

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 диссертационного исследования.

Исследование проблематики законных интересов налогоплательщика представляет несомненную важность для теории финансового права и практики разрешения налоговых споров как в силу той сущностной роли, которую категория интереса играет в экономических отношениях, выступающих базисом налогово-правового регулирования, так и по причине дискуссионности и недостаточной разработанности этой проблематики применительно к налогоплательщикам-организациям в финансово-правовой науке.

Защиту законных интересов налогоплательщиков гарантирует п. 1 ст. 22 Налогового кодекса РФ. Несомненную важность надлежущей реализации законных интересов налогоплательщиков отмечают Конституционный Суд

РФ¹ и Верховный Суд РФ². Эффективность их осуществления и обеспечения представляется залогом успешного налогового администрирования и, как следствие, функционирования в целом налоговой системы в демократическом правовом государстве в условиях рыночной экономики. Исследование законных интересов налогоплательщиков-организаций представляется тем более важным в современных условиях, когда организации уплачивают в бюджетную систему страны абсолютное большинство налоговых доходов и при этом подвергаются беспрецедентному экономическому воздействию в результате действия антиправовых односторонних ограничительных мер ряда иностранных государств. Представляется, что именно учет законных интересов налогоплательщиков-организаций в процессе, в первую очередь, налогового правоприменения позволяет оперативно нивелировать воздействие таких угроз на налоговую систему, обеспечивая, в конечном счете, налоговую безопасность государства.

Между тем ни сущность, ни состав законных интересов налогоплательщиков-организаций адекватно не определены ни в законодательстве, ни в актах правоприменения. При таких условиях трудно переоценить роль правовой науки, которая в результате глубокого изучения сущности законных интересов налогоплательщиков и практики их реализации способна предоставить в распоряжение органов публичной

¹ См., напр., постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 9-П // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200; постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2012 N 6-П // СЗ РФ. 2012. № 14. Ст. 1720; постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 N 16-П // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

² См., напр., п. 40 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2020) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 22.07.2020); п. 30 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 25.12.2019) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2020. №№ 6-7; п. 35 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2019. № 8.

власти действенный механизм для корректировки как существующих положений нормативных актов, так и процедур их реализации.

Таким образом, можно только приветствовать обращение автора к тематике, столь актуальной в теоретическом и практическом плане.

Новизна результатов диссертационного исследования.

Следует отметить, что число исследований, а следовательно, и количество научных публикаций по указанной проблеме в современной юриспруденции является недостаточным. Общая проблематика законных интересов в налоговом праве в последние годы привлекает все большее внимание серьезных исследователей, что свидетельствует о несомненной актуальности темы и может быть проиллюстрировано докторскими диссертациями В.В. Попова, С.А. Ядрихинского и Д.М. Щекина. При этом специфика законных интересов именно организаций как налогоплательщиков до сих пор не получила фундаментального осмысления. В этой связи диссертация по своей сути является одной из первых работ в отечественной публично-правовой литературе, в которой на основе материалов судебной и иной правоприменительной практики осуществлен комплексный правовой анализ места законных интересов в структуре правового статуса налогоплательщиков-организаций, содержания таких интересов, гарантий их защиты и пределов реализации.

Научная новизна исследования определяется поставленной целью и задачами, теоретическим осмыслением и концептуальным исследованием правового регулирования законных интересов налогоплательщиков-организаций в механизме реализации их правового статуса, полученными результатами исследования.

Заслуживает одобрения то обстоятельство, что объект и цель исследования определены в практическом контексте. Законные интересы анализируются автором не просто как элемент правового статуса налогоплательщика-организации, а применительно к правовому механизму

реализации такого статуса. Как верно писал один из крупнейших теоретиков права Лев Самойлович Явич: «Право ничто, если его положения не находят своей реализации в деятельности людей и их организаций, в общественных отношениях»³.

Абсолютное большинство положений, выносимых на защиту по результатам отраженного в работе исследования, обладают элементами научной новизны и заслуживают поддержки.

Закономерным следствием кропотливого анализа работ теоретиков права и исследований в различных отраслях российского права, как дореволюционных, так и советских и современных (с. 39-45, 47-56), стали выделенный диссертантом перечень признаков законных интересов (с. 45-46) и сформулированное на их основе авторское определение законных интересов налогоплательщиков-организаций (с. 59), выносимое на защиту в третьем положении (с. 9), с которым следует согласиться.

Автор обоснованно относит законные интересы к числу элементов правового статуса налогоплательщика-организации (второе положение, выносимое на защиту, с. 9), поскольку они предопределяют содержание средств в механизме правового регулирования точно так же, как права и обязанности налогоплательщиков. Подтверждением этому служит обширная судебная практика, в том числе проанализированная автором.

Диссертантом верно показано значение законных интересов налогоплательщиков для реализации иных элементов правового статуса налогоплательщика в его отношениях с государством (второе положение, выносимое на защиту, с. 9). Действительно, именно учет законных интересов налогоплательщиков в практике налогового правоприменения позволяет обеспечить разумный баланс между фискальными интересами государства и правами налогоплательщиков, особенно в условиях неизбежных пробелов и коллизий в законодательстве о налогах и сборах.

