указывали ранее, НК РФ гарантирует защиту законных интересов налогоплательщиков, но не гарантирует их соблюдение. Соблюдение – одна из разновидностей охраны законных интересов, понимаемая как повседневное поведение субъектов права, соответствующее юридическим запретам. Опосредованные гарантии соблюдения законных интересов в виде обязанностей налоговых органов и их должностных лиц создаются судебной практикой. Гарантии соблюдения законных интересов будут рассмотрены в § 3.2 настоящего исследования.

Средства защиты законных интересов обладают рядом специфических черт, отличающих их от средств защиты субъективных прав. Рассмотрим проблемные вопросы защиты законных интересов налогоплательщиков.

Как было установлено нами ранее, основной способ защиты законных интересов налогоплательщика-организации – это судебная защита. В современном российском налоговом праве границы законных интересов налогоплательщика объективирует судебная практика. Средствами защиты законных интересов выступают судебные доктрины – устоявшиеся правоприменительные подходы, выработанные высшими судебными инстанциями для использования в нижестоящих судах, зачастую основанные не на нормах законодательства, а на судебском толковании принципов отрасли

права<sup>334</sup>. Административный способ защиты играет менее значимую роль. Во-первых, потому что обязанности налоговых органов не гарантируют соблюдение законных интересов, во-вторых, из-за того, что налоговые органы не вырабатывают собственные средства защиты законных интересов, а лишь применяют доктрины, созданные судами. Из-за высокой роли усмотрения правоприменителя при применении этих судебных доктрин законные интересы имеют меньшую степень гарантированности.

Порядок защиты нарушенных законных интересов отличается от порядка защиты субъективных прав. Защиту законных интересов, по мнению исследователей, отличает более сложная, «доказательственная» форма реализации. Это означает, что для успешной защиты носитель законного интереса должен сначала доказать его наличие компетентному органу.

В. В. Субочев делает вывод, что «для воплощения законных интересов в действительность необходимо, во-первых, обосновать правомерность и законность своих интересов и выдвигаемых в соответствии с ними требований, во-вторых, суметь найти защиту и воспользоваться ею»<sup>335</sup>. Защита законного интереса требует от его носителя активных действий, «борьбы за интерес». Налогоплательщик вправе претендовать только на то благо, в отношении которого он может доказать наличие законного интереса.

«Доказательственная» форма реализации законного интереса предполагает вступление налогоплательщика в спор. Ст. 138 НК РФ предусматривает две формы разрешения налоговых споров: административную (в вышестоящем налоговом органе) и судебную (в арбитражном суде или суде общей юрисдикции). Административная стадия разрешения спора является обязательной: в суд налогоплательщик может

---

<sup>334</sup> В качестве примеров судебных доктрин, защищающих законные интересы налогоплательщика, были рассмотрены принципы добросовестного налогового администрирования, «налоговой реконструкции», законных ожиданий и правомерной налоговой минимизации.

<sup>335</sup> Субочев В. В. Законные интересы // Проблемы теории государства и права. Учебник / под ред. А. В. Малько. М., 2012. С. 368.

обратиться только после вынесения решения по жалобе (апелляционной жалобе) вышестоящим налоговым органом.

Возникает вопрос, обязательно ли налогоплательщик должен инициировать спор, чтобы получить искомое благо? Существуют ли способы, при помощи которых налогоплательщик сможет доказать наличие законного интереса, не вступив в налоговый спор?

По нашему мнению, в налоговом праве заложены несколько инструментов, помимо административного и судебного разрешения споров, которые помогут реализовать законный интерес.

Во-первых, налогоплательщики могут взаимодействовать с налоговыми органами путем подачи письменных пояснений. Согласно пп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщики вправе представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок. Отметим, что норма не связывает возможность подачи письменных пояснений ограничениями, право представлять пояснения сформулировано максимально широко. Иными словами, право пояснять свою позицию не обязательно связано с какими-либо стадиями налогового процесса. На практике налогоплательщики используют инструмент подачи письменных пояснений для донесения и аргументирования своей позиции. Письменные пояснения в адрес налогового органа – это средство доказывания наличия законного интереса налогоплательщика. Налоговый орган с учетом этих письменных пояснений (и других обстоятельств) принимает решение, предоставлять или нет законному интересу защиту.

Во-вторых, налогоплательщики и налоговые органы взаимодействуют в ходе предпроверочного анализа и, в частности, на совместных встречах и рабочих группах. Предпроверочный анализ, появившийся в 2018 году в рамках риск-ориентированного подхода, является важной проблемой для современного налогового права России. НК РФ не предусматривает и не регулирует данный вид контрольных мероприятий. П. 1 ст. 87 НК РФ

установлено два вида налоговых проверок: камеральные и выездные. А. В. Захаров и А. В. Туркина указывают: как отдельная правовая категория и правовой институт предпроверочный анализ не существует, что порождает правовую неопределенность<sup>336</sup>. В НК РФ есть нормы, позволяющие проводить определенные контрольные мероприятия вне рамок налоговых проверок: истребование необходимых сведений (документов) в отношении конкретной сделки (п. 2 ст. 93.1 НК РФ), вызов налогоплательщика по результатам анализа данных учета и отчетности для дачи пояснений (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ). В то же время налоговые органы осуществляют в рамках предпроверочного анализа и иные контрольные мероприятия, установленные ст. 90-94 НК РФ. Собранные доказательства впоследствии используются для доказывания вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения. Но несмотря на неправовой характер предпроверочного анализа, нельзя отрицать его важность как средства коммуникации налогоплательщика и налогового органа. Совместное рассмотрение вопросов, расхождений, несоответствий, противоречий в данных налогового учета и отчетности, о котором писали А. В. Захаров и А. В. Туркина, происходит в ходе совместных встреч и рабочих групп налогоплательщиков и налоговых органов<sup>337</sup>. Ранее подобные мероприятия назывались комиссиями по легализации налоговой базы. Налогоплательщик вызывается на встречу в налоговый орган, где ему раскрываются подозрения в совершении налоговых правонарушений и суммы потенциальных доначислений. Налогоплательщик может озвучить свои доводы и возражения, согласиться добровольно уточнить налоговую обязанность или отказаться от этого. Деятельность соответствующих комиссий, организованная на основании Письма ФНС России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@, была отменена в 2020 году<sup>338</sup>.

---

<sup>336</sup> См.: Захаров А. В., Туркина А. В. Предпроверочный анализ: обоснование правового регулирования // *Налоговед.* 2023. № 10. С. 38.

<sup>337</sup> См.: Захаров А. В., Туркина А. В. Указ. Соч. С. 39.

<sup>338</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 07.07.2020 № БС-4-11/10881@ «Об отмене писем ФНС России» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 11.11.2023). Письмо Федеральной налоговой службы от 25.07.2017 № ЕД-4-

Однако ФНС России пришлось дополнительно разъяснять нижестоящим налоговым органам, что работа подобных комиссий была прекращена, проведение комиссий по легализации налоговой базы незаконно, а вызовы налогоплательщиков в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ не должны быть немотивированными и подменять контрольные мероприятия, предусмотренные п. 3 ст. 88 НК РФ<sup>339</sup>. Тем не менее, такие встречи налогоплательщиков и налоговых органов происходят до сих пор. Правовое основание для подобных встреч – вызов налогоплательщика в налоговый орган на основании пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ. В ходе совместных рабочих групп налогоплательщик имеет возможности донести свою позицию до налогового органа, привести аргументы, доказывающие существование его законного интереса. На наш взгляд, пробел в правовом регулировании предпроверочного анализа и переговоров с налогоплательщиком не препятствует реализации законного интереса налогоплательщика и не делает интерес «незаконным». Властное решение налогового органа, так или иначе, обретает правовую форму. Кроме того, проблема с отсутствием мероприятий предпроверочного анализа в НК РФ разрешима. А. В. Захаров и А. В. Туркина предлагают нормативно закрепить этапы предпроверочного анализа, его гарантии и принципы, формализовать его как согласительную процедуру<sup>340</sup>. Предпроверочный анализ в силу риск-ориентированного подхода к налоговому контролю актуален, прежде всего, для организаций, которые попадают в Федеральный реестр предполагаемых выгодоприобретателей. Исходя из изложенного, полагаем, что переговоры с налоговым органом в рамках предпроверочного анализа могут быть эффективным средством защиты законных интересов налогоплательщиков-организаций.

---

15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам» // Учет. Налоги. Право. Официальные документы. 2017. № 30.

<sup>339</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 02.12.2021 № ЕА-4-15/16838 «О направлении уведомлений о вызове налогоплательщика в налоговый орган в рамках пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://www.klerk.ru/doc/523296/> (дата обращения: 11.11.2023).

<sup>340</sup> См.: Захаров А. В., Туркина А. В. Указ. Соч. С. 41.

В-третьих, защита законного интереса налогоплательщика возможна в ходе применения альтернативных способов разрешения споров. Альтернативное разрешение споров – это обобщающее понятие для наименования возможных путей завершения юридических конфликтов, выражающихся в прекращении открытой борьбы сторон в связи с заключением между ними соглашения правового характера – мирового соглашения<sup>341</sup>. Заключение мировых соглашений в налоговых спорах допускается ст. 190 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Мировые соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом были легализованы судебной практикой в 2012 году<sup>342</sup>. Внесудебное достижение мирового соглашения возможно благодаря медиации. Под процедурой медиации понимается «способ урегулирования споров при содействии медиатора на основе добровольного согласия сторон в целях достижения ими взаимоприемлемого решения»<sup>343</sup>. С 25.10.2019 медиация может применяться к спорам из административных и иных публичных правоотношений. Закон о медиации был дополнен нормой о возможности нотариального удостоверения медиативного соглашения (ч. 5 ст. 12), заключаемого во внесудебном порядке<sup>344</sup>. Осенью 2020 года в городе Санкт-Петербурге прошла первая успешная медиация в налоговом споре<sup>345</sup>.

---

<sup>341</sup> См.: Альтернативное разрешение споров / под ред. Е. А. Борисовой. М., 2019. С. 61-62.

<sup>342</sup> См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 10. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2014. № 9. Письмо Федеральной налоговой службы России от 02.10.2013 № СА-4-7/17648 «О заключении мировых соглашений налоговыми органами с налогоплательщиками в судах» // Документ официально опубликован не был. Режим доступа: <https://legalacts.ru/doc/pismo-fns-rossii-ot-02102013-n-sa-4-717648/> (дата обращения: 11.11.2023).

<sup>343</sup> Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» // СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4162.

<sup>344</sup> См.: Федеральный закон от 26.07.2019 № 197-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2019. № 30. Ст. 4099.

<sup>345</sup> См.: Медиация – новое слово в налоговом контроле. Федеральная налоговая служба, 16.11.2020 // Режим доступа: [https://www.nalog.ru/rn78/news/activities\\_fts/10194093/](https://www.nalog.ru/rn78/news/activities_fts/10194093/) (дата обращения: 11.11.2023).

Медиация медленно входит в практику разрешения налоговых споров. А. А. Мошкин пишет, что «медиация за прошедшие три года с первого пилотного проекта в Санкт-Петербурге так и не получила широкого применения в налоговых спорах из-за наличия неурегулированных вопросов»<sup>346</sup>. Тем не менее, медиация обладает большим нереализованным потенциалом и может оказаться важной площадкой для взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов. Налогоплательщик может доказывать наличие законных интересов в ходе процедуры медиации. Признание законных интересов налогоплательщика фиксируется в мировом соглашении или в нотариально заверенном медиативном соглашении. О. А. Ногина связывает медиацию с рассмотренным выше предпроверочным анализом, по ее мнению, «предпроверочный анализ может стать подготовительным этапом взаимосогласительной процедуры заключения медиационного соглашения»<sup>347</sup>. Таким образом, альтернативное разрешение споров может использоваться для защиты законных интересов налогоплательщика-организации, в том числе, и во внесудебном порядке.

Исходя из вышеизложенного, мы полагаем, что в качестве средств защиты законных интересов налогоплательщика следует рассматривать не только судебную и административную формы защиты, но и несколько дополнительных инструментов взаимодействия налогоплательщика и налоговых органов:

- представление письменных пояснений по вопросам исчисления и уплаты налогов;
- предпроверочный анализ, совместная работа на комиссиях и рабочих группах в рамках предпроверочного анализа;

---

<sup>346</sup> Мошкин А. А. Медиация в налоговых спорах // Эл. ресурс: [https://zakon.ru/blog/2023/11/06/mediaciya\\_v\\_nalogovyh\\_sporah](https://zakon.ru/blog/2023/11/06/mediaciya_v_nalogovyh_sporah) (дата обращения: 11.11.2023).

<sup>347</sup> Ногина О. А. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как самостоятельная форма налогового контроля // Закон. 2022. № 11. С. 71.

- альтернативное разрешение налоговых споров в форме мировых соглашений и медиации.

Указанные дополнительные инструменты объединяет их *превентивный* характер – инструменты работают на предотвращение возникновения налоговых споров. Эти инструменты в настоящий момент используются не в полной мере, требуют надлежащего теоретического осмысления и законодательного закрепления, однако обладают большим потенциалом как эффективные средства защиты законного интереса без вступления в налоговый спор.

Из «доказательственного» характера защиты законных интересов следует важная неразрешенная правовая проблема. Кто формулирует законный интерес, подлежащий защите: заявитель-налогоплательщик или юрисдикционный орган, принимающий властное решение (суд, налоговый орган)?

Для ответа на этот вопрос была исследована судебная практика, в которой суды признавали наличие законного интереса налогоплательщика. В подавляющем большинстве случаев притязание налогоплательщика в качестве законного интереса формулировал суд<sup>348</sup>. В этой связи

---

<sup>348</sup> См., например: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.12.2021 № Ф05-31536/21 по делу № А40-15841/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.03.2007 по делу № А56-22659/2006 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.02.2022 № 09АП-87765/21 по делу № А40-192393/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2014 № 16АП-1406/14 по делу № А63-7109/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Апелляционное определение СК по административным делам Воронежского областного суда от 13.10.2020 по делу № 33а-5706/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 10.08.2020 по делу № А75-20919/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Решение Арбитражного суда Омской области от 05.06.2019 по делу № А46-3403/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 10.10.2017 по делу № А71-9832/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

примечательна позиция, высказанная Четвертым арбитражным апелляционным судом: «арбитражный суд не связан с доводами заявителя, а обязан в силу закона установить соответствие оспариваемого в части решения инспекции нормам НК РФ и факт нарушения законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности»<sup>349</sup>.

Однако в ряде дел законный интерес был сформулирован налогоплательщиком при подаче заявления в суд. Так, в Определении Арбитражного суда Хабаровского края по делу № А73-2900/2018 суд поддержал налогоплательщика, который запросил обеспечительные меры в виде приостановки действия решения ИФНС, мотивировав это тем, что «исполнение решения <...> повлечет нарушение законных интересов налогоплательщика, поскольку лишит его возможности распоряжаться принадлежащими ему денежными средствами, используя их в хозяйственной деятельности»<sup>350</sup>. В Решении Арбитражного суда Курской области по делу № А35-6649/2014 суд удовлетворил требования налогоплательщика, который потребовал «устранить допущенные нарушения законных интересов налогоплательщика путем выдачи организации справки о состоянии расчетов по налогам, сборам, взносам, не содержащей сведения о наличии заложенности»<sup>351</sup>. В Постановлении Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда по делу № А76-3051/2013 налогоплательщик возражал против удовлетворения апелляционной жалобы Инспекции на том основании, что действия налогового органа привели к нарушению его законных интересов: «налоговым органом было выставлено требование на уплату спорных сумм налоговых начислений и реализована процедура принудительного их взыскания, что нарушает законные интересы

---

<sup>349</sup> Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 07.07.2014 № 04АП-1715/14 по делу № А58-6850/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>350</sup> Определение Арбитражного суда Хабаровского края от 01.03.2018 по делу № А73-2900/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>351</sup> Решение Арбитражного суда Курской области от 23.10.2014 по делу № А35-6649/2014 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

налогоплательщика и препятствует осуществлению его предпринимательской деятельности». Суд апелляционной инстанции поддержал налогоплательщика и отказал в удовлетворении апелляционной жалобы<sup>352</sup>. В Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа по делу № А56-38882/2011 требование налогоплательщика к суду было сформулировано как обязанность «налогового органа устранить допущенное нарушение законных интересов налогоплательщика путем возврата 1 758 633 руб. налога на добавленную стоимость»<sup>353</sup>. Суд кассационной инстанции удовлетворил это требование и присудил возврат указанной суммы НДС<sup>354</sup>.

Но чаще суды отказывают в защите законного интереса, который сформулировал и заявил налогоплательщик. Так, в Решении Арбитражного суда Удмуртской Республики по делу № А71-6343/2021 суд указал: «доводы о нарушении сроков направления оспариваемых решений не свидетельствуют о наличии существенных нарушений законных интересов налогоплательщика»<sup>355</sup>. В Решении Арбитражного суда Тюменской области по делу № А70-3253/2013 суд признал, что отсутствие банковских выписок, подтверждающих совершение налогового правонарушения, в приложении к акту проверки не является существенным нарушением законных интересов налогоплательщика<sup>356</sup>. В Постановлении Двенадцатого арбитражного апелляционного суда по делу № А12-61/2013 суд не поддержал налогоплательщика, который заявил, что требование об уплате налога нарушает законные интересы налогоплательщика, поскольку выставлено

---

<sup>352</sup> Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2013 № 18АП-5611/13 по делу № А76-3051/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>353</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.06.2012 № Ф07-4013/12 по делу № А56-38882/2011 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>354</sup> Там же.

