

**В Диссертационный совет МГУ  
051.4**

Московского государственного  
университета имени М.В.  
Ломоносова

г. Москва, ГСП-1, Ленинские горы,  
д. 1, стр. 13 (4-й учебный корпус),  
Юридический факультет, ауд.  
536А

**ОТЗЫВ официального оппонента  
на диссертацию на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук Тиханычева Антона Павловича  
на тему: «Законные интересы как элемент правового механизма  
реализации правового статуса налогоплательщика-организации»  
по специальности 5.1.2 – «Публично-правовые (государственно-правовые)  
науки»**

*Актуальность избранной темы исследования* подтверждается особой важностью проблематики баланса публичных и частных интересов для науки налогового права. Налоговые правоотношения характеризуются разнонаправленностью интересов налогоплательщика, нацеленного на сохранение своей собственности, и государства, цель которого – формирование бюджетов бюджетной системы. Разработка проблем интересов налогоплательщика, разграничение законных и неправомерных интересов в сфере налоговых правоотношений – это вопросы, особо важные для науки финансового права на текущем этапе развития. Как справедливо отмечает автор, «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» (С. 6). Законные интересы – ненормативная категория, не нашедшая отражения в налоговом законодательстве. Система законных интересов налогоплательщиков на настоящий момент не определена в правоприменительной практике. Это затрудняет защиту законных интересов, создается дисбаланс между

публичными и частными интересами в налоговом праве. При таких обстоятельствах, требуется системное исследование проблем законных интересов налогоплательщиков, необходимое для развития науки финансового права и совершенствования правоприменительной практики.

Учитывая это, тему диссертации соискателя можно признать *актуальной*.

*Научная новизна диссертационного исследования Тиханычева А. П.* predeterminedена актуальностью темы диссертации и подтверждается положениями, вынесенными автором на публичную защиту.

В исследовании сформулирован авторский подход к законным интересам налогоплательщиков-организаций, предложена авторская классификация таких законных интересов, обоснованы основания их классификации (С.147-149). В научный оборот науки финансового права автором предложено ввести несколько новых понятий «налоговый оппортунизм» (С.125), «пределы реализации законных интересов» (С.159-160). Соискатель выявил синергетическую природу законных интересов налогоплательщиков-организаций (С.152-155). Эффективное налоговое администрирование выделено в качестве законного интереса, предложено определение эффективности налогового администрирования, дана авторская классификация элементов законного интереса на эффективное налоговое администрирование (С. 83), рассмотрены юридические признаки законного интереса на эффективное налоговое администрирование (С. 106-108). Соискатель предложил рассматривать правомерную налоговую минимизацию в качестве законного интереса налогоплательщика-организации, выделил юридические признаки законного интереса на правомерную налоговую минимизацию (С. 128-130). Автор предложил новый подход к определению средств защиты законных интересов вне налоговых споров, выделил в качестве превентивных средств защиты письменные пояснения налогоплательщика, взаимодействие с налоговыми органами в рамках предпроверочного анализа (С. 142-143). Соискателем выдвинута гипотеза о трех пределах реализации законного интереса (С. 157-178). Представляется новаторским предположение о

выделении в судебной практике новых, не предусмотренных налоговым законодательством обязанностей налоговых органов, которые корреспондируют законным интересам (С. 167–172). Все указанные выводы соискателя важны для науки финансового права.

С учетом вышеизложенного, диссертационное исследование Тиханычева А. П. *обладает научной новизной.*

*Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации Тиханычева А. П., их достоверность.*

*Цель* работы заявлена соискателем как подготовка теоретических и практических рекомендаций по проблемам реализации законных интересов как элемента правового статуса налогоплательщика-организации (С. 6).

Для достижения цели автор поставил следующие *задачи*:

- 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.

С точки зрения официального оппонента, цель исследования соискателя достигнута, а задачи – решены.

Степень обоснованности результатов исследования соискателя подтверждается *методологической и теоретической основами* исследования. В качестве методов исследования соискатель использовал диалектический метод, методы дедукции и индукции, методы анализа и синтеза, формально-юридический метод, историко-правовой метод, метод обобщения судебной практики. Автор провел подробный анализ научных трудов по теории государства и права, финансовому праву, другим отраслям права: в частности, работ С. С. Алексеева, В. П. Грибанова, Р. Е. Гукасяна, С. И. Колесникова, А. В. Малько, В. В. Субочева, Д. М. Щекина, С. А. Ядрихинского. Для обоснования выводов исследования соискатель использовал законодательство Российской Федерации и актуальную судебную практику.

Все это подтверждает *достоверность результатов диссертационного исследования* Тиханычева А. П.

Логика исследования прослеживается по всей структуре работы. Так, во *введении* автор определяет актуальность, степень научной разработанности темы, объект, предмет, цель, задачи исследования, теоретическую, методологическую, нормативно-правовую, эмпирическую основы исследования. В *первой главе* автор обосновывает существование правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации, определяет и характеризует законные интересы, выявляет место законных интересов в этом правовом механизме, исследует особенности законных интересов организаций. *Вторая глава* посвящена рассмотрению системных связей законных интересов налогоплательщика-организации с другими элементами правового механизма реализации его статуса с целью выявления юридических признаков таких законных интересов. В главе автор исследовал важнейшие для налогоплательщиков-организаций законные интересы: в сфере эффективного налогового администрирования и на правомерную налоговую минимизацию. *Третья глава* посвящена исследованию проблем реализации

законных интересов налогоплательщика-организации. Автором рассмотрена проблематика гарантий защиты законных интересов, формулирования и развития законных интересов в правоприменительной практике. Разработана теория пределов реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций. В *заключении* автор обобщает основные выводы по результатам исследования.

