Дата поступления рукописи в редакцию: 18.04.2026 г.
Дата принятия рукописи в печать: 03.05.2026 г.
DOI: 10.24412/2782-3830-2026-4-205-209

КОЙЧУЕВ Ислам Муратович,
Студент 2 курса магистратуры
Высшей школы государственного аудита МГУ
имени М.В.Ломоносова,
e-mail: KOICHUEV_09@mail.ru

ЗАКОННЫЕ ИНТЕРЕСЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: ПРЕДЕЛЫ РЕАЛИЗАЦИИ И ГАРАНТИИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ

Аннотация. *Статья посвящена исследованию законных интересов налогоплательщиков как особой правовой категории, занимающей промежуточное положение между прямо закрепленным субъективным налоговым правом и общим дозволением, не получившим детальной нормативной формализации.*

Ключевые слова: *Законный интерес, налогоплательщик, субъективное налоговое право, налоговое администрирование, добросовестность, злоупотребление правом, статья 54.1 НК РФ, досудебное обжалование, судебная защита, налоговый контроль.*

KOICHUEV Islam Muratovich,
2nd year graduate student of the Higher School
of State Audit of Lomonosov Moscow State University

LEGITIMATE INTERESTS OF TAXPAYERS: LIMITS ON THEIR REALIZATION AND GUARANTEES OF THEIR PROTECTION

Annotation. *The article is devoted to the study of taxpayers' legitimate interests as a distinct legal category occupying an intermediate position between an explicitly established subjective tax right and a general permission that has not received detailed normative formalization.*

Key words: *Legitimate interest, taxpayer, subjective tax right, tax administration, good faith, abuse of rights, Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, pre-trial appeal, judicial protection, tax control.*

Проблема законных интересов налогоплательщиков возникает в той точке, где буквального перечисления прав, содержащегося в статье 21 НК РФ [1], уже недостаточно для описания всех юридически значимых притязаний участника налогового отношения, но где в то же время нельзя признать любое экономически выгодное для него поведение правомерным только потому, что оно не запрещено напрямую. Статья 22 НК РФ [1] закрепляет административную и судебную защиту не только прав, но и законных интересов налогоплательщика, а статья 32 НК РФ [1] связывает обеспечение этих прав и интересов с обязанностями налоговых органов, в том числе по соблюдению законодательства и бесплатному информированию налогоплательщиков. Уже сама эта конструкция показывает, что законодатель различает права и законные интересы, но не раскрывает критерии их разграничения. В результате спор о природе законного интереса переносится из текста закона в сферу доктрины и судебного толкования.

В современной литературе наиболее последовательно эту проблему разрабатывает С. А. Ядрихинский. В статье о соотношении законного интереса и субъективного права налогоплательщика он прямо полемизирует с традиционным представлением о законном интересе как об усеченном или менее защищенном праве и предлагает видеть различие не в степени юридической обеспеченности, а в механизме реализации. По его аргументации, субъективное право выражено в законе эксплицитно, тогда как законный интерес чаще не имеет прямого нормативного оформления и потому нуждается в правовой оценке его законности в конкретной ситуации [10]. Эта позиция важна тем, что она смещает акцент с формального отсутствия нормы к содержательной допустимости притязания налогоплательщика.

В более ранних работах тот же автор показывает, что сама категория законных интересов налогоплательщика вошла в налоговое законодательство раньше, чем получила развитую доктринальную обработку, из-за чего правоприменение

долгое время опиралось скорее на интуитивное понимание справедливости, чем на устойчивые критерии [9].

Однако научная дискуссия не сводится к одной линии. Часть исследований сосредоточена не столько на дефиниции законного интереса, сколько на тех принципах и институтах, через которые он реально защищается. Н. В. Васильева связывает защиту прав и законных интересов налогоплательщиков с соблюдением принципов налогового права и тем самым переносит вопрос из плоскости абстрактной теории в плоскость качества регулирования [6]. Е. В. Овчарова, анализируя налоговый комплаенс, приходит к выводу о ненадлежащих организационно-правовых гарантиях реализации правового статуса налогоплательщика [7]. С. А. Савостьянова, исследуя налоговый контроль, также фиксирует наличие проблем именно на стадии практической защиты прав и законных интересов [8]. В совокупности это позволяет сделать важный промежуточный вывод: в российской литературе тема законных интересов разработана неравномерно. Теоретическое ядро вопроса исследовано сравнительно узким кругом авторов, тогда как большая часть работ обсуждает уже не понятие, а способы его обеспечения. Это само по себе является исследовательским пробелом.