³ Явич Л. С. Общая теория права. Л.: Изд-во Ленинградского гос. ун-та, 1976. С. 201.

О глубоком осмыслении автором исследуемой проблематики свидетельствуют выводы автора, обоснованные в третьем положении (с. 9), о связи законных интересов с практикой применения норм налогового права, поскольку именно в практике происходит признание и реализация законных интересов на основе общих принципов отраслевого регулирования (на что верно указывает автор на с. 36, 57 работы).

Следует согласиться с выводом автора, приведенным в четвертом выносимом на защиту положении (с. 10), о дуализме законных интересов организации, которые, хотя и существуют как «отражение» интересов ее учредителей и бенефициаров, подлежат самостоятельной правовой защите в налоговых правоотношениях.

В целом во втором, третьем и четвертом выносимых на защиту положениях автором плодотворно раскрываются особенности законных интересов налогоплательщиков-организаций, в совокупности всесторонне характеризующие исследуемое явление.

В пятом выносимом на защиту положении (с.10) автор формулирует важный в теоретическом и практическом аспектах вывод о том, что законные интересы налогоплательщика гарантируются в большей степени судебными средствами защиты, а не обязанностями налоговых органов. Такое положение вещей обусловлено самой природой законных интересов, не объективированных в законодательстве, в соотношении с разрешительным типом регулирования полномочий органов налогового администрирования, при котором существенно ограничена их дискреция.

Важные теоретические и практические последствия влечет верный вывод автора в седьмом положении, выносимом на защиту (с. 11), о законном характере интереса налогоплательщика на сокращение налоговой обязанности при условии выбора дозволенных законом средств минимизации и совершения добросовестных действий налогоплательщиком (отсутствия злоупотребления правом).

Несомненным достоинством работы является проведенный автором глубокий анализ обширной судебной практики рассмотрения налоговых споров (с. 97-100, 102-105, 161-178). Результаты такого анализа позволили убедительно обосновать включение отдельных явлений в число законных интересов налогоплательщиков, а также определить пределы их реализации. Так, диссертантом верно к числу законных интересов налогоплательщиков-организаций отнесены добросовестность налогового администрирования, расчет действительной налоговой обязанности и стабильность правоприменительной практики в налоговой сфере (с. 106-108, шестое выносимое на защиту положение). В качестве пределов реализации законных интересов справедливо выделены: отсутствие противоправности как соответствие принципам и законным процедурам; ограниченная возможность реализации законных интересов через реализацию обязанностей налоговых органов; ограничение интересов законно установленными обязанностями налогоплательщика (с. 179-181, девятое выносимое на защиту положение).

В качестве инструментов превентивной защиты законных интересов налогоплательщика-организации автором справедливо выделены письменные пояснения налогоплательщика, взаимодействие в ходе предпроекторного анализа и альтернативные способы разрешения споров, такие как медиация (с. 137-143, восьмое выносимое на защиту положение).

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации.

Диссертантом использован комплекс признанного исследовательского инструментария, адекватного предмету, цели и задачам работы. Основную роль играют общенаучные методы диалектического познания социальных и правовых явлений, системного анализа, а также формально-юридический, историко-правовой методы и метод обобщения судебной практики.

Достоверность содержания диссертации и выводов соискателя основывается на солидной теоретической и эмпирической базе (всего

использовано 456 нормативных, правоприменительных, научных и учебных источников). Диссертация отличается обширной эмпирической базой (проанализировано более 180 актов судебных органов), что позволило диссертанту с практической стороны обосновать полученные выводы.

Положения диссертации опираются на широкий круг известных научных трудов (более 230), затрагивающих общетеоретические проблемы концепции законных интересов, вопросы реализации законных интересов в публично-правовых и частно-правовых науках, творчески развивая их выводы и обеспечивая тем самым сочетание обоснованности и новизны результатов диссертации.

Изложение материала диссертации сопровождается критической оценкой действующего российского законодательства, правоприменительной практики и доктрины финансового права, а положения действующих нормативных правовых актов, описывающие реализацию законных интересов налогоплательщиков, получили авторскую юридическую интерпретацию.

Основные результаты исследования опубликованы в ведущих рецензируемых изданиях в достаточном количестве (5 работ), а также апробированы в виде докладов на всероссийских и международных научных и научно-практических конференциях.

Изложенное свидетельствует о достаточной степени обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации.

Таким образом, в целом диссертационное исследование состоялось, автором разработаны и выдвинуты теоретические и научно-практические положения, совокупность которых можно квалифицировать как определенный вклад в науку финансового права и публичного права. Основные положения автореферата соответствуют содержанию диссертационной работы.

Вместе с тем, наряду с указанными положительными аспектами диссертационного исследования, в работе имеются положения, которые имеют дискуссионный характер, а также требуют дополнительного пояснения или обоснования.