<sup>355</sup> Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 17.11.2021 по делу № А71-6343/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>356</sup> Решение Арбитражного суда Тюменской области от 22.07.2013 по делу № А70-3253/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

Инспекцией с нарушением сроков, предусмотренных НК РФ<sup>357</sup>. В Постановлении Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда по делу № А32-6367/2012 налогоплательщик мотивировал неудовлетворенную апелляционную жалобу тем, «что отказ налогового органа от применения обществом общей системы налогообложения нарушает законные интересы налогоплательщика»<sup>358</sup>. В Решении Тобольского городского суда Тюменской области по делу № 12-229/2017 заявитель понимала под нарушенным Инспекцией законным интересом возможность просмотреть налоговое уведомление в личном кабинете налогоплательщика. Суд отказал в удовлетворении ее заявления<sup>359</sup>.

Таким образом, притязание налогоплательщика на благо суд вправе сформулировать в качестве законного интереса. Российская модель арбитражного и административного процесса предусматривает активную роль суда в судопроизводстве. Бремя доказывания наличия законного интереса в любом случае возлагается на налогоплательщика. Подтвердить правомерность притязаний, незаконность действий налоговых органов или его должностных лиц, ущерб от нарушения интереса должен сам налогоплательщик. При этом формулировать интерес может и должен, по возможности, сам налогоплательщик. При текущих тенденциях правоприменительной практики вероятность признания законного интереса в формулировках, предложенных налогоплательщиком, мала.

Примечателен самостоятельный, творческий подход к формулированию законных интересов. В отличие от субъективных прав, формулы которых создаются законодателем, суды и налогоплательщики

---

<sup>357</sup> Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.06.2013 № 12АП-4655/13 по делу № А12-61/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>358</sup> Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.12.2012 № 15АП-14588/12 по делу № А32-6367/2012 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>359</sup> Решение Тобольского городского суда Тюменской области от 07.11.2017 по делу № 12-229/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

свободны в описании законных интересов. Свобода заключается и в неограниченных перспективах объективации законных интересов. В этом проявляется «стихийная», хаотическая природа законных интересов.

Значительная часть объективированных судебной практикой законных интересов связана с участием налогоплательщика в налоговом процессе. Эту группу законных интересов можно назвать «*процессуальными*». Процессуальные законные интересы выражают интерес налогоплательщика на надлежащую организацию процедур налогового администрирования и разрешения налоговых споров. Эти интересы напрямую не связаны с размером налоговой обязанности налогоплательщика, хотя косвенно, безусловно, приводят к его изменению. Так, в практике выделялись следующие взаимосвязанные процессуальные законные интересы налогоплательщиков:

- законный интерес сдать налоговую декларацию в разрешенное время и любым разрешенным законом способом<sup>360</sup>;

- законный интерес на вынесение налоговым органом решения по итогам налоговой проверки в соответствии с установленными фактическими обстоятельствам и нормами права<sup>361</sup>;

- законный интерес знать о претензиях налогового органа и эффективно защищаться от них<sup>362</sup>;

---

<sup>360</sup> Решение Арбитражного суда Омской области от 05.06.2019 по делу № А46-3403/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).  
Решение Арбитражного суда Омской области от 11.04.2019 по делу № А46-4182/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).  
Решение Арбитражного суда Омской области от 19.03.2019 по делу № А46-2070/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>361</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.12.2021 № Ф05-31536/21 по делу № А40-15841/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>362</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.04.2012 № Ф01-1128/12 по делу № А43-10439/2011 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

- законный интерес вовремя получить решение налогового органа, иные процессуальные документы от налогового органа, приложения к Акту налоговой проверки<sup>363</sup>;

- законный интерес на установление в ходе налогового спора объективной истины, в том числе путем проведения необходимых экспертиз<sup>364</sup>.

Другую группу законных интересов налогоплательщика можно назвать «материальными» законными интересами. Это законные интересы, которые напрямую влияют на размер налоговой обязанности налогоплательщика, т. е. непосредственно касаются его имущественных интересов. К материальным законным интересам налогоплательщика можно отнести следующие законные интересы, обобщенные в судебной практике:

- законный интерес на получение достоверной информации о недоимке от налогового органа<sup>365</sup>;

- законный интерес уплатить налог в предусмотренном налоговым законодательством размере<sup>366</sup>;

---

<sup>363</sup> Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 17.11.2021 по делу № А71-6343/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Решение Арбитражного суда Брянской области от 06.08.2013 по делу № А09-5043/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Решение Арбитражного суда Тюменской области от 22.07.2013 по делу № А70-3253/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>364</sup> Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.01.2018 № 13АП-30655/17 по делу № А56-64309/2015 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>365</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 17.06.2004 № Ф09-2396/04АК по делу № А07-1521/04 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>366</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.02.2022 № 09АП-87765/21 по делу № А40-192393/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

Апелляционное определение СК по административным делам Воронежского областного суда от 13.10.2020 по делу № 33а-5706/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

- законный интерес на точное определение действительной налоговой обязанности<sup>367</sup>;

- законный интерес не получить доначисления пени в силу задержки вынесения решения налогового органа<sup>368</sup>;

- законный интерес сменить систему налогообложения<sup>369</sup>.

Эволюцию законных интересов в судебной практике трудно описать как единый закономерный процесс. Работа судов с категорией «законный интерес налогоплательщика» началась в 2000-х годах. Первые решения судов связаны с процессуальными законными интересами: с нарушениями установленных процедур налоговыми органами<sup>370</sup>. В практике часто встречалась рекурсивная формулировка «вынесение Инспекцией неправомерного решения свидетельствует о неисполнении налоговым органом обязанности вынести в установленный срок законное и обоснованное решение, в результате чего нарушаются законные интересы налогоплательщика», к концу 2000-х она исчезла из употребления<sup>371</sup>. В первой

---

<sup>367</sup> Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 10.10.2017 по делу № А71-9832/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 07.07.2014 № 04АП-1715/14 по делу № А58-6850/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2014 № 16АП-1406/14 по делу № А63-7109/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>368</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.03.2007 по делу № А56-22659/2006 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>369</sup> Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.12.2012 № 15АП-14588/12 по делу № А32-6367/2012 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>370</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19.02.2004 по делу № А12-14140/03-с42 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10.09.2007 № Ф09-7213/07-С3 по делу № А07-22934/06 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25.07.2007 № Ф02-4723/2007 по делу № А33-2092/2006 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>371</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.06.2006 по делу № А56-14254/2005 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Федерального

половине 2010-х годов в судебной практике стали объективироваться материальные законные интересы налогоплательщика, в основном, в контексте определения действительной налоговой обязанности<sup>372</sup>. В настоящее время категория «законный интерес» редко употребляется в судебных актах отдельно от субъективных прав налогоплательщика.

В числе свойств законных интересов исследователи называют случайность, хаотичность; стихийность их возникновения.

По словам В. В. Субочева, «стихийность, непредсказуемость законных интересов – их самое очевидное достоинство. Именно подчеркнутая непредсказуемость способна ответить на динамику жизненных обстоятельств в их опосредовании правовым пространством»<sup>373</sup>. С. А. Ядрихинский пишет о «вариативности, стохастичности» законных интересов налогоплательщика<sup>374</sup>. Понятие «стохастичность» имеет значение «случайность», «непредсказуемость, необратимость развития».

С такой характеристикой законных интересов следует согласиться. Законные интересы не создаются по плану решениями государственных органов, не вводятся законами. Интересы происходят от потребностей участников общественных отношений, фиксируются и признаются (т. е. становятся законными интересами) правоприменителями. Как следует из приведенных выше примеров судебной практики, формулировки законных

---

арбитражного суда Московского округа от 18.02.2004 № КА-А41/748-04 по делу № А41-К2-10676/03 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.08.2006 № 13АП-6250/06 по делу № А56-862/2006 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>372</sup> Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 07.07.2014 № 04АП-1715/14 по делу № А58-6850/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2014 № 16АП-1406/14 по делу № А63-7109/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>373</sup> Субочев В. В. Проблемы теории государства и права. Учебник / под ред. А. В. Малько. М., 2012. С. 377.

<sup>374</sup> См.: Ядрихинский С. А. О соотношении законного интереса и субъективного права // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2020. № 1. С. 169.

интересов предлагают налогоплательщики и создают суды в ходе правоприменительной деятельности.

Парадоксально, но стихийность, случайность возникновения законных интересов приводит к упорядочивающему, стабилизирующему воздействию на общественные отношения. Законные интересы позволяют сбалансировать негативные тенденции в законодательстве и правоприменении.

Правовой механизм, в связи с этим, можно признать самоорганизующейся системой. Законные интересы являются элементом этого правового механизма. Исследование саморазвивающихся систем связано с синергетическим подходом в юриспруденции. По словам В. В. Шишкина, «синергетическая методология в теории права развивает концепцию самоорганизации права»<sup>375</sup>. Согласно выводам ученого, синергетический эффект в праве достигается, когда материальные и духовные потребности общества порождают такие действия элементов системы, которые создают новое качество, недостижимое на уровне отдельных ее элементов<sup>376</sup>. А. В. Петров и А. В. Зырянов считают, что синергетика объясняет соответствие правотворческого процесса функции общественного волепродуцирования<sup>377</sup>. К. В. Шундиков в исследовании синергетической методологии в юриспруденции рассматривает трансформацию социального интереса в интерес законный как один из примеров самоорганизации в праве<sup>378</sup>. По его словам, «никакая управленческая программа в принципе не может учесть всего многообразия окружающих условий»<sup>379</sup>. Законные интересы существуют по причине сложности и многообразия общественных

---

<sup>375</sup> Шишкин В. В. Синергетический подход в теории права. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 2007. С. 3.

<sup>376</sup> См.: Шишкин В. В. Там же. С. 8-9.

<sup>377</sup> См.: Петров А. В., Зырянов А. В. Синергетический подход в современных юридических исследованиях // Вестник ЮУрГУ. Серия «Право». 2017. Т. 17. № 4. С. 103.

<sup>378</sup> См.: Шундиков К. В. Управление и самоорганизация в механизме правового регулирования (теоретико-методологическое исследование). Дисс. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2019. С. 234.

<sup>379</sup> Шундиков К. В. Синергетика и правовое регулирование // Ленинградский юридический журнал. 2013. № 1(31). С. 121.

отношений, законодатель не может отрегулировать в полной мере все эти отношения. Область дозволений, которые еще не трансформировались в субъективные права – это сфера существования законных интересов. Совместные действия участников налоговых правоотношений – налогоплательщиков, налоговых органов и судов – порождают развитие законных интересов налогоплательщиков. Можно сделать вывод, что появление и развитие законных интересов налогоплательщиков объясняется синергетическим подходом к праву.

По словам Л. Л. Сабировой, «праву не следует навязывать путь развития, не связанный с потребностями социальной реальности, в противном случае это приведет к тотализации права»<sup>380</sup>. А. В. Зырянов делает вывод, что спонтанно возникающие в ходе самоорганизации альтернативы развития согласовывают частные и общие интересы в правовой системе<sup>381</sup>. На балансирующую роль самоорганизации в праве указывает К. В. Шундигов: интересы могут корректировать практику применения законов, которые не соответствуют реально сложившимся общественным отношениям<sup>382</sup>. Иными словами, законные интересы служат средством баланса для ошибок законодателя и произвольного применения норм законодательства. Также законные интересы налогоплательщиков выравнивают фискальные интересы государства.

Примеры этого баланса можно найти в законных интересах налогоплательщика-организации, которые мы рассматривали в главе 2.

Законный интерес в добросовестном налоговом администрировании позволяет сбалансировать общий обвинительный уклон налогового контроля. Фискальное понимание эффективности налогового администрирования

---

<sup>380</sup> Сабирова Л. Л. Современные тенденции использования синергетического метода в исследованиях теории права // Современные тенденции в эволюции методологии правовых исследований: материалы III Всероссийского Круглого стола по общетеоретическим проблемам права. Казань, 2016. С. 117.

<sup>381</sup> См.: Зырянов А. В. Синергетический подход в научно-правовых исследованиях государства. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 9-10.

<sup>382</sup> См.: Шундигов К. В. Синергетика и правовое регулирование // Ленинградский юридический журнал. 2013. № 1(31). С. 119-120.

(количество собранных налогов должно покрывать затраты государства на налоговое администрирование) приводит к необъективности налогового контроля – сотрудники налоговых органов заранее ориентированы на поиск нарушений, налоговая проверка не может закончиться безрезультатно. Обвинительный уклон заложен и в процессуальные нормы НК РФ. Например, согласно п. 3.1 ст. 100 НК РФ к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Из этой нормы следует, что документы, которые потенциально могли бы подтверждать правоту налогоплательщика (т. е. документы, не подтверждающие факты нарушений законодательства), могут быть скрыты от него налоговым органом. В силу ст. 101 НК РФ решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения выносит руководитель или заместитель руководителя налогового органа, который эту проверку проводил. Апелляционное обжалование в вышестоящих налоговых органах производится заочно и негласно (гл. 20 НК РФ). В силу иерархической структуры налоговых органов и значительной роли Управлений ФНС России в контроле за Инспекциями ФНС на стадиях налогового контроля, объективность вышестоящих налоговых органов при рассмотрении жалоб налогоплательщиков ставится под сомнение. Принцип добросовестного налогового администрирования обязывает налоговые органы проводить налоговое администрирование объективно и полно, учитывать законные интересы налогоплательщика.

Законный интерес на определение действительного размера налоговой обязанности («налоговую реконструкцию») позволяет решить проблемы избыточных финансовых санкций для налогоплательщиков, допустивших правонарушения, и недифференцированных последствий налоговых правонарушений. При корректировке сумм налогов на основе буквального толкования норм НК РФ налогоплательщик, понесший расходы на приобретение товаров, работ, услуг у реальных исполнителей сделок, был бы

вынужден заплатить налог в двойном размере. Не случайно, принцип «налоговой реконструкции» был возвращен в практику после неудачного опыта буквального применения новой ст. 54.1 НК РФ.

Возможность рассчитывать на учет законных ожиданий налогоплательщика позволяет сбалансировать изменчивость налогового законодательства, разъяснений финансовых и налоговых органов, а также необязательность применения их позиций. Не секрет, что НК РФ – один из наиболее часто изменяемых законов России<sup>383</sup>. Письма Министерства финансов России, согласно ст. 34.2 НК РФ, не имеют юридической силы и не являются источниками права, что порождает их спорный правовой статус. С одной стороны, налоговые органы в силу пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. С другой стороны, по многим правовым проблемам отсутствуют единые разъяснения Минфина России и ФНС. Финансовые и налоговые органы часто меняют свои подходы к правовым проблемам. Ответственность должностных лиц налоговых органов за неприменение этих позиций не установлена. Доктрина законных ожиданий гарантирует налогоплательщику, добросовестно руководствовавшемуся разъяснениями Минфина России и ФНС, снятие пени и штрафов в случае привлечения к налоговой ответственности. Как пишет М. Ю. Логинова, такой подход взаимовыгоден для интересов как публичной, так и частной стороны: «если «ошибка» допущена в связи с применением разъяснения Минфина России, бюджет получит недоимку по налогу, а налогоплательщик не будет платить пени и штраф»<sup>384</sup>.

---

<sup>383</sup> См., например: Юззович Л. И., Чечушкова О. В. Современное налоговое законодательство России как элемент возникновения налоговых рисков предпринимателей // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2019. № 9 (ч. 1). С. 139. Ткаченко Н. В. Статистическое исследование динамики федерального законодательства. Февраль 2022 года. [Эл. ресурс]. Ткаченко Н. В. Немного статистики. Законодательство. 2023. № 2. С. 5.

<sup>384</sup> Логинова М. Ю. Освобождение от пеней на основании писем Минфина России: миф или реальность? // Налоговед. 2023. № 10. С. 14-15.

Законный интерес на правомерную налоговую минимизацию уравнивает недифференцированный подход государства к разным налогоплательщикам и смягчает избыточность налогообложения. Кроме того, законно установленные налоговые льготы и преференции в виде специальных налоговых режимов, пониженных ставок налогов для резидентов особых экономических зон и территорий опережающего развития, играют важную стимулирующую роль для развития экономики. Таким образом, через правомерные средства налоговой минимизации реализуется социальный эффект налогообложения.