Если перейти от доктрины к нормативному материалу, то видно, что законный интерес налогоплательщика не может пониматься как свободное стремление к любой налоговой экономии. Российское налоговое право допускает законную минимизацию налогового бремени, но лишь постольку, поскольку она не превращается в искажение фактов хозяйственной жизни, искусственное конструирование операций или использование формального документооборота без реального экономического содержания. Именно поэтому статья 54.1 НК РФ [1] закрепляет пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и суммы налога. Она запрещает уменьшение налоговой обязанности через искажение сведений, а при отсутствии такого искажения допускает налоговый результат только при наличии деловой цели и исполнении обязательства надлежащим лицом.

При этом сама статья специально указывает, что подписание документов неуполномоченным лицом, нарушения контрагента или возможность иной модели сделки не могут сами по себе служить самостоятельным основанием для отказа налогоплательщику. Эта деталь принципиальна: пределы реализации интереса связываются не с формальной подозрительностью операции, а с содержательной оценкой ее реальности и добросовестности.

В этом пункте особенно заметно различие между академическим и официальным дискурсом. В науке пределы законного интереса часто описываются через общие категории добросовестности, разумности и допустимости налогового планирования. Официальный же дискурс стремится перевести эти категории в набор практических ориентиров для администрирования и спора. Так, письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ [2] прямо опубликовано как обязательное для применения налоговыми органами и посвящено практике применения статьи 54.1 НК РФ [1]. Верховный Суд Российской Федерации в обзоре практики, утвержденном 13.12.2023, также сформулировал ряд ориентиров по оценке налоговой выгоды [3].

Из опубликованных правовых позиций следует, что неблагоприятные последствия нарушений со стороны других участников оборота не могут возлагаться на налогоплательщика, который не знал и не должен был знать об этих нарушениях, а налоговые органы не должны приходить к противоречивым выводам в отношении деятельности проверяемого лица. Тем самым современная практика постепенно уходит от модели, при которой любой дефект в цепочке контрагентов автоматически разрушал интерес налогоплательщика к сохранению вычетов и расходов.

Тем не менее говорить о полном разрешении проблемы было бы преждевременно. Даже после появления статьи 54.1 НК РФ и разъяснений ФНС спорным остается вопрос о том, где проходит граница между допустимым налоговым планированием и злоупотреблением. На уровне законодательства закреплены лишь базовые критерии, а их наполнение во многом зависит от оценки фактов налоговым органом и судом. Поэтому пределы реализации законных интересов налогоплательщика фактически определяются не только нормой, но и качеством налогового администрирования. Современные исследования о защите законных ожиданий налогоплательщика подчеркивают, что в антиуклонительной сфере особенно остро встает задача баланса частных и публичных интересов. Этот баланс нарушается и тогда, когда антиуклонительные правила применяются слишком формально, и тогда, когда частный интерес к снижению налоговой нагрузки полностью выводится из-под контроля.

Гарантии осуществления законных интересов налогоплательщика следует разделять на материальные и процессуальные. К первой группе относятся закрепленные в НК РФ права на получение бесплатной информации о налогах, порядке их исчисления и уплаты, правах и обязанностях налогоплательщиков, а также на полу-

чение письменных разъяснений от Минфина России и соответствующих финансовых органов. Этим правам корреспондируют обязанности налоговых органов по статье 32 НК РФ [1] бесплатно информировать налогоплательщиков и соблюдать налоговое законодательство. Материальный характер таких гарантий состоит в том, что без доступа к достоверной информации и официальным разъяснениям налогоплательщик лишается возможности сформировать правомерную модель поведения и предвидеть пределы реализации собственного интереса.

В этом смысле информационная открытость и понятность налогового регулирования выступают не сервисным дополнением, а частью механизма правовой охраны. Одновременно именно здесь виден один из главных изъянов системы: российское право знает разъяснения и обязательные письма для налоговых органов, но не создало в общем виде полноценного и универсального механизма предварительного связывающего ответа государства на будущую налоговую ситуацию конкретного лица. Поэтому превентивная защита законного интереса пока развита слабее, чем последующая защита в споре.

Процессуальные гарантии наиболее отчетливо проявляются на стадиях налогового контроля и рассмотрения материалов проверки. Статья 100 НК РФ [1] требует составления акта проверки, его подписания и вручения проверяемому лицу, а статья 101 НК РФ [1] обязывает налоговый орган извещать налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов, обеспечивает право участвовать лично или через представителя, знакомиться с материалами проверки и дополнительных мероприятий контроля, снимать копии, представлять письменные возражения и объяснения. В самой статье 101 прямо выделены существенные условия процедуры, к которым относится обеспечение возможности участвовать в рассмотрении материалов и дать объяснения. Это означает, что процессуальная форма в налоговом споре не сводится к техническому сопровождению решения, а служит самостоятельной гарантией реализации законных интересов.

С. А. Савостьянова справедливо акцентирует, что именно в рамках контрольных мероприятий возникает значительная часть конфликтов, поскольку здесь наиболее заметен дисбаланс информации и процессуальных возможностей сторон. Следовательно, даже при наличии формально закрепленных процедур вопрос об их реальной эффективности зависит от того, воспринимаются ли они как обязательные ограничения власти, а не как формальный этап доначисления. Существенной гарантией остается досудебное и судебное обжалование [8].

Статья 22 НК РФ [1] прямо гарантирует административную и судебную защиту, а статья 138 НК РФ [1] закрепляет возможность обжалования ненормативных актов, действий и бездействия налоговых органов, при этом для большинства таких споров установлен обязательный предварительный порядок обращения в вышестоящий налоговый орган. Официальные материалы ФНС разъясняют, что жалоба подается через налоговый орган, чьи действия обжалуются, а срок ее подачи в общем случае составляет один год со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. ФНС также указывает на возможность электронной подачи жалобы и получения решения через цифровые каналы, что расширяет доступность защиты.

Вместе с тем обязательность досудебного порядка сама по себе создает риск превращения административной стадии в фильтр, затягивающий доступ к суду. Именно поэтому важное значение имеет позиция Конституционного Суда Российской Федерации, выраженная в постановлении от 31.01.2023 № 5-П [4]: как следует из официальных сообщений и обзоров практики КС РФ, срок исковой давности не может считаться пропущенным, если в этот период заявитель обжаловал спорный акт в обязательном административном порядке. Эта правовая позиция усиливает гарантии судебной защиты и корректирует возможный перекос в пользу фискальной процессуальной экономии.

Показательно, что в последние годы конституционно-правовая защита все чаще касается именно процессуальных пределов налогового администрирования. Так, в постановлении от 05.03.2026 № 12-П [5] Конституционный Суд РФ указал, что проверяемый налогоплательщик не может вызываться на допрос в качестве свидетеля по обстоятельствам собственного дела под угрозой налоговой ответственности. Эта позиция важна не только для конкретной процедуры допроса. Она демонстрирует более общий подход, согласно которому публичный интерес в эффективном контроле не может оправдывать разрушение базовых гарантий лица, в отношении которого ведется проверка. Для темы законных интересов налогоплательщика это означает следующее: пределы реализации интереса определяются не только обязанностью самого налогоплательщика действовать добросовестно, но и обязанностью государства использовать контрольные полномочия в юридически допустимых рамках. Иначе баланс интересов подменяется односторонним приоритетом фиска.

Критический анализ литературы и практики позволяет увидеть еще одно существенное обстоятельство. Российская наука постепенно переходит от вопроса о том, существует ли у налогопла-

тельщика особый законный интерес, к вопросу о том, как доказать его наличие и каковы инструменты его превентивной и последующей защиты. В этом переходе есть положительная сторона, поскольку он приближает теорию к практике. Но есть и отрицательная: недоработанная дефиниция категории по-прежнему позволяет правоприменителю иногда подменять анализ законного интереса ссылкой на отсутствие у налогоплательщика прямо названного в законе права.

Между тем более убедительной и лучше подтверждаемой источниками выглядит позиция, согласно которой законный интерес не является слабой тенью субъективного права, а представляет собой самостоятельное дозволение, охраняемое правом при условии его согласованности с целями налогового регулирования, принципами определенности, добросовестности и пропорциональности. Такой подход согласуется и с текстом статьи 22 НК РФ [1], и с современными доктринальными работами, и с постепенным развитием судебных гарантий. Но для его полноценной реализации требуется дальнейшее снижение уровня административного формализма и развитие механизмов, укрепляющих доверие налогоплательщика к официальной позиции государства.

Проведенное исследование показывает, что законные интересы налогоплательщиков действительно занимают промежуточное положение между субъективным налоговым правом и общим дозволением. Они не сводятся к прямо названным в статье 21 НК РФ правам, но и не охватывают любое экономически выгодное поведение налогоплательщика.

Их правовая природа раскрывается через сочетание двух элементов: допустимого притязания частного лица и обязанности публичной власти учитывать это притязание при условии его соответствия закону, принципам налогообложения и целям налогового регулирования. Более убедительным является тот доктринальный подход, который не считает законный интерес менее защищенной формой права, а связывает его специфику с иным способом юридического опосредования и доказывания.

Пределы реализации законных интересов налогоплательщиков в современной российской системе определяются прежде всего требованиями добросовестности, запретом злоупотребления правом и необходимостью соблюдения баланса частных и публичных интересов. Центральным нормативным выражением этих пределов выступает статья 54.1 НК РФ, а их практическое содержание конкретизируется обязательными письмами ФНС России и позициями Верховного Суда Российской Федерации. При этом наиболее существенный сдвиг последних лет состоит в отказе от избыточно формального подхода, при котором любое нарушение в деятельности контрагента автоматически влекло негативные последствия для налогоплательщика. Вместо этого постепенно утверждается модель, при которой значение имеют реальность хозяйственной операции, деловая цель, осведомленность лица и последовательность административной оценки.

Система гарантий осуществления законных интересов налогоплательщиков в российском праве уже обладает развитым нормативным каркасом. Он включает право на информацию и разъяснения, обязанность налоговых органов действовать в рамках закона, гарантии участия в процедуре налогового контроля, возможность представления возражений, административное и судебное обжалование, а также конституционно-судебную коррекцию наиболее спорных процессуальных практик. Однако этих гарантий недостаточно для вывода о полной защищенности законных интересов. Недостаточно подтвержденным остается тезис о равномерной эффективности этих механизмов на практике в масштабах всей системы, поскольку открытые официальные источники показывают прежде всего нормативную конструкцию и отдельные правовые позиции, а научная литература продолжает фиксировать проблемы формализма, неопределенности и слабой превентивной защиты. Поэтому ключевое направление дальнейшего развития состоит не столько в расширении перечня прав налогоплательщика, сколько в повышении определенности правил, укреплении обязательности официальных разъяснений и последовательном ограничении произвольного усмотрения налоговых органов.

Список литературы:

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

[2] О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352052/ (дата обращения: 09.04.2026).

[3] Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13 дек. 2023 г.

[4] Постановление Конституционного Суда РФ от 31 янв. 2023 г. № 5-П «По делу о проверке

конституционности статьи 1, пункта 1 статьи 2 и пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Н.Н. Налевой» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_438912/ (дата обращения: 10.04.2026).

[5] Постановление Конституционного Суда РФ от 5 марта 2026 г. № 12-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 90 и части первой статьи 128 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Немерова Максима Владимировича» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_528059/ (дата обращения: 10.04.2026).

[6] Васильева Н. В. Установление и соблюдение принципов налогового права как фактор защиты прав и законных интересов налогоплательщиков // Baikal Research Journal. 2023. Т. 14. № 3. С. 1203–1211.

[7] Овчарова Е. В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 15–17.

[8] Савостьянова С. А. Некоторые проблемы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля // Проблемы экономики и юридической практики. 2020. Т. 16. № 3. С. 182–188.

[9] Ядрихинский С. А. Генезис понятия «законные интересы налогоплательщика» // Юридический вестник Самарского университета. 2018. Т. 4. № 4. С. 107–114.

[10] Ядрихинский С. А. О соотношении законного интереса и субъективного права налогоплательщика: структурные особенности // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2020. № 1. С. 169–187.

References:

[1] Tax Code of the Russian Federation (part one): feder. Law of July 31, 1998 No. 146-FZ//Collection of Legislation of the Russian Federation. 1998. № 31. Art. 3824.

[2] On the practice of applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation: Letter of the Federal Tax Service of Russia dated March 10, 2021 No. BV-4-7/3060@. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352052/ (access date: 09.04.2026).

[3] Review of the practice of arbitration courts of applying the provisions of legislation on taxes and fees related to the assessment of the reasonableness of tax benefits approved by Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation December 13, 2023

[4] Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of January 31, 2023 No. 5-P "In the case of checking the constitutionality of Article 1, paragraph 1 of Article 2 and paragraph 2 of Article 138 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen N.N. Naleva "//ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_438912/ (access date: 10.04.2026).

[5] Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of March 5, 2026 No. 12-P "In the case of checking the constitutionality of paragraph 1 of Article 90 and part one of Article 128 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with the complaint of citizen Maxim Vladimirovich Nemerov "//ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_528059/ (access date: 10.04.2026).

[6] Vasilyeva N.V. Establishment and observance of the principles of tax law as a factor in protecting the rights and legitimate interests of taxpayers//Baikal Research Journal. 2023. T. 14. № 3. S. 1203-1211.

[7] Ovcharova E.V. Tax compliance in Russia: problems of the ratio of administrative coercion measures and incentives//Law. Journal of the Higher School of Economics. 2019. № 1. S. 15-17.

[8] Savostyanova S. A. Some problems of protecting the rights and legitimate interests of taxpayers in the implementation of tax control//Problems of economics and legal practice. 2020. T. 16. № 3. S. 182-188.

[9] Yadrikhinsky S. A. Genesis of the concept of "legitimate interests of the taxpayer "//Legal Bulletin of Samara University. 2018. VOL. 4. № 4. S. 107-114.

[10] Yadrikhinsky S. A. On the relationship between the legitimate interest and the subjective right of the taxpayer: structural features//Law. Journal of the Higher School of Economics. 2020. № 1. S. 169-187