*Работа Тиханычева А. П. содержит отдельные дискуссионные положения, требующие развернутых пояснений при защите диссертации.*

1. Соискатель указывает: «законный интерес и юридическая обязанность представляют собой противоположные категории, построенные на принципиально разных способах правового регулирования» (С.68). Далее автор приходит к выводу, что «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» (С.71). Вывод соискателя, безусловно, научно обоснован и соответствует истине. Вместе с тем взгляд автора на проблему соотношения юридической обязанности и законного интереса представляется неполным без рассмотрения «обратной стороны медали». С точки зрения официального оппонента, отношения между юридической обязанностью и законным интересом налогоплательщика-организации можно охарактеризовать не только как «антагонизм», но и как отношения взаимного дополнения. Законный интерес может также служить для содействия исполнению обязанности налогоплательщика. Так, автор приводит примеры реализации в судебной практике законных интересов налогоплательщиков «сдать налоговую декларацию в разрешенное время и любым разрешенным законом способом» (С. 147), «на получение достоверной информации о недоимке от налогового органа», «уплатить налог в предусмотренном налоговым законодательством размере» (С. 148). В приведенных соискателем примерах законный интерес налогоплательщика не



противоречит налоговой обязанности. Напротив, законный интерес направлен на достижение цели, соответствующей приоритетам государства – в полной мере уплатить причитающиеся суммы налогов. Приведенные законные интересы способствуют исполнению обязанностей налогоплательщика в наиболее удобной для него форме. Следовательно, вывод соискателя о неизбежном «антагонизме», «противоречии» законных интересов и юридических обязанностей налогоплательщиков представляется несколько однобоким, неполным.

2. Соискатель делает вывод: «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»» (С. 96). Данное утверждение автора представляется спорным. Так, соискатель не учитывает норму подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, которая предоставляет налоговым органом применять «расчетный метод» для определения налоговой обязанности. Согласно указанной норме, налоговые органы вправе «определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках». В соответствии с пунктом 8 Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» подходом пп.7 п. 1 статьи 31 НК РФ «необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими». Таким образом, с точки зрения официального оппонента, у принципа определения действительной налоговой обязанности в действительности есть законодательная основа. Соискателю необходимо

разъяснить, считает ли он пп.7 п.1 статьи 31 НК РФ нормативно-правовой основой принципа «налоговой реконструкции», а также разграничивает ли он «расчетный метод» и «налоговую реконструкцию».

3. Соискатель делает вывод о существовании законного интереса налогоплательщика-организации на правомерную налоговую минимизацию (С. 131). Правомерная налоговая минимизация понимается автором как «уплата налогов в размере, не превышающим законно установленную налоговую обязанность» (С. 132). Автор аргументировано оспаривает теорию о том, что правомерная налоговая минимизация – это субъективное право налогоплательщика (С. 126–130). Вместе с тем официальный оппонент считает недостатком работы отсутствие анализа соотношения законного интереса на правомерную налоговую минимизацию и права налогоплательщиков на применение налоговых льгот. Согласно пп. 3 п. 1 статьи 21 НК РФ налогоплательщики имеют право «использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах». Право налогоплательщиков на применение законно установленных налоговых льгот реализуется в ряде положений Общей части (например, ст. 56 НК РФ) и в нормах Особенной части Налогового кодекса Российской Федерации. Вопрос о разграничении субъективного права на использование налоговых льгот и законного интереса на правомерную налоговую минимизацию представляется важным для достижения целей представленного диссертационного исследования.

Вместе с тем, указанные замечания не умаляют значимости диссертационного исследования. Диссертация отвечает требованиям, установленным Московским государственным университетом имени М.В. Ломоносова к работам подобного рода. Содержание диссертации соответствует паспорту специальности 5.1.2 – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки» (по юридическим наукам), а также критериям, определенным пп. 2.1 – 2.5 Положения о присуждении ученых степеней в Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова, а также оформлена,

согласно приложениям №5, 6 Положения о диссертационном совете Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова.

**Таким образом, соискатель Тиханычев Антон Павлович заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 –«Публично-правовые (государственно-правовые) науки».**

Официальный оппонент:

Доктор юридических наук, профессор,  
Главный научный сотрудник сектора административного права и административного процесса  
Федерального государственного бюджетного учреждения науки «Институт государства и права Российской академии наук»

Кобзарь-Фролова Маргарита Николаевна *подпись*  
*«16» августа* 2024 г.

Контактные данные:

Тел.: +7 (495) 691-33-81, e-mail: [adminlaw@igpran.ru](mailto:adminlaw@igpran.ru)

Специальность, по которой официальным оппонентом защищена диссертация:  
12.00.04 – «Административное, финансовое, информационное право»

Адрес места работы: 119019, г. Москва, ул. Знаменка, д. 10

Тел.: +7 (495) 691-33-81, e-mail: [igpran@igpran.ru](mailto:igpran@igpran.ru)

Подпись сотрудника Главного научного сотрудника сектора административного права и административного процесса

ФГБУН «Институт государства и права Российской академии наук»

М.Н. Кобзарь-Фроловой удостоверяю:

руководитель/кадровый работник

дата