**Таким образом,** были исследованы гарантии защиты законных интересов налогоплательщика-организации. Были разграничены понятия «охрана» и «защита» законных интересов. Под охраной законных интересов налогоплательщика понимается любая деятельность органов государственной власти по обеспечению реализации законных интересов налогоплательщика. Охрана законных интересов включает в себя два элемента: учет законных интересов в ходе нормотворческого процесса и соблюдение законных интересов в рамках текущей правоприменительной деятельности. Соблюдение законных интересов осложняется тем, что НК РФ не устанавливает корреспондирующие обязанности налоговых органов по защите законных интересов налогоплательщиков. Защита законных интересов налогоплательщика – это деятельность судов и налоговых органов в рамках налоговых споров по восстановлению нарушенных законных интересов налогоплательщика. Наиболее действенный способ защиты законных интересов налогоплательщика-организации – судебная защита. Судебные доктрины, выработанные судами, служат средствами защиты законных интересов налогоплательщиков. Административная защита законных интересов имеет меньшее значение. Для защиты законных интересов налогоплательщика 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). Была рассмотрена проблема формулировки законного интереса налогоплательщика. Установлено, что суд может сформулировать притязание налогоплательщика на благо в качестве законного интереса. Сформулировать интерес может и должен, по возможности, сам налогоплательщик, однако вероятность признания законного интереса в формулировках, предложенных налогоплательщиком, невелика. Была 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). Исторически законные интересы в судебной практике развивались от процессуальных к материальным. Появление и развитие законных интересов налогоплательщиков объясняется синергетическим подходом к праву. Установлено, что в силу самоорганизации для законных интересов налогоплательщика характерен «стихийный», хаотичный характер. Законные интересы налогоплательщиков балансируют негативные тенденции в законодательстве и правоприменении. Законный интерес в добросовестном налоговом администрировании 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. Законный интерес на охрану законных ожиданий вызван необходимостью сбалансировать

изменчивость разъяснений налоговых органов и произвольный характер правоприменения. Через законный интерес на правомерную налоговую минимизацию реализуется социальный эффект налогообложения.

Гарантии защиты законных интересов налогоплательщика-организации заключаются в системе судебных и административных средств их защиты. Защита законных интересов налогоплательщика предоставляется под условием доказывания наличия законного интереса. Как инструменты превентивной защиты законных интересов налогоплательщика-организации, позволяющие доказать наличие законного интереса, не вступая в налоговый спор, следует рассматривать письменные пояснения налогоплательщика, взаимодействие в ходе предпроверочного анализа и альтернативные способы разрешения споров. Эти инструменты защиты можно охарактеризовать как дополнительные средства защиты законных интересов налогоплательщика-организации. Формулирование законного интереса не является обязанностью налогоплательщика, суды могут, но не обязаны, самостоятельно сформулировать притязание заявителя как законный интерес. Предложена классификация законных интересов налогоплательщика-организации: процессуальные (на надлежащее осуществление процедур налогового администрирования) и материальные (на уплату законно установленной налоговой обязанности) законные интересы. Законные интересы являются проявлением самоорганизации в праве и служат для выравнивания негативных тенденций в законодательстве и правоприменении, балансирования фискальных интересов государства.

### **§ 3.2. Пределы реализации законных интересов налогоплательщика-организации**

Конституция Российской Федерации фиксирует пределы реализации прав и свобод. Согласно части 3 статьи 17 Конституции осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц. Конституция РФ равно определяет основы ограничений прав и свобод. В

соответствии с ч. 3 ст. 55 Конституции РФ права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Категория «пределы реализации» (синонимична «пределы», «пределы осуществления») разрабатывалась правоведами в отношении прав и свобод человека и гражданина.

Понятия «пределы» и «ограничения» нередко смешивались<sup>385</sup>. Однако для современной науки характерно их разграничение. В частности, А. А. Троицкая разделяет эти две категории. Пределы – это статические границы: «нормативно устанавливаемые и обеспечиваемые государством границы, определяющие меру публичной власти или свободы личности, путем закрепления возможностей, которыми обладает субъект, либо запрета на включение некоторых возможностей в его правовой статус»<sup>386</sup>. Иными словами, с точки зрения А. А. Троицкой, это естественные границы права или свободы, заложенные в их правовой природе. Ограничение же понимается как искусственное сужение границ права, свободы, нормативное ограничение круга возможностей того или иного субъекта права<sup>387</sup>. Аналогичной позиции придерживается и Д. Г. Назаров: пределы, в его понимании, вытекают из общественной природы самого права, сущность которого состоит во взаимном согласовании потребностей и притязаний людей<sup>388</sup>. В определении Л. Д. Воеводина также подчеркивается естественность пределов прав и свобод: это

---

<sup>385</sup> См., например: *Емельянов В. И.* Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами. М., 2002. С. 54-55. *Подмарев А. А.* Конституционные основы ограничения прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации. Дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 21. *Шаклеин Н. И.* Ограничение прав и свобод человека в Российской Федерации: конституционно-правовые основы. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 47.

<sup>386</sup> *Троицкая А. А.* Конституционно-правовые пределы и ограничения свободы личности и публичной власти. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9.

<sup>387</sup> См.: Там же. С. 9.

<sup>388</sup> См.: *Назаров Д. Г.* Пределы и ограничения прав и свобод человека и гражданина в России // *Законы России: опыт, анализ, практика.* 2016. № 1. С. 89.

«совокупность сложившихся на основе существующих в обществе социальных ценностей критериев и ориентиров, очерчивающих границы пользования гражданами своими конституционными правами и свободами»<sup>389</sup>. О. И. Гентовт пишет, что пределы служат для характеристики конкретного поведения управомоченного субъекта, составляющего содержание процесса осуществления права; под ограничением права необходимо понимать определенное сужение возможностей, которыми обладает управомоченное лицо<sup>390</sup>.

В. И. Червонюк понимает пределы как естественные границы права и свобод, связывает пределы прав и свобод с установлением нескольких аспектов:

- общих границ, опосредующих правило «разрешено все, что не запрещено»;
- допустимых форм (способов) их реализации;
- субъектного состава правопользователей;
- объектов защиты<sup>391</sup>.

Пробелом представляется то, что теория пределов до этого не применялась в отношении законных интересов, только в отношении прав и свобод. Полагаем, что рассмотрение пределов законных интересов необходимо. Теория пределов прав и свобод, на наш взгляд, может быть распространена также и на законные интересы.

Неограниченность реализации законных интересов не предусмотрена их правовой природой. Интересы как социальное явление стихийны и ничем не ограничены. Интересы могут быть как законными, так и противозаконными. Но законные интересы как правовое явление существуют

---

<sup>389</sup> Воеводин Л. Д. Юридический статус личности в России. Учебное пособие. М., 1997. С. 241.

<sup>390</sup> См.: Гентовт О. И. Ограничение корпоративных прав как средство обеспечения интересов участников хозяйственных обществ: монография. М., 2022. С. 24, 196.

<sup>391</sup> См.: Червонюк В. И. Идея права и право в идеях: в двух томах. Том II. Книга первая. Теория конституционного права: сравнительно-правовой и страноведческий анализ (монография). М., 2022. С. 364-368.

только в случае признания и защиты со стороны государства. Необходимость объективации интереса со стороны правоприменителей предполагает существование законного интереса в определенных границах, рамках. Приведенный нами ниже эмпирический материал подтверждает существование таких границ, а следовательно, то, что законные интересы налогоплательщиков имеют свои пределы. В связи с этим предполагаем важность научного анализа пределов законных интересов.

Из анализа теории и правоприменительной практики нами предложена гипотеза о существовании следующих пределов реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций:

- правомерность блага и способа реализации блага;
- невозможность реализации законного интереса через встречную обязанность другого участника правоотношений;
- связанность законными обязанностями налогоплательщика.

Выделить и обосновать ограничения законных интересов, с нашей точки зрения, сложнее. Установление искусственных ограничений прав и свобод предполагает, прежде всего, их нормативное закрепление – законодатель может сократить только то, что уже зафиксировано. Законные интересы же изначально нормативно не закреплены. Положение ч. 3 ст. 55 Конституции РФ об установлении пропорциональных ограничений федеральным законом не применимо к законным интересам в силу их особой правовой природы.

В этой связи, в настоящем исследовании будут рассмотрены пределы законных интересов налогоплательщиков – т. е. естественные границы законных интересов, предопределенные их правовой природой.

Первый предел законных интересов налогоплательщика-организации заключается в том, что интерес не должен быть противоправным. Правомерность определяет, во-первых, само благо, которое хочет получить налогоплательщик, во-вторых, способ реализации этого блага.

Критерий правомерности законного интереса был сформулирован еще в дореволюционном правоведении. Так, по И. А. Ильину правомерным интересом является тот интерес, который проявляется, фиксируется тем или иным способом как притязание, но притязание правомерное, или «притязание, основанное на праве»<sup>392</sup>. В. С. Соловьев давал законному интересу следующие характеристики: правомерный, охраняемый на правовом основании, в силу закона и с помощью законной власти<sup>393</sup>. С. А. Муромцев писал, что законными являются интересы, которые соответствуют нормативному правовому акту и согласуются с конечными целями права<sup>394</sup>. Для советского исследователя Н. С. Малеина законный интерес не должен быть антиобщественным, должен учитываться государством и получить выражение в праве<sup>395</sup>.

Правомерность получаемого блага подтверждается тем, что суды обосновывают притязания налогоплательщиков на получение благ на основе конституционных принципов и общих начал налогового права. Законные интересы налогоплательщиков не противоречат основам правового регулирования в налоговой сфере.

Так, добросовестность налогового администрирования обосновывалась исходя из конституционных принципов свободы предпринимательской деятельности (часть 1 статьи 34 Конституции Российской Федерации), защиты частной собственности (части 1-3 статьи 35 Конституции Российской Федерации) и недопустимости произвольного ограничения прав и свобод (часть 3 статьи 55 Конституции Российской Федерации).

---

<sup>392</sup> См.: *Ильин И. А.* Теория государства и права. М., 2003. С. 182-183. Цит. по: *Цветкова Е. А.* Категория законного интереса в юридической науке // Журнал российского права. 2016. № 3. С. 41.

<sup>393</sup> См.: *Соловьев В. С.* Право и нравственность. СПб., 1899. С. 25-26. Цит. по: *Дударев А. В., Хамидуллина А. А.* Теоретические основы наследования: особенности формирования концептуальных положений // Образование и право. 2011. № 1. С. 105-108.

<sup>394</sup> См.: *Муромцев С. А.* Определение и основное разделение права. М., 1879. С. 189. Цит. по: *Цветкова Е. А.* Указ. Соч. С. 39.

<sup>395</sup> См.: *Малеин Н. С.* Охраняемый законом интерес // Советское государство и право. 1980. № 1. С. 32-33.

Федерации)<sup>396</sup>. Другим «столпом» принципа добросовестного налогового администрирования служит норма п. 2 ст. 22 НК РФ – права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. П. 2 ст. 22 НК РФ многократно использовался для обоснования защиты законного интереса налогоплательщика на добросовестное налоговое администрирование<sup>397</sup>.

В основу «налоговой реконструкции» положен принцип недопустимости взыскания налога в сумме больше, чем положено по закону. Этот принцип прямо не сформулирован в тексте НК РФ, однако выводится из ст. 57 Конституции Российской Федерации, ст. 3 и ст. 17 НК РФ. В Определении от 04.06.2013 № 966-О Конституционный суд РФ

---

<sup>396</sup> См., например: Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1625018](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1625018) (дата обращения: 25.11.2023). Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 03.10.2023 № Ф06-7699/23 по делу № А72-15872/2022 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023). Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.04.2023 № Ф05-5686/23 по делу № А40-120812/2022 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023). Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.02.2023 № Ф04-4/23 по делу № А45-14103/2022 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023). Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2021 № 08АП-13000/21 по делу № А46-17956/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023). Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.06.2020 № 20АП-8742/19 по делу № А23-1275/2016 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).

<sup>397</sup> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона «О почтовой связи» и пункта 2 статьи 62 Федерального закона «О связи» в связи с жалобой гражданина М.Д. Малинина» // СЗ РФ. 2023. № 2. Ст. 547. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.08.2022 № 306-ЭС22-7274 по делу № А55-15930/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 25.11.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.02.2020 № 309-ЭС19-21200 по делу № А47-7120/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1867076](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1867076) (дата обращения: 25.11.2023). Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.10.2023 № Ф02-5800/23 по делу № А58-7010/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023). Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.05.2021 № Ф06-3526/21 по делу № А65-12823/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).

аргументировал этот принцип: «обязанности платить законно установленные налоги и сборы (статья 57 Конституции РФ) корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию; обязанность платить налоги должна пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом»<sup>398</sup>. Аналогичная аргументация на основе ст. 57 Конституции Российской Федерации использовалась и в других последующих позициях Конституционного Суда РФ<sup>399</sup>. Определение действительной налоговой обязанности налогоплательщика обосновывается судами на основе принципа недопустимости взыскания налога в сумме больше, чем положено по закону<sup>400</sup>.

---

<sup>398</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2013 № 966-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статей 304 и 305 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2014. № 1.

<sup>399</sup> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб»» // СЗ РФ. 2014. № 24. Ст. 3143. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус»» // СЗ РФ. 2015. № 28. Ст. 4336. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Парус»» // СЗ РФ. 2019. № 10. Ст. 1045. Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2020 № 31-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой компании «Gazprom Neft Trading GmbH»» // СЗ РФ. 2020. № 28. Ст. 4497.

<sup>400</sup> См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2017. № 6. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.12.2022 № 308-ЭС22-15224 по делу № А63-18516/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 26.11.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481 по делу № А29-2698/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=2142034](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=2142034) (дата обращения: 26.11.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=2068976](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=2068976) (дата обращения: 26.11.2023).

Принцип законных ожиданий налогоплательщика обосновывается принципами поддержания доверия к закону и действиям властей, законного и справедливого налогообложения<sup>401</sup>. Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства (публичной власти) неоднократно выводился Конституционным Судом РФ из конституционных норм ст. 1, 2, 18, 45, 46 и 75.1 Конституции Российской Федерации<sup>402</sup>.

Дозволительный характер правомерной налоговой минимизации в Постановлении Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П обосновывается через гарантированность государственной защиты прав и свобод человека и гражданина, прежде всего права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности и права собственности, а также запрет произвола, справедливость и соразмерность

---

<sup>401</sup> См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 02.07.2019 № 1831-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Северный Автовокзал» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://www.ksrf.ru/> (дата обращения: 26.11.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303 по делу № А40-232515/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1789358](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1789358) (дата обращения: 26.11.2023). Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14.09.2021 № Ф01-4968/21 по делу № А43-45353/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 26.11.2023). Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2022 № 17АП-8646/22 по делу № А71-16575/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 26.11.2023).

<sup>402</sup> См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2022 № 13-П «По делу о проверке конституционности подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Правительства Санкт-Петербурга и жалобой государственного унитарного предприятия «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга» // СЗ РФ. 2022. № 15. Ст. 2591. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.07.2021 № 39-П «По делу о проверке конституционности положений части 2 статьи 2.1, части 2 статьи 2.2, части 1 статьи 4.5 и части 1 статьи 11.15.2 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Востокфлот» // СЗ РФ. 2021. № 31. Ст. 5988. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.12.2021 № 53-П «По делу о проверке конституционности статей 416 и 417 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Ф. Б. Исхакова» // СЗ РФ. 2021. № 52 (ч. II). Ст. 9315.

устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям (часть 3 статьи 17, ч. 1 ст. 34, ч. 2 ст. 35, ч. 1 ст. 45, ч. 2, 3 ст. 55)<sup>403</sup>.

Правомерность реализации блага также обеспечивается тем, что налогоплательщик действует в рамках законных правовых процедур. Защита законных интересов налогоплательщиков-организаций происходит в рамках процедур апелляционного обжалования решений налоговых органов, установленных разделом VII НК РФ, судебного производства в соответствии с АПК РФ с особенностями, установленными гл. 24 АПК РФ. Также судебная защита законных интересов налогоплательщиков-организаций возможна при оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами (гл. 21 КАС РФ), при обращении в Конституционный Суд РФ с запросом о конкретном нормоконтроле (Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»). Дополнительные инструменты защиты законных интересов также осуществляются в правовой форме: представление письменных пояснений по вопросам исчисления и уплаты налогов (в силу пп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ), переговоры в рамках предпроберочного анализа (по пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ), альтернативное разрешение налоговых споров: мировые соглашения (гл. 15 АПК РФ) и внесудебная медиация (Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)»).

Таким образом, первым пределом реализации законного интереса налогоплательщика-организации является критерий правомерности интереса. Правомерность понимается, во-первых, как правомерность притязаний налогоплательщика на благо, во-вторых, как правомерность процедуры защиты этого блага. Правомерность притязаний налогоплательщика на благо

---

<sup>403</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

означает, что защите подлежит интерес налогоплательщика, который соответствует конституционным нормам-принципам и общим отраслевым принципам налогового права. Под правомерностью процедуры защиты этого блага понимается использование налогоплательщиком средств и инструментов защиты, предусмотренных НК РФ.

Второй предел законных интересов налогоплательщика-организации обусловлен отсутствием корреспондирующей юридической обязанности ответственного лица – налогового органа или его должностного лица.

Согласно п. 1 ст. 22 НК РФ налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов; порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков определяется НК РФ и иными федеральными законами. При этом в силу п. 2 ст. 22 НК РФ только права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов, но не их законные интересы. Следует отметить, что круг обязанностей налоговых органов ограничивается законом. Согласно п. 2 ст. 32 НК РФ налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами. Круг обязанностей должностных лиц налоговых органов, определенный ст. 33 НК РФ, является закрытым, закрепленные в норме обязанности носят общий характер.

Теория о невозможности обеспечить законный интерес корреспондирующими обязанностями другого участника правоотношения устоялась в науке<sup>404</sup>. Существует также мнение об обеспечении законных интересов единственной встречной обязанностью контрагента по

---

<sup>404</sup> См., например: *Леканова Е. Е.* Законный интерес несовершеннолетних родителей в воспитании ребенка // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 11. С. 35. *Мальбин Д. А.* Превентивная функция негаторного иска // Актуальные проблемы российского права. 2023. № 7. С. 89. *Малько А. В., Субочев В. В.* Законный интерес и юридическая обязанность: аспекты соотношения // Юридический мир. Общероссийский научно-практический правовой журнал. 2007. № 3. С. 21. *Червонюк В. И.* Идея права и право в идеях: в двух томах. Том II. Книга первая. Теория конституционного права: сравнительно-правовой и страноведческий анализ (монография). М., 2022. С. 351.

правоотношению – не препятствовать в реализации законного интереса<sup>405</sup>. Однако позиция о безусловной невозможности обеспечения законных интересов налогоплательщика встречными обязанностями налоговых органов представляется неоднозначной, трансформирующейся в настоящее время.

Следует выделить важную тенденцию в правоприменительной практике. Все чаще при защите законных интересов налогоплательщиков суды формулируют новые обязанности налоговых органов, напрямую не предусмотренные законодательством.

Закрепление «налоговой реконструкции» в качестве обязанности налоговых органов началось в практике высших судов. Верховный Суд Российской Федерации, обосновывая принцип «налоговой реконструкции», неоднократно ссылаясь на Постановления Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2018 № 526-О: «налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом»<sup>406</sup>. Таким образом, с практики высших судов началось вменение определения действительного налогового обязательства в качестве обязанности налогового органа.

---

<sup>405</sup> См., например: *Газетдинова Ю. Е.* Защита законных интересов в гражданском и арбитражном процессах // *Законы России: опыт, анализ, практика.* 2010. № 10. С. 50. *Гришаев С. П., Овчинникова А.* Эволюция правового регулирования института банкротства. М., 2014 [Эл. ресурс]. *Ульянов А. В.* Категория юридического интереса в свете неоконцепции гражданского права (часть 1) // *Актуальные проблемы российского права.* 2015. № 5. С. 54. *Чуряев А. В.* Защита законных интересов налогоплательщика в теории и на практике // *Гражданин и право.* 2013. № 12. С. 75.

<sup>406</sup> См., например: Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.12.2022 № 308-ЭС22-15224 по делу № А63-18516/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 18.11.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144 по делу № А43-21183/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 18.11.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

В практике судов кассационной инстанции «налоговая реконструкция» определяется как обязанность налоговых органов. Неисполнение этой обязанности – нарушение, влекущее отмену судом решения налогового органа. Объективация «налоговой реконструкции» как обязанности развивалась в судебной практике в 2020-2023 гг. В Постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа по делу № А73-1227/2022 суд указал на нарушение налоговым органом «обязанности определить действительное налоговое обязательство»<sup>407</sup>. В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа по делу № А75-10364/2021 суд сделал вывод, что «наличие у налогоплательщика возможности самостоятельно реализовать право на зачет и возврат излишне уплаченных налогов не освобождает налоговый орган от обязанности определить действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика»<sup>408</sup>. Аналогичная позиция высказана в Постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа по делу № А33-22591/2020<sup>409</sup>. В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа по делу № А81-3102/2020 суд указал, что неверный учет расходов, реальность которых не поставлена Инспекцией под сомнение, влечет обязанность налогового органа определить действительные налоговые обязательства налогоплательщика<sup>410</sup>. Нижестоящие арбитражные суды также неоднократно высказывали позицию о том, что определение действительных

---

<sup>407</sup> Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 23.01.2023 № Ф03-5867/22 по делу № А73-1227/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

<sup>408</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 04.04.2023 № Ф04-1733/22 по делу № А75-10364/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

<sup>409</sup> Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.12.2021 № Ф02-6442/21 по делу № А33-22591/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

<sup>410</sup> Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.06.2022 № Ф04-3923/21 по делу № А81-3102/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

налоговых обязательств налогоплательщика является обязанностью налогового органа<sup>411</sup>.

Вместе с тем нужно учитывать, что объективированные судебной практикой обязанности налоговых органов являются «условными», менее гарантированными. В силу высокой роли усмотрения правоприменителя, суды могут отрицать существование таких обязанностей. Например, в Постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа по делу № А73-748/2022 суд отклонил «доводы общества об обязанности налогового органа определить действительные налоговые обязательства по налогу на прибыль организаций»<sup>412</sup>. Обязанность налогового органа провести «налоговую реконструкцию» часто ставится под условие выполнения налогоплательщиком определенных действий – раскрытия информации и документов. В Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда по делу № А40-25969/2022 суд сделал вывод, что если налогоплательщик не раскрыл информацию о спорных сделках, то у налогового органа отсутствует обязанность определения размера действительных налоговых обязательств общества<sup>413</sup>. В Решении Арбитражного суда г. Москвы по делу № А40-81768/2023 суд указал, что представленные налогоплательщиком документы

---

<sup>411</sup> См., например: Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.02.2023 № 18АП-13369/22 по делу № А76-38400/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023). Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2022 № 11АП-8395/22 по делу № А49-8943/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023). Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.05.2021 № 19АП-234/21 по делу № А35-7072/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023). Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.03.2021 № 19АП-5078/20 по делу № А48-5630/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023). Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 18.03.2020 № 06АП-743/20 по делу № А04-7815/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

<sup>412</sup> Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.01.2023 № Ф03-4915/22 по делу № А73-748/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

<sup>413</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.11.2022 № 09АП-75453/22 по делу № А40-25969/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

не позволяют раскрыть реальные параметры сделок и установить действительные налоговые обязательства заявителя, вследствие чего у налогового органа нет обязанности проводить «налоговую реконструкцию»<sup>414</sup>.

Добросовестное налоговое администрирование в судебной практике формулируется как обязывающее требование к налоговым органам: «налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности»<sup>415</sup>. В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа по делу № А70-6842/2022 суд указал на необходимость соблюдения Инспекцией принципа добросовестного налогового администрирования<sup>416</sup>. В Постановлении Арбитражного суда Московского округа по делу № А40-24375/2017 суд вывел из принципа налогового администрирования несколько обязанностей налогового органа: «в силу принципа добросовестного налогового администрирования и баланса частных и публичных интересов именно налоговый орган при намерении проверить документальную подтвержденность убытка должен был конкретизировать требования и запросить документы по конкретным затратам, о которых обладал исчерпывающими сведениями»<sup>417</sup>. В Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа по делу № А55-18256/2022 суд ссылается на

---

<sup>414</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 04.09.2023 по делу № А40-81768/2023 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

<sup>415</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона «О почтовой связи» и пункта 2 статьи 62 Федерального закона «О связи» в связи с жалобой гражданина М.Д. Малинина» // СЗ РФ. 2023. № 2. Ст. 547. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.08.2022 № 306-ЭС22-7274 по делу № А55-15930/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 19.11.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 по делу № А40-24375/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 19.11.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 по делу № А79-12226/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1747760](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1747760) (дата обращения: 19.11.2023).

<sup>416</sup> Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.12.2022 № Ф04-6427/22 по делу № А70-6842/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).

<sup>417</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.02.2022 № Ф05-24309/18 по делу № А40-24375/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).

необходимость добросовестного исполнения своих обязанностей должностными лицами налогового органа<sup>418</sup>. Можно сделать вывод, что суды формулируют добросовестное налоговое администрирование как обязанность налоговых органов.

Подчеркнем, что в силу «доказательственного» характера реализации законного интереса на добросовестное налоговое администрирование наличие корреспондирующей обязанности налогового органа подлежит доказыванию со стороны налогоплательщика. Суды нередко отказывают в признании этого законного интереса. В Решении Арбитражного суда Новосибирской области по делу № А45-34518/2020 суд не подтвердил нарушение принципа добросовестного налогового администрирования, на которое ссылался налогоплательщик<sup>419</sup>. В Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда по делу № А40-165747/2022 суд не принял довод налогоплательщика «о необходимости соблюдения принципа добросовестного налогового администрирования, предполагающего наличие единообразного подхода по отношению к одному налоговому периоду по идентичным хозяйственным операциям с одинаковым набором первичных документов»<sup>420</sup>. В Решении Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области по делу № А56-129042/2022 суд сделал вывод о неприменимости принципа добросовестного налогового администрирования: «довод заявителя о проявлении пассивности налогового органа от выяснения причин представления ООО «МАСК» «нулевых» налоговых деклараций для

---

<sup>418</sup> Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 14.06.2023 № Ф06-2794/23 по делу № А55-18256/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).

<sup>419</sup> Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 21.05.2021 по делу № А45-34518/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).

<sup>420</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.04.2023 № 09АП-18642/23 по делу № А40-165747/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).

целей соблюдения принципа добросовестного налогового администрирования является субъективным»<sup>421</sup>.

В случае законного интереса на учет законных ожиданий налогоплательщика суды создают обязанности налоговых органов в части применения мер налоговой ответственности. Определение Верховного Суда РФ от 22.04.2021 № 305-ЭС21-4040 по делу № А40-207025/2019 фактически вменяет налоговым органам в обязанность не назначать налогоплательщикам штрафы и пени, если соблюдены их законные ожидания<sup>422</sup>. Аналогичные выводы о необходимости соблюдать законные ожидания налогоплательщиков и не назначать пени и штрафы сделаны судами в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда по делу № А40-110579/2019<sup>423</sup>.

Таким образом, по общему правилу, соблюдение законных интересов налогоплательщиков не обеспечивается корреспондирующими обязанностями налоговых органов. Соответствующие нормы, определяющие встречные обязанности по охране законных интересов, отсутствуют в НК РФ. Однако судебные доктрины защиты законных интересов налогоплательщиков, прямо или опосредованно, определяют обязанности налоговых органов, напрямую не предусмотренные законом. В их числе можно выделить обязанность добросовестно осуществлять налоговое администрирование, обязанность определять действительный размер налоговой обязанности, обязанности защищать законные ожидания налогоплательщиков и не применять меры налоговой ответственности в случае следования налогоплательщиком разъяснений финансовых и налоговых органов. При этом обязанности налоговых органов, сформированные судебной практикой, не являются

---

<sup>421</sup> Решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 08.10.2023 по делу № А56-129042/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).

<sup>422</sup> Определение Верховного Суда РФ от 22.04.2021 № 305-ЭС21-4040 по делу № А40-207025/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 20.11.2023).

<sup>423</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2022 № 09АП-64497/22 по делу № А40-110579/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 20.11.2023).

безусловными. Обязанности зачастую ставятся под условие совершения налогоплательщиком определенных действий. Наличие обязанности налогового органа, не подкрепленной конкретной нормой права, подлежит доказыванию со стороны налогоплательщика в рамках налогового спора. Следовательно, исходя из этих признаков можно говорить об особой правовой природе обязанностей налоговых органов, вводимых судебной практикой в рамках доктрин защиты законных интересов налогоплательщика. Теория о полной невозможности обеспечить законный интерес встречной (корреспондирующей) обязанностью налогового органа в настоящий момент не объясняет все тенденции развития налоговых правоотношений и подлежит пересмотру.

Третий предел законных интересов налогоплательщика-организации заключается в связанности законных интересов обязанностями налогоплательщика. Законные интересы не могут противоречить законно установленным обязанностям налогоплательщика, а равно не могут отменять или изменять соответствующие обязанности.

Круг обязанностей налогоплательщика определен ст. 23 НК РФ. Согласно пп. 9 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. Следовательно, перечень обязанностей налогоплательщиков является условно открытым – дополнительные обязанности могут накладываться на налогоплательщиков только НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах, сборах, страховых взносах. Основной из обязанностей налогоплательщика можно назвать конституционную обязанность уплачивать законно установленные налоги (ст. 57 Конституции РФ, пп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ). Обязанность налогоплательщика уплачивать законно установленные налоги и сборы зачастую называется просто «налоговой обязанностью». Налоговая обязанность предопределяет весь характер правового регулирования налоговых правоотношений – императивные нормы (обязывания и запреты) доминируют в налоговом праве.

Элементы дозволения в налоговом праве (к которым можно отнести и законные интересы – сферу «налоговой незапрещенности») играют лишь вспомогательную роль, т. е. существуют только в той степени, в которой не противоречат императивной сущности налогового права. Вспомогательную, вторичную природу дозволения в налоговом праве подтверждают подходы Конституционного Суда Российской Федерации<sup>424</sup>.

Исследованные нами доктрины законных интересов подтверждают, что защищенные государством законные интересы налогоплательщиков-организаций не снимают с налогоплательщика его законно установленные обязанности. Назначение законных интересов, как средства баланса, заключается в другом – в защите налогоплательщиков от произвольного применения норм налогового права налоговыми органами.

Так, законный интерес на определение действительного размера налоговой обязанности предполагает уплату налога не больше, чем положено по закону – т. е. требуется соответствие налоговой обязанности закону. Целью «налоговой реконструкции» не ставится устранение или неправомерное сокращение налоговой обязанности. Это подтверждают принципы существующих подходов к «налоговой реконструкции», которые были изложены в Письме ФНС России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@:

- судебной практикой сформулирован подход, согласно которому выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения

---

<sup>424</sup> См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом Камснаб»» // СЗ РФ. 2014. № 24. Ст. 3143. Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2020 № 488-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пяташова Михаила Егоровича на нарушение его конституционных прав статьями 78, 119, 122 и пунктом 19 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально не опубликовано. Режим доступа: <http://www.ksrf.ru/ru/Pages/default.aspx> (дата обращения: 28.08.2023). Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2017. № 6.

налоговой обязанности в более высоком размере (что по сути означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789 и др.).

- налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом (Постановления Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, Определение от 27.02.2018 № 526-О и др.)<sup>425</sup>.

Законный интерес на добросовестное налоговое администрирование также не изменяет законно установленные обязанности налогоплательщика. Принцип добросовестного налогового администрирования связывается с требованием «недопустимости создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону»<sup>426</sup>. Иными словами, добросовестное налоговое

---

<sup>425</sup> Письмо Федеральной налоговой службы России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» // Нормативные акты для бухгалтера. 2022. № 31.

<sup>426</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона «О почтовой связи» и пункта 2 статьи 62 Федерального закона «О связи» в связи с жалобой гражданина М.Д. Малинина» // СЗ РФ. 2023. № 2. Ст. 547. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1625018](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1625018) (дата обращения: 03.12.2023). Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1676478](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1676478) (дата обращения: 03.12.2023). Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2019. № 8.

администрирование также не предполагает снижения размера налоговой обязанности ниже законного или освобождения от уплаты налогов.

Аналогично, законный интерес на правомерную налоговую минимизацию не означает отказа от исполнения налоговой обязанности. Законный интерес на правомерную налоговую минимизацию, с нашей точки зрения, заключается в использовании налоговых преференций, предоставленных государством, для целей минимизации налоговой обязанности – т. е. уплаты налогов в размере, не превышающем законный. Государственная защита предоставляется законному интересу на правомерную налоговую минимизацию только когда налогоплательщик своими действиями не причиняет вред бюджету.

Принцип учета законных ожиданий налогоплательщика требует отказа от назначения налогоплательщику, который добросовестно следовал разъяснениям регулирующих органов, пеней и штрафов как меры ответственности за нарушение налогового законодательства. Вместе с тем корректировка налоговой обязанности такого налогоплательщика в любом случае происходит. Так, в Определении Верховного Суда РФ от 22.04.2021 № 305-ЭС21-4040 по делу № А40-207025/2019 подтверждена правомерность такого подхода: «суд округа, полагая, что данные действия вышестоящего налогового органа способны сформировать у налогоплательщика соответствующие законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного (не требующего самостоятельного исправления), счел доначисление штрафа и пени незаконным. Ссылка налогоплательщика на непоследовательную позицию налогового органа по вопросу о возможности применения названной льготы судами не принята, поскольку применение названных норм, не предусматривающих иного толкования, не может нарушать права и законные интересы общества»<sup>427</sup>.

---

<sup>427</sup> Определение Верховного Суда РФ от 22.04.2021 № 305-ЭС21-4040 по делу № А40-207025/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 03.12.2023).

Следовательно, доначисление незаконно неуплаченной суммы налога не может быть предотвращено принципом законных ожиданий налогоплательщика. Соответствующий подход был также применен судами в Решении Арбитражного суда Кемеровской области от 21.03.2022 по делу № А27-12092/2019, Решении Арбитражного суда Нижегородской области от 23.03.2022 по делу № А43-2451/2020<sup>428</sup>. Принцип законных ожиданий, таким образом, не снимает с налогоплательщика обязанность уплатить налоги в законно установленных размерах.

Другие примеры законных интересов налогоплательщиков из судебной практики, приведенные нами, также подтверждают связанность законных интересов обязанностями налогоплательщика. Например, законный интерес сдать налоговую декларацию в разрешенное время и любым разрешенным законом способом не противоречит обязанности налогоплательщика уплатить налог<sup>429</sup>. Законный интерес на получение достоверной информации о недоимке от налогового органа не снимает обязанность погасить недоимку<sup>430</sup>. Аналогично, суды выделяли законный интерес уплатить налог в предусмотренном налоговым законодательством размере<sup>431</sup>. Законный интерес сменить систему налогообложения трансформирует налоговую

---

<sup>428</sup> Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 21.03.2022 по делу № А27-12092/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 03.12.2023). Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 23.03.2022 по делу № А43-2451/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 03.12.2023).

<sup>429</sup> Решение Арбитражного суда Омской области от 05.06.2019 по делу № А46-3403/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Решение Арбитражного суда Омской области от 11.04.2019 по делу № А46-4182/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023). Решение Арбитражного суда Омской области от 19.03.2019 по делу № А46-2070/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>430</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 17.06.2004 № Ф09-2396/04АК по делу № А07-1521/04 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

<sup>431</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.02.2022 № 09АП-87765/21 по делу № А40-192393/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

Апелляционное определение СК по административным делам Воронежского областного суда от 13.10.2020 по делу № 33а-5706/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

обязанность налогоплательщика, в результате перехода на специальные налоговые режимы налогоплательщик может уплачивать меньшее количество налогов, по меньшим ставкам – однако не снимает с налогоплательщика налоговую обязанность как таковую<sup>432</sup>.

Третьим пределом законных интересов налогоплательщика-организации, таким образом, являются законно установленные обязанности налогоплательщика. Законные интересы не могут противоречить обязанностям налогоплательщика (и прежде всего, основной налоговой обязанности – уплатить законно установленный налог), не могут отменять или изменять их. При реализации законных интересов налогоплательщик-организация не может выйти за рамки своих законных обязанностей. Законные интересы на «налоговую реконструкцию», добросовестное налоговое администрирование, правомерную налоговую минимизацию не предполагают снижения размера налоговой обязанности ниже законного или неправомерного освобождения от уплаты налогов. Законный интерес на защиту законных ожиданий налогоплательщика предполагает освобождение налогоплательщика от начисления пеней и штрафов, но не дает освобождения от корректировки неуплаченных в результате неверного применения норм закона сумм налогов.

**Таким образом,** были проанализированы пределы реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций. Рассмотрена проблематика пределов и ограничений в праве. Установлено, что ученые не вводили понятия «предел» и «ограничение» в отношении законных интересов, только в отношении прав и свобод. Сделано предположение о существовании пределов реализации законных интересов – естественных границ их существования, обусловленных правовой природой законных интересов. Выделены три предела реализации законных интересов налогоплательщиков:

---

<sup>432</sup> Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.12.2012 № 15АП-14588/12 по делу № А32-6367/2012 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

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, 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. По общему правилу, соблюдение законных интересов налогоплательщиков не обеспечивается корреспондирующими обязанностями налоговых органов – соответствующие обязанности отсутствуют в НК РФ. В то же время следует учитывать, что судебные доктрины защиты законных интересов налогоплательщиков вводят новые обязанности налоговых органов, не предусмотренные законом. Это 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. Защита законных ожиданий налогоплательщика не предполагает освобождения от начисления неправомерно неуплаченных налогов.

Пределы реализации законных интересов налогоплательщика-организации – это имманентно-присущие границы существования и дозволенной реализации законных интересов, предопределенные их особой правовой природой. Выделены три предела реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций:

- во-первых, интерес, который планирует реализовать налогоплательщик, не должен быть противоправным. Правомерность законного интереса имеет два 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;

- во-вторых, 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 являются условными – ставятся под условие совершения налогоплательщиком определенных действий и подлежат доказыванию со стороны налогоплательщика;

- в-третьих, связанность законно установленными обязанностями налогоплательщика. Законные интересы не могут отменять и не могут изменять обязанности налогоплательщика.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящем диссертационном исследовании была проведена работа, направленная на выработку теоретических и практических рекомендаций по проблемам реализации законных интересов как элемента правового статуса налогоплательщика-организации.

*Во-первых*, рассмотрены теоретико-правовые категории «механизм правового регулирования» и «правовой механизм», исследованы возможности использования категории «правовой механизм» в налоговом праве.

Установлено, что механизм правового регулирования представляет собой динамику правового регулирования: совокупность правовых средств, которые обеспечивают регулирующее воздействие права на общественные отношения. Ученые не рассматривают законные интересы как полноценное правовое средство механизма правового регулирования, признавая при этом их особую роль в этом механизме. Механизм правового регулирования представляет собой более широкую и абстрактную категорию, чем правовой механизм. Под механизмом правового регулирования понимается совокупность правовых средств, которые обеспечивают регулирующее воздействие права на общественные отношения. Правовой механизм – это механизм правового регулирования, отраженный в конкретном правовом институте. В связи с этим существует множество правовых механизмов, для каждого отдельного института права. В число элементов правового механизма входят: дозволения, запреты, гарантии, поощрения и меры ответственности. Правовой механизм является динамикой правового регулирования, правовой статус – статикой. Правовые механизмы характерны как для финансового права, так и для налогового права. Настоящее исследование строится на предпосылке существования правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации и наличии в качестве элемента реализуемого правового статуса законных интересов.

*Во-вторых*, правовой статус исследован как системообразующий элемент правового механизма.

Правовой статус – это категория, общее понимание которой сложилось в отечественной науке на текущий момент. Правовой статус можно понимать и содержательно (как место субъекта в отношениях с государством), и как совокупность элементов. Состав элементов правового статуса является дискуссионным: если права и обязанности признаются частью статуса всеми исследователями, то остальные элементы правового статуса (в том числе, законные интересы) не воспринимаются однозначно. Отношения правового статуса и правового механизма – это взаимосвязь статики (статус) и динамики (механизм). Элементы статуса реализуются в правовом механизме конкретного правового института. Субъект может обладать разными статусами в разных правовых отношениях. Правовой статус налогоплательщика-организации определен, в основном, в налоговом законодательстве: предусмотрены общий и специальные правовые статусы, определены основания возникновения статуса, права и обязанности, гарантии статуса. Помимо определенных в законодательстве элементов правового статуса налогоплательщика (права и обязанности) следует учитывать в качестве самостоятельного элемента правового статуса налогоплательщика-организации законные интересы, которые вырабатываются, формулируются и признаются в правоприменительной практике.

*В-третьих*, были проанализированы понятие и сущность законных интересов как элемента правового механизма реализации правового статуса.

Единый подход к правовой природе законных интересов в отечественном правоведении не сформировался. Несмотря на давнюю и глубокую историю исследований, в общей теории права отсутствует общепризнанное определение законного интереса. В дореволюционном правоведении (под влиянием немецкой социологической школы права) интерес рассматривался как социальное основание права. Одновременно начала признаваться возможность самостоятельного существования интересов, вне субъективных прав. Однако за законными интересами не признавалась охрана юридическими средствами, законные интересы

считались лишь регулятивной идеей. В советском правоведении была разработана трактовка законных интересов как ненормативных, «растворенных в праве» 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. В целях настоящего исследования под законными интересами понимаются 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. Выявление интересов физических лиц, стоящих за деятельностью организации, может быть задачей правоприменителей при оценке правомерности деятельности организации. Законные интересы, наряду с субъективными правами и юридическими обязанностями, являются элементом правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации.

*В-четвертых*, были проанализированы системные связи законных интересов с другими элементами правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации. Были выявлены системные связи законных интересов с дозволениями, субъективными правами, юридическими обязанностями налогоплательщика, а также с гарантиями правового статуса.

Исследована связь законных интересов и дозволения. Было выявлено, что дозволение представляет собой содержание, сущность 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. Сфера «дозволенности» налогоплательщика – это область существования его законных интересов. Проанализированы системные связи законных интересов и субъективных прав. Законные интересы и субъективные права налогоплательщика сосуществуют внутри правового механизма и внутри правового статуса как самостоятельные правовые явления. Законные интересы и субъективные права различаются по степени гарантированности со стороны государства и по наличию корреспондирующих юридических обязанностей налогового органа. Права и законные интересы дополняют друг друга: законные интересы отражают те потребности налогоплательщика, которые не объективированы как субъективные права, создают дополнительную защиту налогоплательщика в налоговых правоотношениях. Исследованы системные связи между законными интересами и юридическими обязанностями. Отношения между законными интересами и юридическими обязанностями налогоплательщика характеризуются противоречием, антагонизмом. В силу доминирования императивных начал в налоговом праве законные интересы налогоплательщика не могут противоречить его обязанностям, законные интересы ограничены обязанностями налогоплательщика. Рассмотрены системные связи законных интересов и гарантий правового статуса. Гарантии законных интересов налогоплательщика носят общий характер. В налоговом праве границы законных интересов налогоплательщика определяет судебная правоприменительная практика. Закон предоставляет законным интересам судебные и административные средства защиты, но не предоставляется гарантии соблюдения. Административные способы защиты законных интересов имеют меньшее значение, так как правоприменители, по большей части, воспринимают судебные доктрины.

*В-пятых*, были исследованы законные интересы налогоплательщика-организации в сфере эффективного налогового администрирования.

Для целей настоящей работы налоговое администрирование понимается 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. Рассмотрена разница в экономическом и юридическом понимании эффективности налогового администрирования. Выявлено, что экономическая эффективность налогового администрирования (т. е. собираемость налогов) приводит к обвинительному уклону налогового контроля и к нарушению законных интересов налогоплательщиков. Предложено авторское понимание эффективности налогового администрирования – это надлежащая организация и осуществление налогового администрирования государством в лице налоговых органов, учет законных интересов налогоплательщика в ходе осуществления налогового администрирования. Эффективное налоговое администрирование представляет собой законный интерес налогоплательщика. В то же время эффективность налогового администрирования выгодна и для государства как средство развития налоговых правоотношений. 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 гарантируется принципом (доктриной), выработанным судебной практикой судов Российской Федерации. Добросовестное налоговое администрирование означает для налоговых органов необходимость учета законных интересов налогоплательщика и необходимость воздерживаться от создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется

по закону. Доктрина добросовестного налогового администрирования нацелена на защиту законных интересов налогоплательщика в неравных отношениях с государством, представляет собой требование объективности и полноты налогового администрирования в условиях обвинительного уклона налогового администрирования. Определение действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика («налоговая реконструкция») означает недопустимость возложения на налогоплательщика-правонарушителя дополнительных обременений, не предусмотренных налоговым законом. Налоговые органы обязаны определить действительный размер налоговой обязанности и рассчитать сумму налога к уплате, принимая во внимание реально понесенные расходы налогоплательщика или ранее уплаченные суммы налога. Интерес налогоплательщика защищается путем минимизации налогового бремени от избыточного применения финансовых санкций. Законные ожидания налогоплательщика – это возможность рассчитывать на стабильность практики правоприменения в налоговой сфере, опираться на оценку собственного поведения как правомерного на основе норм НК РФ и разъяснений государственных органов. Гарантия законных ожиданий налогоплательщика – аннулирование судами назначенных штрафов и пени. 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-шестых*, 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, законная налоговая минимизация охарактеризована

как дозволение со стороны государства. Был проведен анализ правомерной налоговой минимизации с точки зрения признаков и характеристик законного интереса.

Сделан вывод об отсутствии в науке общепринятой терминологии для описания законных и незаконных методов уменьшения налоговой обязанности. Учеными используются понятия «налоговая минимизация», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование» в синонимичном контексте, отсутствует системность в терминах. Автором выбран термин «налоговая минимизация» как общее понятие для любого сокращения налоговой обязанности, для обозначения форм налоговой минимизации выбраны понятия правомерная (законная) налоговая минимизация и неправомерная (незаконная) налоговая минимизация. Был сделан вывод о том, что в основе всех концепций налоговой минимизации лежит представление о существовании ее правомерных и неправомерных форм. Первоначальный подход к налоговой минимизации (Вестминстерский подход) предполагал дозволение использовать любые законные методы для сокращения налогового бремени. Более современный подход (подход Рамси) требует, помимо формального соблюдения требований закона, также наличие деловой цели в сделках налогоплательщика. В России система оценка налоговой минимизации состоит из общей антиуклонительной нормы, специальных антиуклонительных норм и судебных доктрин. 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. Само по себе использование законных налоговых преференций признается правомерным, однако использование налогоплательщиком подлога для получения этих преференций признается злоупотреблением правом и влечет корректировку налоговой обязанности. Установлено, что «движущей силой»

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. Правомерная налоговая минимизация используется налогоплательщиком в рамках законных средств, цель – уплата налогов в размере, не превышающим законодательно установленную налоговую обязанность. Интерес на минимизацию налогов становится законным, когда не противоречит ценностям государственной политики и когда ему гарантируется надлежащая защита. На основании анализа характеристик законной налоговой минимизации сделан вывод, что правомерную минимизацию нельзя признать субъективным правом налогоплательщика, т. к. минимизация обладает всеми свойствами законного интереса. Правомерная налоговая минимизация имеет ненормативный характер; гарантирована в меньшей степени, чем право; защищается не корреспондирующими обязанностями налоговых органов, а решениями судов.

*В-седьмых*, были исследованы гарантии защиты законных интересов налогоплательщика-организации.

Были разграничены понятия «охрана» и «защита» законных интересов. Под охраной законных интересов налогоплательщика понимается любая деятельность органов государственной власти по обеспечению реализации законных интересов налогоплательщика. Охрана законных интересов включает в себя два элемента: учет законных интересов в ходе нормотворческого процесса и соблюдение законных интересов в рамках текущей правоприменительной деятельности. Соблюдение законных интересов осложняется тем, что НК РФ не устанавливает корреспондирующие обязанности налоговых органов по защите законных интересов

налогоплательщиков. Защита законных интересов налогоплательщика – это деятельность судов и налоговых органов в рамках налоговых споров по восстановлению нарушенных законных интересов налогоплательщика. Наиболее действенный способ защиты законных интересов налогоплательщика-организации – судебная защита. Судебные доктрины, выработанные судами, служат средствами защиты законных интересов налогоплательщиков. Административная защита законных интересов имеет меньшее значение. Для защиты законных интересов налогоплательщика 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). Была рассмотрена проблема формулировки законного интереса налогоплательщика. Установлено, что суд может сформулировать притязание налогоплательщика на благо в качестве законного интереса. Сформулировать интерес может и должен, по возможности, сам налогоплательщик, однако вероятность признания законного интереса в формулировках, предложенных налогоплательщиком, невелика. Была 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). Исторически законные интересы в судебной практике развивались от процессуальных к материальным. Появление и развитие законных интересов

налогоплательщиков объясняется синергетическим подходом к праву. Установлено, что в силу самоорганизации для законных интересов налогоплательщика характерен «стихийный», хаотичный характер. Законные интересы налогоплательщиков балансируют негативные тенденции в законодательстве и правоприменении. Законный интерес в добросовестном налоговом администрировании 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. Законный интерес на охрану законных ожиданий вызван необходимостью сбалансировать изменчивость разъяснений налоговых органов и произвольный характер правоприменения. Через законный интерес на правомерную налоговую минимизацию реализуется социальный эффект налогообложения.

*В-восьмых*, были проанализированы пределы реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций.

Рассмотрена проблематика пределов и ограничений в праве. Установлено, что ученые не вводили понятия «предел» и «ограничение» в отношении законных интересов, только в отношении прав и свобод. 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, 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. По общему правилу, соблюдение законных интересов налогоплательщиков не обеспечивается корреспондирующими обязанностями налоговых органов – соответствующие обязанности отсутствуют в НК РФ. В то же время следует учитывать, что судебные доктрины защиты законных интересов налогоплательщиков вводят новые обязанности налоговых органов, не предусмотренные законом. Это 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. Защита законных ожиданий налогоплательщика не предполагает освобождения от начисления неправомерно неуплаченных налогов.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### Законы Российской Федерации

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Российская Газета. 1993. № 237.
2. Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» // СЗ РФ. 1994. № 13. Ст. 1447.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
6. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. I). Ст. 1.
7. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.
8. Закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 11.04.1991, № 15, ст. 492.
9. Закон Российской Федерации от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // «Российская газета», 10.03.1992.
10. Закон Российской Федерации от 26.06.1992 № 3132-1 «О статусе судей в Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 30.07.1992, № 30, ст. 1792.

11. Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» // СЗ РФ. 1996. № 3. Ст. 145.
12. Федеральный закон от 31.05.2002 № 62-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 22. Ст. 2301.
13. Федеральный закон от 12.06.2002 № 67-ФЗ «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации» // СЗ РФ. № 24. Ст. 2253.
14. Федеральный закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3032.
15. Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3127.
16. Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» // СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4162.
17. Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // СЗ РФ. № 14. Ст. 1649.
18. Федеральный закон от 29.12.2014 № 473-ФЗ «О территориях опережающего развития в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2015. № 1 (ч. I). Ст. 26.
19. Федеральный закон от 26.07.2019 № 197-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2019. № 30. Ст. 4099.

### **Проекты законов Российской Федерации**

20. 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).

## Подзаконные нормативные правовые акты и ведомственные письма

21. Письмо Федеральной налоговой службы России от 17.02.2010 № ШС-20-3/219 «Об упрощении налоговой отчетности и повышении эффективности налогового администрирования».
22. Письмо Федеральной налоговой службы России от 02.10.2013 № СА-4-7/17648 «О заключении мировых соглашений налоговыми органами с налогоплательщиками в судах» // Документ официально опубликован не был. Режим доступа: <https://legalacts.ru/doc/pismo-fns-rossii-ot-02102013-n-sa-4-717648/> (дата обращения: 11.11.2023).
23. Приказ Федеральной налоговой службы России от 13.10.2015 № ММВ-7-12/447@ «Об утверждении Плана мероприятий по проведению эксперимента по оптимизации системы управления и структуры территориальных налоговых органов».
24. Письмо Федеральной налоговой службы России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам» // Учет. Налоги. Право. Официальные документы. 2017. № 30.
25. Письмо Федеральной налоговой службы России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@ «Об обзоре судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» // Нормативные акты для бухгалтера. 2017. № 19.
26. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 «Об исчислении налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» // «Учет. Налоги. Право: официальные документы». 2020. № 3.

27. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности 19.12.2019, протокол № 51) // Официально опубликованы на сайте Министерства финансов РФ (<http://www.minfin.ru>), 09.01.2020.
28. Письмо Федеральной налоговой службы России от 27.01.2020 № СА-4-7/1129@ «О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в четвертом квартале 2019 г. по вопросам налогообложения» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://garant.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
29. Письмо Федеральной налоговой службы России от 07.07.2020 № БС-4-11/10881@ «Об отмене писем ФНС России» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 11.11.2023).
30. Письмо Федеральной налоговой службы России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // «Учет. Налоги. Право: Официальные документы». 2021. № 10.
31. Письмо Федеральной налоговой службы России от 02.12.2021 № ЕА-4-15/16838 «О направлении уведомлений о вызове налогоплательщика в налоговый орган в рамках пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://www.klerk.ru/doc/523296/> (дата обращения: 11.11.2023).
32. Письмо Федеральной налоговой службы России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» // «Учет. Налоги. Право: Официальные документы». 2022. № 39.

33. Письмо Федеральной налоговой службы России от 19.12.2022 № БС-4-21/17188@ «О КПЭ администрирования налогообложения имущества на 2023 г.».

### **Материалы судебной практики**

#### **Постановления Конституционного Суда Российской Федерации**

34. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.
35. Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс»» // СЗ РФ. 2001. № 10. Ст. 996.
36. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.04.2003 № 6-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 1 и 2 статьи 167 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан О. М. Мариничевой, А. В. Немировской, З. А. Складной, Р. М. Складной и В. М. Ширяева» // СЗ РФ. 2003. № 17. Ст. 1657.
37. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишников, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.
38. Постановление Конституционного Суда РФ от 29.01.2004 № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 30 Федерального закона «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» в связи с запросами групп депутатов Государственной Думы, а также Государственного Собрания (Ил Тумэн) Республики Саха (Якутия),

- Думы Чукотского автономного округа и жалобами ряда граждан» // СЗ РФ. 2004. № 6. Ст. 450.
39. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева» // СЗ РФ. 2004. № 30. Ст. 3214.
40. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.
41. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм»» // СЗ РФ. 2009. № 14. Ст. 1770.
42. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.05.2013 № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Встреча»» // СЗ РФ. 2013. № 22. Ст. 2862.
43. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом Камснаб»» // СЗ РФ. 2014. № 24. Ст. 3143.
44. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2015 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 19 Федерального закона «О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации» в

- связи с жалобой гражданина А. М. Богатырева» // СЗ РФ. 2015. № 14. Ст. 2197.
45. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус»» // СЗ РФ. 2015. № 28. Ст. 4336.
46. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2015 № 32-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 5 части 1 статьи 23 Федерального закона «О муниципальной службе в Российской Федерации» в связи с жалобой гражданки С.И. Федоровой» // СЗ РФ. 2015. № 51 (ч. III). Ст. 7414.
47. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Парус»» // СЗ РФ. 2019. № 10. Ст. 1045.
48. Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2020 № 31-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта 12 пункта 1 и пункта 3 статьи 164, а также пункта 14 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой компании «Gazprom Neft Trading GmbH»» // СЗ РФ. 2020. № 28. Ст. 4497.
49. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.05.2021 № 20-П «По делу о проверке конституционности пункта 3.1 статьи 3 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» в связи с жалобой гражданки Г.В. Карпук» // СЗ РФ. 2021. № 22. Ст. 3913.
50. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.07.2021 № 39-П «По делу о проверке конституционности положений части 2 статьи 2.1, части 2 статьи 2.2, части 1 статьи 4.5 и части 1 статьи 11.15.2 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в

связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Востокфлот»» // СЗ РФ. 2021. № 31. Ст. 5988.

51. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.12.2021 № 53-П «По делу о проверке конституционности статей 416 и 417 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Ф. Б. Исхакова» // СЗ РФ. 2021. № 52 (ч. II). Ст. 9315.
52. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2022 № 13-П «По делу о проверке конституционности подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Правительства Санкт-Петербурга и жалобой государственного унитарного предприятия «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга»» // СЗ РФ. 2022. № 15. Ст. 2591.
53. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона «О почтовой связи» и пункта 2 статьи 62 Федерального закона «О связи» в связи с жалобой гражданина М.Д. Малинина» // СЗ РФ. 2023. № 2. Ст. 547.
54. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.04.2023 № 14-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 статьи 428 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина К. В. Матюшова» // СЗ РФ. 2023. № 15. Ст. 2748.

#### **Определения Конституционного Суда Российской Федерации**

55. Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru> (дата обращения: 24.10.2023).

56. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2004. № 6.
57. Определение Конституционного Суда РФ от 04.11.2004 № 324-О «По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2004. № 6.
58. Определение Конституционного Суда РФ от 15.07.2008 № 736-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Васильева Максима Игоревича на нарушение его конституционных прав положением части первой статьи 217 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2009. № 1.
59. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально опубликовано не было.
60. Определение Конституционного Суда РФ от 12.04.2011 № 440-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Брокерская фирма «Гарант-инвест»» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 5

- статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2011. № 6.
61. Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2013 № 966-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 149, 170 и 171 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статей 304 и 305 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2014. № 1.
62. Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2017. № 6.
63. Особое мнение судьи Арановского К. В. к Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2017. № 6.
64. Определение Конституционного Суда РФ от 02.07.2019 № 1831-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Северный Автовокзал» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://www.ksrf.ru/> (дата обращения: 26.11.2023).
65. Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2020 № 488-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Пяташова

Михаила Егоровича на нарушение его конституционных прав статьями 78, 119, 122 и пунктом 19 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официально не опубликовано. Режим доступа: <http://www.ksrf.ru/ru/Pages/default.aspx> (дата обращения: 28.08.2023).

66. Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 № 2311-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Саратов-Холод Плюс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 54.1, пунктом 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»» // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://www.ksrf.ru> (дата обращения: 05.10.2023).

#### **Постановления Пленумов высших судов**

67. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12.
68. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2013. № 10.
69. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2014. № 9.
70. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой

Гражданского кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2015. № 8.

71. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса РФ об ответственности за нарушение обязательств» // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2016. № 5.

**Постановления Президиумов высших судов и Обзоры судебной практики высших судов**

72. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 10.
73. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2012. № 11.
74. Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2019. № 8.
75. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 25.12.2019) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2020. № 6, 7.

**Определения Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации по гражданским делам**

76. Определение СК по гражданским делам Верховного Суда РФ от 12.12.2016 № 41-КГ16-32 // Официально не опубликовано. Режим доступа: <http://вс.рф> (дата доступа: 17.12.2021).
77. Определение СК по гражданским делам Верховного Суда РФ от 19.06.2017 № 36-КГ17-5 // Официально не опубликовано. Режим доступа: <http://вс.рф> (дата доступа: 17.12.2021).

78. Определение СК по гражданским делам Верховного Суда РФ от 21.10.2019 № 29-КГ19-6 // Официально не опубликовано. Режим доступа: <http://вс.пф> (дата доступа: 17.12.2021).

**Определения Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации по экономическим спорам**

79. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1625018](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1625018) (дата обращения: 05.10.2023).
80. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1676478](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1676478) (дата обращения: 05.10.2023).
81. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128 по делу № А12-36108/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1721216](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1721216) (дата обращения: 07.11.2023).
82. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 по делу № А79-12226/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1747760](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1747760) (дата обращения: 19.11.2023).
83. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303 по делу № А40-232515/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1789358](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1789358) (дата обращения: 26.11.2023).
84. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 по делу № А40-24375/2017 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: [https://www.vsrff.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1815578](https://www.vsrff.ru/stor_pdf_ec.php?id=1815578) (дата обращения: 05.10.2023).

85. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
86. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.02.2020 № 309-ЭС19-21200 по делу № А47-7120/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=1867076](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=1867076) (дата обращения: 25.11.2023).
87. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 18.05.2020 № 304-ЭС20-1243 по делу № А70-829/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
88. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
89. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 01.02.2022 № 309-ЭС21-17228 по делу № А07-17549/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
90. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323 по делу № А10-133/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
91. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.05.2022 № 306-ЭС21-26423 по делу № А55-12839/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
92. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481 по делу № А29-2698/2020 //

Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [https://vsrf.ru/stor\\_pdf\\_ec.php?id=2142034](https://vsrf.ru/stor_pdf_ec.php?id=2142034) (дата обращения: 26.11.2023).

93. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.08.2022 № 306-ЭС22-7274 по делу № А55-15930/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).
94. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144 по делу № А43-21183/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
95. Определение СК по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.12.2022 № 308-ЭС22-15224 по делу № А63-18516/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 26.11.2023).

#### **Определения Верховного Суда Российской Федерации**

96. Определение Верховного Суда РФ от 22.04.2021 № 305-ЭС21-4040 по делу № А40-207025/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://legalacts.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

#### **Постановления арбитражных судов кассационной инстанции**

97. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 18.02.2004 № КА-А41/748-04 по делу № А41-К2-10676/03 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
98. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19.02.2004 по делу № А12-14140/03-с42 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
99. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 17.06.2004 № Ф09-2396/04АК по делу № А07-1521/04 // Официально

- не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
100. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.06.2006 по делу № А56-14254/2005 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
101. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.03.2007 по делу № А56-22659/2006 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
102. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25.07.2007 № Ф02-4723/2007 по делу № А33-2092/2006 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
103. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10.09.2007 № Ф09-7213/07-С3 по делу № А07-22934/06 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
104. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.04.2012 № Ф01-1128/12 по делу № А43-10439/2011 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
105. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.06.2012 № Ф07-4013/12 по делу № А56-38882/2011 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
106. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.12.2014 № Ф06-17180/13 по делу № А12-1309/2014 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 23.10.2023).

107. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 09.04.2019 № Ф09-1144/19 по делу № А34-9659/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 23.10.2023).
108. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 № Ф04-611/20 по делу № А27-17275/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
109. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.07.2020 № Ф06-62894/20 по делу № А12-17267/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
110. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.12.2020 № Ф04-5424/20 по делу № А03-4236/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
111. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.04.2021 № Ф05-5266/21 по делу № А40-34769/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.10.2023).
112. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.05.2021 № Ф06-3526/21 по делу № А65-12823/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).
113. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14.09.2021 № Ф01-4968/21 по делу № А43-45353/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 26.11.2023).
114. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.12.2021 № Ф02-6442/21 по делу № А33-22591/2020 //

- Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
115. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.12.2021 № Ф05-31536/21 по делу № А40-15841/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
116. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.02.2022 № Ф05-24309/18 по делу № А40-24375/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).
117. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.03.2022 № Ф06-14409/22 по делу № А72-446/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.11.2023).
118. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.03.2022 № Ф07-246/22 по делу № А56-7691/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
119. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.03.2022 № Ф06-16031/22 по делу № А72-16328/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
120. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.05.2022 № Ф09-990/22 по делу № А76-14119/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
121. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.05.2022 № Ф05-6596/22 по делу № А41-3344/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

122. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 08.06.2022 № Ф01-1864/22 по делу № А38-5848/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).
123. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.06.2022 № Ф04-3923/21 по делу № А81-3102/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
124. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.07.2022 № Ф05-17119/22 по делу № А40-278308/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
125. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.08.2022 № Ф04-3344/22 по делу № А70-22712/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
126. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15.08.2022 № Ф02-3699/22 по делу № А33-32879/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
127. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.09.2022 № Ф08-8604/22 по делу № А53-35971/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
128. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.09.2022 № Ф09-5426/22 по делу № А50-25918/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
129. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12.10.2022 № Ф04-5588/21 по делу № А27-12092/2019 //

- Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
130. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.10.2022 № Ф05-25544/22 по делу № А40-54198/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
131. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.10.2022 № Ф08-10273/22 по делу № А53-43117/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
132. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.12.2022 № Ф07-17810/22 по делу № А13-10366/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
133. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.12.2022 № Ф09-7988/22 по делу № А50-21781/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
134. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 08.12.2022 № Ф09-8558/22 по делу № А76-8138/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.11.2023).
135. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 09.12.2022 № Ф06-24907/22 по делу № А72-14971/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
136. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.01.2023 № Ф03-4915/22 по делу № А73-748/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).

137. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.01.2023 № Ф06-27948/22 по делу № А65-12429/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).
138. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 23.01.2023 № Ф03-5867/22 по делу № А73-1227/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
139. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.01.2023 № Ф09-9596/22 по делу № А76-42968/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).
140. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.02.2023 № Ф05-35937/22 по делу № А40-56837/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
141. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.02.2023 № Ф04-4/23 по делу № А45-14103/2022 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).
142. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 04.04.2023 № Ф04-1733/22 по делу № А75-10364/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
143. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.04.2023 № Ф05-5686/23 по делу № А40-120812/2022 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).
144. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.05.2023 № Ф05-10417/23 по делу № А41-41601/2022 // Официально не

- опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
145. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.06.2023 № Ф04-2371/23 по делу № А03-5539/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
146. Постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 14.06.2023 № Ф06-2794/23 по делу № А55-18256/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).
147. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.09.2023 № Ф05-22521/23 по делу № А40-245189/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
148. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 03.10.2023 № Ф06-7699/23 по делу № А72-15872/2022 // Официально опубликовано не было. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).
149. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 03.10.2023 № Ф03-4091/23 по делу № А51-8715/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 23.10.2023).
150. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 20.10.2023 № Ф09-6418/23 по делу № А60-49219/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
151. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.10.2023 № Ф02-5800/23 по делу № А58-7010/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).

## **Постановления арбитражных судов апелляционной инстанции**

152. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.08.2006 № 13АП-6250/06 по делу № А56-862/2006 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
153. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.12.2012 № 15АП-14588/12 по делу № А32-6367/2012 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
154. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.06.2013 № 12АП-4655/13 по делу № А12-61/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
155. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2013 № 18АП-5611/13 по делу № А76-3051/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
156. Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2014 № 16АП-1406/14 по делу № А63-7109/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
157. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 07.07.2014 № 04АП-1715/14 по делу № А58-6850/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
158. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.01.2018 № 13АП-30655/17 по делу № А56-64309/2015 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

159. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.11.2018 № 15АП-13678/18 по делу № А53-33449/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.10.2023).
160. Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 18.03.2020 № 06АП-743/20 по делу № А04-7815/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
161. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.06.2020 № 20АП-8742/19 по делу № А23-1275/2016 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).
162. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2020 № 09АП-69541/20 по делу № А40-102184/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
163. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.03.2021 № 19АП-5078/20 по делу № А48-5630/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
164. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.04.2021 № 11АП-3947/21 по делу № А49-4003/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: [http://kad.arbitr.ru](http://kad.arbitr.ru/) (дата обращения: 07.11.2023).
165. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2021 № 08АП-3185/21 по делу № А70-16356/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
166. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.05.2021 № 19АП-234/21 по делу № А35-7072/2018 // Официально

- не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
167. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2021 № 09АП-17782/21 по делу № А40-122291/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.11.2023).
168. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.10.2021 № 19АП-3883/21 по делу № А35-3877/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
169. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2021 № 08АП-13000/21 по делу № А46-17956/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).
170. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.02.2022 № 09АП-87765/21 по делу № А40-192393/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
171. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.02.2022 № 09АП-76724/21 по делу № А40-102666/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
172. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.04.2022 № 11АП-3214/22 по делу № А72-12915/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).
173. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 27.07.2022 № 10АП-11384/22 по делу № А41-68555/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).

174. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.08.2022 № 17АП-8646/22 по делу № А71-16575/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 26.11.2023).
175. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.08.2022 № 10АП-11253/22 по делу № А41-74500/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
176. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2022 № 11АП-8395/22 по делу № А49-8943/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
177. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.09.2022 № 09АП-51771/22 по делу № А40-255965/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
178. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.09.2022 № 09АП-36628/22 по делу № А40-168467/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
179. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.10.2022 № 10АП-15848/22 по делу № А41-85700/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
180. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2022 № 09АП-64497/22 по делу № А40-110579/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 20.11.2023).
181. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2022 № 09АП-67514/22 по делу № А40-55066/2022 //

- Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
182. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.11.2022 № 09АП-65554/22 по делу № А40-73147/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
183. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.11.2022 № 09АП-75453/22 по делу № А40-25969/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
184. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.02.2023 № 18АП-13369/22 по делу № А76-38400/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
185. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.03.2023 № 17АП-2053/23 по делу № А60-58950/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).
186. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.04.2023 № 09АП-18642/23 по делу № А40-165747/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).
187. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.05.2023 № 14АП-845/23 по делу № А52-485/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).
188. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.06.2023 № 17АП-4305/23 по делу № А60-69635/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 07.11.2023).

189. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.07.2023 № 12АП-3919/23 по делу № А12-31425/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 07.11.2023).
190. Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2023 № 16АП-2498/22 по делу № А63-15117/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).
191. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.09.2023 № 09АП-54685/23 по делу № А40-59439/2023 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).
192. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.09.2023 № 11АП-12977/23 по делу № А49-10911/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).
193. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2023 № 17АП-8288/23 по делу № А50-18677/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 23.10.2023).

#### **Решения арбитражных судов первой инстанции**

194. Решение Арбитражного суда Тюменской области от 22.07.2013 по делу № А70-3253/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
195. Решение Арбитражного суда Брянской области от 06.08.2013 по делу № А09-5043/2013 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
196. Решение Арбитражного суда Курской области от 23.10.2014 по делу № А35-6649/2014 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).

197. Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 10.10.2017 по делу № А71-9832/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
198. Определение Арбитражного суда Хабаровского края от 01.03.2018 по делу № А73-2900/2018 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
199. Решение Арбитражного суда Омской области от 19.03.2019 по делу № А46-2070/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
200. Решение Арбитражного суда Омской области от 11.04.2019 по делу № А46-4182/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
201. Решение Арбитражного суда Омской области от 05.06.2019 по делу № А46-3403/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
202. Решение Суда по интеллектуальным правам от 24.03.2020 по делу № СИП-645/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
203. Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 10.08.2020 по делу № А75-20919/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
204. Решение Суда по интеллектуальным правам от 12.08.2020 по делу № СИП-300/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 05.10.2023).
205. Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 21.05.2021 по делу № А45-34518/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).

206. Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 17.11.2021 по делу № А71-6343/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
207. Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 21.03.2022 по делу № А27-12092/2019 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 03.12.2023).
208. Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 23.03.2022 по делу № А43-2451/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 03.12.2023).
209. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 04.09.2023 по делу № А40-81768/2023 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 18.11.2023).
210. Решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 08.10.2023 по делу № А56-129042/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 19.11.2023).

#### **Судебные акты судов общей юрисдикции**

211. Решение Тобольского городского суда Тюменской области от 07.11.2017 по делу № 12-229/2017 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
212. Апелляционное определение СК по административным делам Воронежского областного суда от 13.10.2020 по делу № 33а-5706/2020 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 12.11.2023).
213. Апелляционное определение СК по административным делам Красноярского краевого суда от 24.03.2021 по делу № 33а-1893/2021 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).
214. Апелляционное определение СК по административным делам Верховного Суда Республики Башкортостан от 30.11.2022 по делу

№ 33а-19799/2022 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).

215. Решение Емельяновского районного суда Красноярского края от 01.03.2023 по делу № 2а-203/2023 // Официально не опубликовано. Эл. ресурс: <https://sudact.ru/> (дата обращения: 06.11.2023).

#### **Практика международных судов**

216. Постановление Европейского Суда по правам человека от 13.12.2016. Дело «Белане Надь против Венгрии» [Belane Nagy v. Hungary] (жалоба № 53080/13) (Большая Палата Европейского Суда) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. Российское издание. № 5/2017.

#### **Научная и учебная литература**

217. *Аванесян М. А.* Формы и методы налогового контроля в период цифровизации // Гражданин и право. 2023. № 6. С. 58-64.
218. *Акимова В. Г., Литвинова К. Ю., Штукмастер И. Б., Кузнецов А. Б.* Пределы вмешательства в налоговое планирование при налоговом администрировании // Закон. 2019. № 5. С. 168-180.
219. *Александров И. В.* Налоговые преступления: расследования. М., 2017.
220. *Алексеев С. С.* Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. М., 1966.
221. *Алексеев С. С.* Общая теория права. Том II. М., 1981.
222. *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М., 1989.
223. *Амагиров А. В.* К вопросу о понятии «правовая защита» // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2014. № 1. С. 118-128.
224. *Андреев Ю. Н.* Механизм гражданско-правовой защиты. М., 2010.
225. *Анисимов А. Л.* Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации // Известия УрГЭУ. 2015. № 1(57). С. 24-30.

226. *Анисимов А. Л., Мельников Ю. Б.* О методиках оценки эффективности налоговых органов с позиции экономико-математического моделирования. // Известия УрГЭУ. 2017. № 1(69). С. 78-89.
227. *Аракелов С. А.* Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. С. 109-115.
228. *Арзамасов Ю. Г.* Теория и практика ведомственного нормотворчества в России. М., 2016. [Эл. ресурс].
229. *Артюх А. А.* Добросовестное налоговое администрирование: всем и каждому? // Эл. ресурс: [https://zakon.ru/blog/2020/06/03/dobrosovestnoe\\_nalogovoe\\_administrirovanie\\_vsem\\_i\\_kazhdomu](https://zakon.ru/blog/2020/06/03/dobrosovestnoe_nalogovoe_administrirovanie_vsem_i_kazhdomu) (дата обращения: 02.09.2023).
230. *Бартунаева Н. Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. М., 2007.
231. *Бачурин Д. Г.* Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования // Российский юридический журнал. 2016. № 5. С. 184-193.
232. *Беляев Д. А.* Интересы акционерного общества и понятие недобросовестности директоров // Законы России: опыт, анализ, практика. 2009. № 5. С. 87-92.
233. *Болдырев О. Ю.* Экономический суверенитет государства и конституционно-правовые механизмы его защиты: монография. М., 2021.
234. Альтернативное разрешение споров / под ред. *Е. А. Борисовой*. М., 2019.
235. *Братко А. Г.* Финансовый мониторинг в системе противодействия легализации преступных доходов и финансированию терроризма. М., 2020.
236. *Братусь С. Н.* Субъекты гражданского права. М., 1950.

237. *Бредихина К. В., Бадеева Е. А., Сазонова И. В.* Эффективность деятельности налоговых органов РФ: подходы к ее оценке и планированию // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. 2017. № 4(24). С. 17-27.
238. *Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина.* М., 1997.
239. *Будылин С. Л.* Мы будем жить теперь по-новому. Законодательство о КИК, международный обмен информацией и международное налоговое планирование // Закон. 2015. № 2. С. 52-66.
240. *Бурмистрова С. А.* Оценка разрешения коллизий интересов в нормативных правовых актах и их проектах // Российский юридический журнал. 2021. № 5. С. 47-60.
241. *Вавилин Е. В.* Осуществление и защита гражданских прав. М., 2016.
242. *Вальденберг В. Е.* Закон и право в философии Гоббса. СПб, 1900.
243. *Варламова А. Н.* Понятие «контроль» для целей корпоративного и конкурентного права и правовые механизмы его приобретения // Законы России: опыт, анализ, практика. 2020. № 12. С. 89-95.
244. *Васильева Е. Г.* Единый налоговый платеж для бизнеса: новый этап цифровизации в сфере налогообложения // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2022. № 3. С. 92-99.
245. *Витрук Н. В.* Общая теория правового положения личности. М., 2018.
246. *Витрук Н. В., Патюлин В. А.* Рецензия на монографию Матузова Н. И. «Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права». М., 1973.
247. *Воеводин Л. Д.* Юридический статус личности в России. Учебное пособие. М., 1997.
248. *Гамбаров Ю. С.* Курс гражданского права. Т. 1. СПб., 1911.
249. *Газетдинова Ю. Е.* Защита законных интересов в гражданском и арбитражном процессах // Законы России: опыт, анализ, практика. 2010. № 10. С. 49-52.

250. *Гентовт О. И.* Ограничение корпоративных прав как средство обеспечения интересов участников хозяйственных обществ: монография. М., 2022.
251. *Глазунова И. В., Черникова К. И.* Соотношение принципа добросовестного налогового администрирования и действительной налоговой обязанности // Вестник Омского университета. Серия «Право». 2021. Т. 18. № 3. С. 15-22.
252. *Горбань В. С.* Учение Р. Иеринга о праве в современном российском правоведении // Теория и практика общественного развития. 2017. № 5. С. 91-96.
253. *Горлова Е. Н.* Финансовая правосубъектность: публично-правовые и частноправовые начала // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2019. № 7. С. 27-33.
254. *Горшенев В. М.* Структура правового статуса гражданина в свете Конституции СССР 1977 года // Правопорядок и правовой статус личности в развитом социалистическом обществе в свете Конституции СССР 1977 года (Вопросы теории государства и права, государственного и административного права): Сборник научных трудов. Саратов, 1980. С. 51-58.
255. *Грачева Ю. В.* Соблюдение и исполнение как самостоятельные формы реализации уголовно-правовых норм // Актуальные проблемы российского права. 2009. № 3. С. 388-395.
256. *Грибанов В. П.* Интерес в гражданском праве // Советское государство и право. 1967. № 1. С. 49-56.
257. *Гришаев С. П., Овчинникова А.* Эволюция правового регулирования института банкротства. М., 2014 [Эл. ресурс].
258. *Гукасян Р. Е.* Проблема интереса в советском гражданском процессуальном праве. Саратов, 1970.
259. *Гурвич М. А.* Гражданские процессуальные правоотношения и процессуальные действия // «Труды ВЮЗИ». т. III. М., 1965.

260. *Данилова С. С.* Интерес хозяйственного общества в корпоративном праве РФ и Германии: понятие, содержание // *Предпринимательское право*. 2013. № 3. С. 37-46.
261. *Демин А. В.* Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства. М., 2017.
262. *Долгополов А. А.* Теоретические основы административно-правовых режимов в сфере оборота оружия и взрывчатых веществ // *Российский следователь*. 2005. № 8. С. 42-52.
263. *Дробязко С. Г.* Правовой статус личности в советском государстве. Минск, 1978.
264. *Дударев А. В., Хамидуллина А. А.* Теоретические основы наследования: особенности формирования концептуальных положений // *Образование и право*. 2011. № 1. С. 105-108.
265. *Еллинек Г.* Система субъективных публичных прав / пер. на рус. *А. А. Рождественского*. М., 1918.
266. *Емельянов В. И.* Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами. М., 2002.
267. *Ерохова М. А.* Судьба прецедентного права в России. [Эл. источник]: <https://pravo.ru/lf/news/211006/> (дата обращения: 26.08.2023).
268. *Ершов В. В.* Регулирование правоотношений. М., 2020.
269. *Жакенова Г. И.* Научные подходы к определению понятия «налоговое администрирование» // *Научно-методический электронный журнал «Концепт»*. 2017. Т. 3. С. 224-229.
270. *Жилин Г. А.* Судопроизводство в механизме обеспечения правового статуса личности // *Закон*. 2016. № 1. С. 131-141.
271. *Журавлева И. А., Брадецкая С. М.* Проблемы оптимизации налогообложения и пути их решения в современной налоговой системе РФ // *Проблемы российской экономики на современном этапе Сборник научных трудов по материалам Межвузовской научно-практической конференции*. Под ред. *Н. А. Ершовой*. 2019. С. 272-279.

272. *Журавлева О. О.* Эффективность принципов налогового права как правовых регуляторов: состояние и перспективы // Журнал российского права. 2017. № 7. С. 93-105.
273. *Загряцков М. Д.* Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. М., 1925.
274. *Загряцков М. Д.* Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве (извлечения) // Журнал административного судопроизводства. 2019. № 1. С. 63-70.
275. Финансовый механизм и право / под ред. *С. В. Запольского*. М., 2014.
276. Финансовое право / под ред. *С. В. Запольского*. М., 2015.
277. *Захаров А. В., Туркина А. В.* Предпроверочный анализ: обоснование правового регулирования // Налоговед. 2023. № 10. С. 37-44.
278. *Зотов С. А.* Взгляд на понятие правового статуса налогоплательщика // Ленинградский юридический журнал. 2015. № 1 (39). С. 158-165.
279. *Иванов А. А.* Речь о прецеденте // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2010. № 2. С. 3-11.
280. *Иеринг Р.* Борьба за право. Перевод с нем. *С. И. Ершова*. М., 1907.
281. *Ильин А. Ю.* Влияние налогового администрирования на собираемость налогов // Финансовое право. 2012. № 1. С. 18-22.
282. *Ильин И. А.* Теория государства и права. М., 2003.
283. *Иоффе О. С.* Гражданско-правовая охрана интересов личности / под ред. *Б. Б. Черепахина*. М., 1969.
284. *Иоффе О. С.* Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ленинград, 1948.
285. *Кашанина Т. В.* Корпоративное (внутрифирменное) право. Эл. издание, 2013.
286. *Кирилина В. Е.* Правовые основы налогового планирования // Финансовое право. 2010. № 8. С. 22-24.
287. *Коркунов Н. М.* Лекции по общей теории права. СПб., 2003.

288. *Кныш Р. Д.* Перспективы развития законодательства по проведению контроля в отношении «незаконной налоговой оптимизации» // Финансовое право. 2018. № 11. С. 33-36.
289. *Князькин С. И.* Единство судебной практики и средства его обеспечения // Журнал российского права. 2015. № 11. С. 160-168.
290. *Козырин А. Н.* Введение в российское налоговое право. М., 2014.
291. *Кондрат Е. Н., Борисов О. С., Ахмедов Р. М., Рыжих И. В., Шашихина Т. В.* Комментарий к Федеральному закону от 03.07.2016 № 230-ФЗ «О защите прав и законных интересов физических лиц при осуществлении деятельности по возврату просроченной задолженности и о внесении изменений в Федеральный закон «О микрофинансовой деятельности и микрофинансовых организациях»» (постатейный). М., 2016.
292. *Котин А. Ю.* Интересы в праве: монография / под ред. *Г. М. Азнагуловой*. М., 2019.
293. *Кравченко С. А.* Дробление бизнеса: обоснованно или нет? // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 11. С. 46-54.
294. *Крохина Ю. А.* Правовые пределы налоговой оптимизации в России и возможности их совершенствования с учетом зарубежного опыта // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 119-123.
295. *Крохина Ю. А.* Финансовое право России. М., 2011.
296. *Крылова А. В.* Проблема толкования понятия законных интересов организации в составе злоупотребления полномочиями (ч. 1 ст. 201 УК РФ) // Вестник Московского Университета. Сер. 11. Право. 2015. № 3. С. 132-137.
297. *Кузеванов А. И.* Общая характеристика механизма охраны и защиты объектов авторских и смежных прав в Российской Федерации // ИС. Авторское право и смежные права. 2016. № 7. С. 31-44.
298. *Кузнецова С. А.* К вопросу об определении понятия «правовой механизм» // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2013. № 1 (57). С. 9-12.

299. *Курбатов А. Я.* Предпринимательское право: проблемы теории и правоприменения (монография). М., 2022.
300. *Курочкин Д. А.* Общие правила о запрете обхода налогового закона (General Anti-Avoidance Rules) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое исследование (монография). М., 2023.
301. Правовые механизмы противодействия коррупции в сфере корпоративных закупок: научно-практическое пособие / под. ред. *И. И. Кучерова*. М., 2019.
302. *Кучинский В. А.* Законные интересы личности: от Конституции к правореализующей деятельности // Теоретические вопросы реализации Конституции СССР. М., 1982.
303. *Кучинский В. А.* Личность, свобода, право. М., 1978.
304. *Лазарев В. В., Липень С. В.* Теория государства и права: учебник. М., 2011.
305. *Ларионова В. А.* Финансово-правовой механизм офшорных зон // Право и экономика. 2007. № 11. С. 70-73.
306. *Лебедева Г. П.* Юридические лица. СПб., 2016.
307. История политических и правовых учений / под ред. *О. Э. Лейста*. М., 2006.
308. *Леканова Е. Е.* Законный интерес несовершеннолетних родителей в воспитании ребенка // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 11. С. 34-42.
309. *Липатова И. В.* Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. 2003. № 7. С. 28-31.
310. *Литвинова К. Ю.* Пересмотреть подход к налогообложению // Сетевое издание «Адвокатская газета». 2020. № 24(239). [Эл. издание].
311. *Лобачев А. А.* Налоговое администрирование и налоговый контроль в современной России // Образование и право. 2023. № 2. С. 159-164.
312. *Логина М. Ю.* Освобождение от пеней на основании писем Минфина России: миф или реальность? // Налоговед. 2023. № 10. С. 13-24.

313. *Ломакин Д. В.* Корпоративный интерес и осуществление права на участие в управлении хозяйственным обществом // *Хозяйство и право.* 2014. № 4 (447). С. 3-16.
314. *Права человека / под ред. Лукашевой Е. А. М., 1999.*
315. *Лысенко Е. Д.* Принцип добросовестного налогового администрирования // *Образование и право.* 2020. № 7. С. 134-137.
316. *Маврин С. П.* О роли метода правового регулирования в структурировании и развитии позитивного права // *Правоведение.* 2003. № 1.
317. *Налоги и налогообложение / под ред. И. А. Майбурова. М., 2009.*
318. *Малеин Н. С.* Охраняемый законом интерес // *Советское государство и право.* 1980. № 1. С. 27-34.
319. *Мальбин Д. А.* Превентивная функция негаторного иска // *Актуальные проблемы российского права.* 2023. № 7. С. 86-96.
320. *Малько А. В.* Стимулы и ограничения в праве. М., 2004.
321. *Малько А. В.* Субъективное право и законный интерес // *Известия высших учебных заведений. Правоведение.* 1998. № 4(223). С. 58-70.
322. *Теория государства и права: учебник / под ред. А. В. Малько, Д. А. Литинского. М., 2016.*
323. *Малько А. В., Матузов Н. И.* Теория государства и права: Учебник. М., 2004.
324. *Малько А. В., Субочев В. В.* Законный интерес и юридическая обязанность: аспекты соотношения // *Юридический мир. Общероссийский научно-практический правовой журнал.* 2007. № 3. С. 84-98.
325. *Малько А. В., Субочев В. В.* Законные интересы в правовой жизни общества: актуальные вопросы теории и практики // *Правоведение.* 2014. № 2. С. 84-98.

326. *Малько А. В., Терехин В. А.* Субъективные права, свободы и законные интересы как самостоятельные объекты судебной защиты // Ленинградский юридический журнал. 2010. № 4. С. 7-18.
327. *Мальцев Г. В.* Социальные основания права. М., 2011.
328. *Матвеева Е. В.* Правовой механизм реализации экологических прав граждан в России и Германии: вопросы терминологии // Экологическое право. 2010. № 2. С. 22-27.
329. *Матузов Н. И.* Рецензия на книгу А. И. Экимова «Интересы и право в социалистическом обществе» // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1985. № 5. С. 76-78.
330. *Мейер Д. И.* Русское гражданское право. Ч. 1. М., 1997.
331. *Мещерякова М. А.* Принцип законных ожиданий как способ взаимодействия с непостоянным Роспатентом // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2022. № 3. С. 64-72.
332. *Михайлов С. В.* О корпоративном интересе // Корпорации и учреждения. Сборник статей. 2007. С. 119-126.
333. *Миронова С. М.* Особенности реализации финансово-правового статуса муниципальных образований, входящих в городские агломерации // Правоприменение. 2020. № 1. С. 85-95.
334. *Михайлов С. В.* Категория интереса в российском гражданском праве. М., 2002.
335. *Мордовец А. С.* Социально-юридический механизм обеспечения прав человека и гражданина. Саратов, 1996.
336. *Морозова Л. А.* Теория государства и права. М., 2010.
337. *Мотова Е. А.* «Общество риска» и его влияние на законные интересы в структуре статуса субъектов права / Субъект права: стабильность и динамика правового статуса в условиях цифровизации: сборник научных трудов / под общ. ред. Д. А. Пашенцева, М. В. Залоило. М., 2021. С. 334-343.

338. *Мошкин А. А.* Медиация в налоговых спорах // Эл. ресурс: [https://zakon.ru/blog/2023/11/06/mediaciya\\_v\\_nalogovyh\\_sporah](https://zakon.ru/blog/2023/11/06/mediaciya_v_nalogovyh_sporah) (дата обращения: 11.11.2023).
339. *Муромцев С. А.* Определение и основное разделение права. М., 1879.
340. *Назаров Д. Г.* Пределы и ограничения прав и свобод человека и гражданина в России // *Законы России: опыт, анализ, практика.* 2016. № 1. С. 87-91.
341. *История политических и правовых учений / под ред. В. С. Нерсесянца.* М., 2004.
342. *Ногина О. А.* Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как самостоятельная форма налогового контроля // *Закон.* 2022. № 11. С. 64-72.
343. *Ногина О. А., Овсянников С. В.* Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил: баланс частных и публичных интересов // *Вестник СПбГУ. Право.* 2022. Т. 13. Вып. 1. С. 83-106.
344. *Оксамытный В. В., Пономарева В. П.* Общая теория государства и права. Брянск, 2012.
345. *Осинцев Д. В.* Методы правового регулирования или способы формулирования правовых норм? // *Российский юридический журнал.* 2016. № 6. С. 19-35.
346. *Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева.* М., 2017.
347. *Петражицкий Л. И.* Права добросовестного владельца на доходы с точки зрения догмы и политики гражданского права. СПб., 1897.
348. *Петракова М. С.* Критерии качества законодательства об административных правонарушениях при третьей кодификации // *Законодательство.* 2023. № 7. С. 69-77.

349. *Петров А. В., Зырянов А. В.* Синергетический подход в современных юридических исследованиях // Вестник ЮУрГУ. Серия «Право». 2017. Т. 17. № 4. С. 102-106.
350. *Поветкина Н. А.* Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения: монография. М., 2016.
351. *Поляков А. В., Тимошина Е. В.* Общая теория права. СПб., 2005.
352. *Пономарев М. В.* Правовой механизм экологического аудита // Журнал российского права. 2010. № 8 (164). С. 106-110.
353. *Попкова Ж. Г.* Налоговая выгода как институт налогового права: монография (под ред. *Д. В. Тютина*). М., 2020.
354. *Попов И. А., Сергеев В. И.* Вопросы квалификации преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов или страховых взносов с организаций в государственные внебюджетные фонды (комментарий к ст. 199 УК РФ) // Законодательство. 2001. № 2. С. 37-45.
355. *Пресняков М. В.* Принцип поддержания доверия к действиям государства: проблема предельных оснований и конституционные обещания // Гражданин и право. 2021. № 9. С. 3-14.
356. *Пресняков М. В.* Содержательные характеристики правового статуса: проблемы правовой определенности // «Гражданин и право». 2019. № 11. С. 15-27.
357. *Рождественский А. А.* Теория субъективных публичных прав. М., 1913.
358. *Сабирова Л. Л.* Современные тенденции использования синергетического метода в исследованиях теории права // Современные тенденции в эволюции методологии правовых исследований: материалы III Всероссийского Круглого стола по общетеоретическим проблемам права. Казань, 2016. С. 109-121.
359. *Самарина Е. С.* Категория «правовой статус личности» в теоретико-правовой науке // Ленинградский юридический журнал. 2013. № 2 (32). С. 24-30.

360. *Селюков А. Д.* Финансово-правовые механизмы государственного управления // *Финансовое право*. 2010. № 7. С. 2-6.
361. *Актуальные проблемы финансового права (учебник) / под ред. А. Д. Селюкова, И. А. Цинделиани.* М., 2022.
362. *Сенин И. В.* Механизм правового регулирования и юридическая техника // *Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий*. 2019. № 1 (29). С. 80-84.
363. *Смирнов А. П.* Соотношение понятий «охрана прав» и «защита прав» // *Вестник Томского государственного университета. Право*. 2010. № 331. С. 123-125.
364. *Соколова С. Г.* Обход налога // *Законодательство*. 2019. № 4. С. 22-29.
365. *Соловьев В. С.* *Право и нравственность*. СПб., 1899.
366. *Соловьев И. Н., Моисеенко М. А., Поветкина Н. А., Ильин А. Ю., Мироненко Т. В., Атаев Д. А.* *Выявление налоговых преступлений: комплексное исследование*. М., 2017.
367. 101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование / под ред. *Н. А. Соловьевой*. М., 2015.
368. *Солодовниченко Т. А.* Законный интерес: проблемы понимания и соотношения с субъективным юридическим правом и юридической обязанностью // *Вестник Омской юридической академии*. 2016. № 3. С. 35-39.
369. *Сорокин В. Д.* *Метод правового регулирования. Теоретические проблемы*. М., 1976.
370. *Слепнева Ю. В.* Налоговый оппортунизм и особенности его проявления в сфере малого бизнеса // *Социально-экономическое развитие России и Монголии: проблемы и перспективы: Материалы V Международной научно-практической конференции*. Улан-Удэ, 2017. С. 216-219.
371. *Спиридонова Н. Б.* Структура исключительного авторского права // *Журнал Суда по интеллектуальным правам*. 2022. № 38.

372. *Степанов Д. И.* Интересы юридического лица и его участников // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2015. № 1. С. 29-83.
373. *Субочев В. В.* Законные интересы как неотъемлемый элемент механизма правового регулирования // Право и политика. 2007. № 2. С. 13-19.
374. Проблемы теории государства и права. Учебник / под ред. *А. В. Малько*. М., 2012.
375. *Субочев В. В.* Сущность законных интересов // Ленинградский юридический журнал. 2007. № 2 (8). С. 35-55.
376. *Сунцева П. В.* Определение понятия права на оптимизацию налогообложения в Российской Федерации // Налоги и финансовое право. 2010. № 12. С. 290-296.
377. *Сунцева П. В.* Правовая природа оптимизации налогообложения // Налоги и финансовое право. 2010. № 6. С. 206-212.
378. *Сырых В. М.* Логические основания общей теории права. Том II. М., 2001.
379. Проблемы теории государства и права / под ред. *В. М. Сырых* М., 2008.
380. *Сырых В. М.* Социальный механизм правового регулирования: понятие, состав и структура // Ленинградский юридический журнал. 2005. № 2 (3). С. 106-119.
381. *Тарасов Н. Н.* Механизм правового регулирования: становление понятия // Российский юридический журнал. 2020. № 5. С. 90-115.
382. *Тархов В. А.* Гражданское право. Чебоксары, 1997.
383. *Тедеев А. А.* Финансовое право. М., 2021.
384. *Терещенко Д. С.* Специфика правового режима функционирования объектов гражданских правоотношений (теоретический аспект) // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 3. С. 136-144.
385. *Титов А. С.* Налоговое администрирование как правовая категория // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. № 3. С. 3-9.

386. *Ткач А. Н.* Комментарий к постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 27.05.2003 № 9-П // *Право и экономика.* 2003. № 8. С. 73-77.
387. *Ткаченко Н. В.* Статистическое исследование динамики федерального законодательства. Февраль 2022 года. [Эл. ресурс].
388. *Ткаченко Н. В.* Немного статистики. Законодательство. 2023. № 2. С. 5.
389. *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.
390. *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.
391. *Тиханычев А. П.* Налоговый оппортунизм и концепция законных интересов налогоплательщика: соотношение категорий и проблемы правоприменения // *Финансовое право.* 2024. № 3. С. 33-36.
392. *Тиханычев А. П.* Учение о законных интересах в отечественной юридической науке // *Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит.* 2023. № 1. С. 153-166.
393. *Тиханычев А. П.* Эффективность налогового администрирования как законный интерес налогоплательщика // *Право и государство: теория и практика.* 2024. № 2. С. 128-130.
394. *Тихомиров Ю. А.* Правовое регулирование: теория и практика. М., 2008.
395. *Толстой Ю. К.* К теории правоотношения. Ленинград, 1959.
396. *Тютин Д. В.* Налоговое право. Курс лекций. М., 2021. [Эл. источник].
397. *Ульбашев А. Х.* Добросовестность как категория гражданского и налогового права // *Законодательство.* 2015. № 9. С. 22-27.
398. *Ульянов А. В.* Категория юридического интереса в свете неоконцепции гражданского права (часть 1) // *Актуальные проблемы российского права.* 2015. № 5. С. 51-57.

399. *Федин И. Г.* Добросовестность как правовая категория // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 4 (89). С. 21-30.
400. *Федяй Е. С., Павлова П. В.* Оппортунистическое поведение налогоплательщиков // Вопросы науки и образования. 2018. № 2(14). С. 35-36.
401. *Фролов И. В.* Генезис и теоретические основы института несостоятельности (банкротства) гражданина в системе российского права (монография). М., 2020.
402. *Хакиев А. В., Шевченко Г. В.* Гражданско-правовой статус государственной казны // Вестник Алтайской академии экономики и права // 2019. № 3 (ч. 2). С. 225-230.
403. *Химичева Н. И.* Финансовое право. М., 2012.
404. *Цветков И. В.* Налогоплательщик в судебном процессе: практич. пособ. по судебной защите. М., 2004.
405. *Цветкова Е. А.* Категория законного интереса в юридической науке // Журнал российского права. 2016. № 3. С. 37-46.
406. *Цепова Е. А.* Эффективность налогового администрирования и валютного контроля в Российской Федерации в условиях международной налоговой прозрачности // Образование и право. 2020. № 10. С. 150-155.
407. Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. *И. А. Цинделиани*. М., 2016.
408. *Цинделиани И. А., Гусева Т. А., Изотов А. В.* Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации // Правоприменение. 2022. № 1. Том 6. С. 77-87.
409. *Цинделиани И. А., Чуряев А. В.* Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции. М., 2017.
410. *Червонюк В. И.* Идея права и право в идеях: в двух томах. Том II. Книга первая. Теория конституционного права: сравнительно-правовой и страноведческий анализ (монография). М., 2022.

411. *Черданцев А. Ф., Гунин Д. И.* Интересы законные, противозаконные и незаконные // Российское правосудие. 2013. № 7 (87). С. 12-21.
412. *Чуряев А. В.* Защита законных интересов налогоплательщика в теории и на практике // Гражданин и право. 2013. № 12. С. 73-81.
413. Актуальные проблемы гражданского права: учебник / под ред. *Р. В. Шагиевой*. М., 2019.
414. *Шайкенов Н. А.* Правовое обеспечение интересов личности. Свердловск, 1990.
415. *Шахназаров Б. А.* Интеллектуальная собственность как правовой механизм, сопровождающий борьбу с пандемией в условиях распространения коронавирусной инфекции (COVID-19) // Журнал «Lex Russica». 2020. № 8. С. 134-137.
416. *Шевелева Н. А.* Налогово-правовые механизмы государственной поддержки предпринимательства в современных условиях // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 11. С. 36-48.
417. *Шершеневич Г. Ф.* Общая теория права. М., 1910.
418. *Шесткова Е. В.* Частноправовые сделки компаний малого и среднего бизнеса, по поводу которых возможно повышенное внимание обслуживающего банка, Росфинмониторинга, ФНС. М., 2018.
419. *Шишкин Р. Н.* Налоговая выгода при дроблении бизнеса: методика проведения налогового контроля, судебная практика, правовые рекомендации для налогоплательщиков // Библиотечка «Российской газеты». 2021. № 4.
420. *Шуберт Т. Э.* Доктрина, законотворчество, судебная практика: вопросы взаимовлияния. М., 2018.
421. *Шундигов К. В.* Синергетика и правовое регулирование // Ленинградский юридический журнал. 2013. № 1(31). С. 117-123.
422. *Шундигов К. В.* Правовые механизмы: основы теории // Государство и право. 2006. № 12. С. 12-22.

423. *Щекин Д. М.* Категория интереса в налоговом праве // Актуальные проблемы российского права. 2022. Т. 17. № 4. С. 46-56.
424. *Юзвович Л. И., Чечушкова О. В.* Современное налоговое законодательство России как элемент возникновения налоговых рисков предпринимателей // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2019. № 9 (ч. 1). С. 138-146.
425. *Явич Л. С.* Общая теория права. Ленинград, 1991.
426. *Ядрихинский С. А.* Актуальные проблемы финансового права в условиях цифровизации экономики: монография / под ред. *Е. Ю. Грачевой.* М., 2021.
427. *Ядрихинский С. А.* О соотношении законного интереса и субъективного права налогоплательщика: структурные особенности // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2020. № 1. С. 169-187.
428. *Ядрихинский С. А.* Правовые проблемы защиты законных интересов налогоплательщика // Вестник Омской юридической академии. 2019. № 1. С. 86-90.

#### **Материалы научных конференций**

429. Резолюция XV Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года». // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2017 г. М., 2019.

#### **Диссертации и авторефераты диссертаций**

430. *Зырянов А. В.* Синергетический подход в научно-правовых исследованиях государства. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010.
431. *Игнатенкова К. Е.* Дозволение как способ правового регулирования. Дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006.
432. *Исаков В. А.* Оппортунистическое поведение и механизмы его ограничения (на примере трансакции налогообложения). Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. СПб., 2008.

433. *Колесников С. И.* Законные интересы налогоплательщиков и их учет в правоприменительной деятельности. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2010.
434. *Коробова Е. А.* Законные интересы личности в конституционном праве Российской Федерации. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Челябинск, 2005.
435. *Кляус Н. В.* Законный интерес как предмет судебной защиты в гражданском судопроизводстве. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Новосибирск, 2007.
436. *Малько А. В.* Законные интересы советских граждан. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1985.
437. *Миронова С. М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект). Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006.
438. *Овчарова Е. В.* Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов. Дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2021.
439. *Петрович Д. В.* Становление и эволюция правового статуса личности в российском законодательстве. Автореф. дисс... канд. юрид. наук. Владимир, 2008.
440. *Подмарев А. А.* Конституционные основы ограничения прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации. Дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001.
441. *Попов В. В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики. Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2012.
442. *Пунченко С. И.* Социальная эффективность права в современной России (теоретический аспект). Дисс. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2016.

443. *Сорокин Б. В.* Теоретико-правовые концепции Н. Г. Александрова. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2010.
444. *Субочев В. В.* Теория законных интересов. Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. Тамбов, 2009.
445. *Троицкая А. А.* Конституционно-правовые пределы и ограничения свободы личности и публичной власти. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2008.
446. *Улаева Н. Л.* Категория интереса в частном праве: историко-правовое исследование. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2007.
447. *Ульянов А. В.* Охраняемые законом интересы в гражданском праве. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2017.
448. *Шаклеин Н. И.* Ограничение прав и свобод человека в Российской Федерации: конституционно-правовые основы. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
449. *Шериев А. М.* Субъективные права, свободы и законные интересы как объекты правовой охраны и защиты: проблемы теории и практики / Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2008.
450. *Шишкин В. В.* Синергетический подход в теории права. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 2007.
451. *Шундигов К. В.* Управление и самоорганизация в механизме правового регулирования (теоретико-методологическое исследование). Дисс. ... докт. юрид. наук. Саратов, 2019.
452. *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2023.
453. *Ядрихинский С. А.* Защита прав и законных интересов налогоплательщиков-юридических лиц (финансово-правовой аспект) // Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2007.
454. *Ядрихинский С. А.* Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты. Дисс. ... докт. юрид. наук. М., 2021.

455. *Якушев А. О.* Эффективность действия норм общей части налогового права. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003.

#### **Интернет-ресурсы**

456. Медиация – новое слово в налоговом контроле. Федеральная налоговая служба, 16.11.2020 // Режим доступа: [https://www.nalog.ru/rn78/news/activities\\_fts/10194093/](https://www.nalog.ru/rn78/news/activities_fts/10194093/) (дата обращения: 11.11.2023).