1. Наименование первой главы работы «Законные интересы как системообразующий элемент правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации» представляется не вполне точным, поскольку практически дословно повторяет наименование всей диссертации. При этом фактически данная глава посвящена лишь месту законных интересов налогоплательщика-реализации в механизме реализации его правового статуса, а не всесторонней их характеристике, на что указывает название. Такая характеристика не может считаться полной без анализа содержания основных законных интересов, гарантий их защиты и пределов реализации, чему логично посвящены вторая и третья главы работы.

2. Выносимая на защиту в первом положении (с. 9) авторская дефиниция правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации («отраженная в конкретном правовом институте налогового права совокупность правовых средств, которые обеспечивают регулирующее воздействие права на налоговые правоотношения») представляется чрезмерно общей и лаконичной. Фактически приведенное определение соответствует такому явлению, как институциональный механизм налогово-правового регулирования в целом. Думается, что дефиниция имела бы больший гносеологический потенциал, если бы отражала специфические признаки механизма реализации именно правового статуса конкретно организации как налогоплательщика.

3. В четвертом положении, выносимом на защиту, диссертант выделяет в числе отличительных черт законных интересов налогоплательщиков-организаций обусловленность таких интересов «предпринимательской деятельностью, целью извлечения прибыли, необходимостью защиты

имущества». Вместе с тем к числу организаций-налогоплательщиков законодательством о налогах и сборах отнесены любые юридические лица (абз. 2 п. 2 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации, далее – НК РФ), то есть в том числе и некоммерческие организации. Хотя последние и вправе осуществлять предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность согласно п. 2 ст. 24 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ (что диссертант справедливо отмечает на с. 37 работы), они в силу прямого указания п. 1 ст. 50 ГК РФ не преследуют цели извлечения прибыли. К тому же способность некоммерческой организации заниматься предпринимательской деятельностью и относимость ее приносящей доход деятельности к предпринимательской подвергается серьезной критике в науке гражданского права⁴. Диссертант обосновывает уравнивание коммерческих и некоммерческих организаций в целях исследования тем, что последние также объективно заинтересованы в сохранении своего имущества как материального выражения прибыли, а НК РФ не разграничивает правовые последствия операций организаций обоих видов (с. 37). Между тем имущество некоммерческой организации далеко не всегда выступает выражением прибыли, поскольку может появляться у нее в результате безвозмездных поступлений от учредителей, добровольных имущественных взносов и пожертвований (п. 1 ст. 26 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ). В НК РФ в ряде случаев установлены специфические налогово-правовые последствия операций некоммерческих организаций (см., напр., подп. 8.1, 14, 24 п. 2 ст. 146, подп. 14, 41, 42 п. 2 ст. 149, подп. 22, 34.1, 34.2, 49 п. 1 ст. 251, абз. 3 подп. 14 п. 346.12, подп. 7 п. 1 ст. 427 НК РФ). Потому универсальным и более обоснованным представляется в качестве

⁴ См. напр.: Бурцева А.А. Социально ориентированные некоммерческие организации - гражданско-правовое регулирование их статуса и деятельности: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 13–14; Гросул Ю.В. "Приносящая доход деятельность" и "предпринимательская деятельность некоммерческих организаций": проблемы понятийного аппарата // Юрист. 2015. № 10. С. 13–16.

отличительных черт законных интересов налогоплательщиков-организаций выделить их обусловленность экономической (либо приносящей доход) деятельностью и необходимостью сохранения имущества для решения уставных задач.

4. В шестом положении, выносимом на защиту, диссертант, определяя эффективность налогового администрирования, использует абстрактную характеристику «надлежащей» его организации. Такая терминология оставляет значительный простор для усмотрения в ее понимании и применении, что значительно снижает гносеологический и прикладной потенциал определения.

5. Представляется, что исследование сущности законных интересов налогоплательщика-организации только выиграло бы при проведении автором анализа соотношения таких интересов в налоговой сфере и смежных сферах предпринимательской деятельности. Включение в фокус исследования подобной задачи позволило бы получить ответы на значимые и неоднозначно разрешаемые в правоприменительной практике вопросы. Например, о том, существует ли у налогоплательщика законный интерес в надлежащем исполнении налоговой обязанности его контрагентом? Или законный интерес в пресечении органами налогового администрирования схем уклонения от уплаты налогов его конкурентами?

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) и критериям, определенным пп. 2.1-2.5 Положения о присуждении ученых степеней в Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова. Диссертация 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 (специальность, по которой защищена диссертация: 5.1.2. – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки)»), доцент, доцент кафедры государственного и муниципального права юридического факультета Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского»

Маслов Кирилл Владиславович

«21» августа 2024 г.

Контактные данные:

Тел.: +7 (3812) 22-59-54, e-mail: MaslovKV@omsu.ru

Адрес места работы: 644077, Омская область, г. Омск, пр. Мира, д. 55а.

Тел.: +7 (3812) 63-16-16, e-mail: kafedragmp@mail.ru

Подпись работника ФГАОУ ВО «Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского» К. В. Маслова удостоверяю: