

**В диссертационный совет по защите  
докторских и кандидатских диссертаций  
МГУ.051.4 Московского государственного  
университета имени М.В. Ломоносова  
г. Москва, Ленинские горы, д.1, стр.13-14  
4-й учебный корпус**

**Отзыв официального оппонента  
доктора юридических наук, профессора  
Карасевой Марины Валентиновны**

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

**Актуальность избранной темы исследования.**

Диссертационное исследование Тиханычева Антона Павловича посвящено актуальным проблемам реализации и защиты законных интересов налогоплательщиков. Как отмечено автором, законные интересы налогоплательщиков остаются неопределенной правовой категорией, система законных интересов участников налоговых правоотношений, по большей части, не конкретизирована (стр. 3). Важность выбранной автором темы подчеркивается отсутствием общепринятых подходов к проблематике законных интересов в финансово-правовой науке. Как указывает автор, «в финансовом праве и налоговом праве, как его обособленной подотрасли, проблематика законных интересов налогоплательщиков представляется недостаточно исследованной» (стр. 5).

Исследование Тиханычева А.П. затрагивает важную, не разработанную в науке финансового права проблематику законных интересов налогоплательщиков-организаций, которая имеет теоретическую и практическую значимость. В этой связи автором затрагиваются актуальные проблемы применения диспозитивных средств в налоговом процессе, эффективности налогового администрирования, разграничения правомерных и неправомерных средств налоговой минимизации, и др. Соискатель рассмотрел актуальные для судебной практики доктрины (добросовестное налоговое администрирование, правомерные ожидания налогоплательщика) с ракурса теории законных интересов налогоплательщика.

Научная ценность диссертационного исследования соискателя заключается в том, что соискателем осуществлено первое целостное исследование законных интересов в механизме реализации правового статуса налогоплательщика-организации.

Анализ работы свидетельствует, что поставленная соискателем цель – подготовка теоретических и практических рекомендаций по проблемам реализации законных интересов как элемента правового статуса налогоплательщика-организации была достигнута благодаря методологически верно поставленным задачам исследования. Для достижения цели исследования соискатель вполне обоснованно исходил из определения понятий «правовой механизм» в налоговом праве и правовой статус налогоплательщика; исследовал системные связи законных интересов в системе с другими элементами механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации, а также эффективное налоговое администрирование, налоговую минимизацию, гарантии защиты законных интересов и пределы их реализации у налогоплательщиков-организаций.

Правильный методологический подход к исследованию позволил А. Тиханычеву выделить в качестве законного интереса налогоплательщика-организации эффективное налоговое администрирование, правомерную налоговую минимизацию, выдвинуть гипотезу о трех пределах реализации

законного интереса и предложить теорию превентивных альтернативных средств защиты законных интересов налогоплательщиков-организаций.

#### **Научная новизна исследования.**

Представленная диссертация обладает научной новизной. Впервые на уровне диссертационного исследования рассмотрена проблематика обоснования законных интересов для организаций-налогоплательщиков. Тиханычев А.П. впервые в юридической науке выделил налоговый оппортунизм в качестве ведущего мотива поведения налогоплательщика-организации. Эффективное налоговое администрирование и законная (правомерная) налоговая минимизация рассмотрены Тиханычевым А.П. в качестве законных интересов налогоплательщика. Представлена авторская классификация элементов законного интереса на эффективное налоговое администрирование: элементы включают в себя добросовестное налоговое администрирование, «налоговую реконструкцию», защиту законных (правомерных) ожиданий налогоплательщика. Соискатель предложил теорию превентивных средств защиты законных интересов налогоплательщиков, которые позволяют реализовать интерес без вступления в налоговый спор. Представляется важной авторская теория о трех пределах реализации законного интереса: правомерность интереса, невозможность напрямую реализовать интерес через корреспондирующие обязанности налогового органа, связанность законно установленными обязанностями налогоплательщика.

Таким образом, диссертационное исследование Тиханычева А.П. обладает научной новизной.

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

**Первая глава диссертации** посвящена законным интересам как системообразующему элементу правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации.

*В первом параграфе первой главы* представлены результаты исследования понятий «механизм правового регулирования» и «правовой механизм». Диссертант сделал обоснованный вывод о не тождественности этих понятий, указав, что «механизм правового регулирования представляет собой наиболее общую, абстрактную модель, а правовой механизм – конкретную реализацию этой модели в институтах права» (с. 23 диссертации). Соискателем разработано авторское понятие правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации, исследованы возможности использования категории «правовой механизм» в налоговом праве (стр. 28). *Во втором параграфе первой главы* исследован правовой статус налогоплательщика-организации. Автор сделал вывод, что помимо определенных в законодательстве элементов правового статуса налогоплательщика (прав и обязанностей) следует учитывать в качестве самостоятельного элемента правового статуса налогоплательщика-организации законные интересы, которые вырабатываются, формулируются и признаются в правоприменительной практике (стр. 38). *В третьем параграфе первой главы* соискатель проанализировал понятие и сущность законных интересов в налоговом праве. Автор провел исследование большого пласта научной литературы, посвященной проблематике законных интересов, в частности, трудов А. А. Рождественского, Г. Ф. Шершеневича, Р. Е. Гукасяна, А. В. Малько, В. В. Субочева, С. И. Колесникова, Д. М. Щекина и др. Предложено авторское определение законных интересов налогоплательщиков, выделены их юридические признаки. Соискатель определил, что для целей 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» (с. 58). Соискатель на базе научной литературы исследовал проблематику законных интересов налогоплательщиков-организаций (стр. 55-58). По его мнению «законные интересы организации

могут существовать как « отражение» интересов его учредителей и бенефициаров и вместе с тем подлежать самостоятельной правовой защите» ( с. 58)

**Вторая глава** посвящена исследованию видов законных интересов налогоплательщиков-организаций в сферах эффективного налогового администрирования, правомерной налоговой минимизации, а также в аспекте системных связей законных интересов в правовом механизме реализации правового статуса налогоплательщика организации.. В *первом параграфе второй главы* автор проанализировал системные связи законных интересов с другими элементами правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации: дозволениями (содержание законного интереса), субъективными правами (сосуществование, взаимное дополнение), обязанностями налогоплательщика (отношения антагонизма), а также с гарантиями правового статуса. Он верно подчеркнул, что границы защиты законных интересов налогоплательщиков-организаций определяются именно судебной практикой, ибо именно она объективирует их ( с. 73) Во *втором параграфе первой главы* соискатель характеризует эффективное налоговое администрирование в качестве законного интереса налогоплательщика-организации. Он определяет его как « надлежащие организация и осуществление налогового администрирования государством в лице налоговых органов, а также учет законных интересов налогоплательщика в ходе осуществления налогового администрирования» и выносит на защиту. Диссертант весьма обстоятельно доказал , что законные интересы налогоплательщика-организации в ходе эффективного налогового администрирования заключаются в: а)добросовестности налогового администрирования, б)определении действительного размера налоговой обязанности налогоплательщика, в) учете законных ожиданий налогоплательщика (стр. 84-105). Заслуженой диссертанта следует считать и весьма четкое обоснование причин, по которым три элемента эффективного налогового администрирования входят именно в сферу законных интересов

налогоплательщиков- организаций. В работе подчеркнуто, что всем этим элементам свойственен ненормативный характер, они имеют низкую степень гарантированности по сравнению с субъективными правами налогоплательщика, основным способом защиты по всем вышеперечисленным доктринам является исключительно судебная, и все законные интересы, порожденными этими элементами эффективного налогового администрирования имеют потенциал для трансформации в субъективные права. В *третьем параграфе второй главы* соискатель определил основные понятия, связанные с налоговой минимизацией, исследовал доктринальные вопросы соотношения правомерной и неправомерной налоговой минимизации, провел анализ правомерной налоговой минимизации с точки зрения признаков и характеристик законного интереса. Автор характеризует налоговый оппортунизм в качестве мотива налоговой минимизации и предлагает сохранить этот термин в качестве налогово-правового. (стр. 125-126) Следует согласиться с выводом соискателя о том, что ввести в законодательство единую правовую норму о налоговой оптимизации вряд ли возможно, т.к. « потребовался бы значительные перечень ограничений этого дозволения». (с.128)

Во второй главе диссертации соискатель, рассматривая те или иные виды законных интересов налогоплательщика-организации, все время доказывает, что эти интересы являются таковыми исходя из ключевых признаков законного интереса, данного автором в 1 главе работы.

**Третья глава затрагивает** инструменты реализации законных интересов налогоплательщика. В *первом параграфе третьей главы* автор затронул ряд важных проблем: подчеркнул разницу между понятиями «охрана» и «защита» законных интересов, акцентировал проблему формы защиты законных интересов, вне налоговых споров. Соискатель рассматривает в качестве средств защиты законных интересов налогоплательщиков ряд инструментов предотвращения налоговых споров: письменные пояснения, предпроверочный анализ, средства альтернативного

разрешения споров (стр. 137-143). Ценно то, что в этой части работы диссертант подразделил наиболее часто защищаемые законные интересы на материальные и процессуальные, выделив конкретные из виды в каждой группе. (с.147-148) Одновременно он доказал, что формулирование законного интереса налогоплательщика-организации в текущих тенденциях чаще всего осуществляет суд. (с.146)

Соискатель затронул актуальные проблемы связи законных интересов с синергетикой, проблемами самоорганизации в праве (стр. 151-152). Во *втором параграфе третьей главы* автор проанализировал проблемы пределов реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций. Представляет интерес предложение соискателя ввести в оборот понятие о пределах реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций, не ограничивая его только вопросом о правах и свободах (с.178). Заслуживает внимания авторская теория трех пределов реализации законных интересов налогоплательщиков-организаций: правомерность блага и способа реализации блага (стр. 160-165); отсутствие прямого обеспечения встречными обязанностями налогового органа (стр. 166-173); ограниченность законо установленными обязанностями налогоплательщика (стр. 173-178). Следует согласиться с тезисом соискателя о создании в судебной практике новых, не предусмотренных законом обязанностей налоговых органов, корреспондирующих законным интересам налогоплательщиков (стр. 170-173).

Выносимые на защиту положения заслуживают поддержки как значимые для развития финансового права, обладающие научной новизной и отражающие результаты проведенного исследования диссертанта

В то же время, несмотря на общую положительную оценку работы **представляется возможным высказать ряд замечаний.**

1. Соискатель в пункте 1 положений, выносимых на защиту, дает понятие правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации. В его определении это понятие

сформулировано так: « 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.»(с.9) Представляется, что данное понятие весьма статично, «завязано» на объективное право и не отражает сам факт реализации в рамках правового механизма правового статуса как динамичного явления, связанного с конкретным правоотношением. Между тем, в параграфе 2 главы 1 работы диссертант отметил, что « правовой механизм – это реализация элементов правового статуса в конкретных правоотношениях». ( с.31 ). Соискателю в определении понятия следовало бы подчеркнуть, что механизм реализации правового статуса налогоплательщика- организации не является исключительно сферой объективного права, а выходит на право субъективное. А значит представляет собой совокупность правовых средств, которые в каждом конкретном случае выбираются и используются налогоплательщиком для движения ( возникновения, изменения и прекращения) налогового правоотношения.

2. Не совсем корректна характеристика признания законных интересов налогоплательщика-организации государством, данная в п.3 основных положений, выносимых на защиту. Диссертант отмечает, что законные интересы признаются государством и обладают механизмом защиты. При этом, автор в работе попытался выделить те факторы, которые объективируют признание законных интересов налогоплательщика-организации государством. В этой связи он подчеркнул, что « признание законных интересов государством выражается в установленных общих принципах правового регулирования и в практике применения норм налогового права.» ( стр. 9 диссертации. ) С такой характеристикой нельзя в полной мере согласиться, так как установление общих принципов правового регулирования не является фактором, направленным исключительно на признание законных интересов государством. Равным образом, признание



законных интересов государством не есть суть практики правоприменения. В данном случае диссертанту следовало бы более корректно сформулировать свой вывод, указав, что признание государством законных интересов налогоплательщика-организации вытекает из установления государством и последующего толкования в практике правоприменения общих принципов правового регулирования, прежде всего, в сфере налогообложения. Последнее тем более верно в связи с выводом соискателя о том, что «законные интересы не объективируются в законодательных актах и потому реализуются в правоприменительной деятельности при рассмотрении споров» (с 36 диссертации).

3.Параграф 1 главы 3 работы соискателя несколько выходит по содержанию за пределы названия. Параграф называется «гарантии защиты законных интересов налогоплательщика-организации». И под такого рода гарантиями соискатель понимает юрисдикционную деятельность судов и налоговых органов по восстановлению оспариваемых или нарушенных законных интересов налогоплательщика, предполагающую вступление сторон в налоговый спор» (с. 134) Однако, начиная со стр.134 и вплоть до стр. 143 соискатель начинает рассматривать вопрос не о гарантиях защиты, а о способах доказывания налогоплательщиком законных интересов, не вступая в налоговый спор, т.е. не о гарантиях защиты законных интересов в понимании соискателя. К числу таких способов доказывания соискатель относит письменные пояснения, предпроверочный анализ, средства альтернативного разрешения споров (с.137-143). Безусловно, такая позиция соискателя интересна, поскольку кроме гарантий защиты в налоговых спорах он описывает возможности превенции нарушений законных интересов. Однако, представляется, что вопрос о превенции нарушений законных интересов налогоплательщика-организации следовало бы рассмотреть в отдельном параграфе работы или же выделить в названии первого параграфа третьей главы работы.

4. Не в полной мере можно согласиться с формулировкой эффективности налогового администрирования, данной в пункте 6 положений, выносимых на защиту. Диссертант, в частности, определил, что « эффективность налогового администрирования – это надлежащие организация и осуществление налогового администрирования государством в лице налоговых органов...» В данном случае неверно то, что государство, по мнению соискателя, выступает в налоговом правоотношении в лице налогового органа. С юридической точки зрения налоговый орган не выступает в этом правоотношении от имени государства. В налоговом правоотношении налоговый орган выступает всегда как уполномоченный государством орган, а значит - исключительно от своего имени, а не от имени государства, т.е. Российской /Федерации. Следовательно, правильнее было бы определить, что эффективность налогового администрирования – это надлежащие организация и осуществление налогового администрирования налоговым органом как уполномоченным органом государства.

Указанные выше замечания имеют частный характер, не влияют на общую положительную оценку диссертации А.П. Тиханычева и не уменьшают теоретическую и практическую значимость проведенного исследования.

Результаты диссертационного исследования прошли достаточную апробацию путем обсуждения докладов на международных научно-практических конференциях. Кроме того, по теме диссертационного исследования А.П. Тиханычева опубликовано 5 научных работ, опубликованных в журналах из перечня, рекомендованного Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России, Автореферат диссертации соответствует содержанию диссертации.

Диссертационное исследование Антона Павловича Тиханычева по теме « Законные интересы как элемент правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации» является научным

исследованием актуальной проблемы, отличается новизной и обоснованностью содержащихся в ней теоретических и практических выводов и предложений, его можно квалифицировать как целостное, логически завершенное самостоятельное научное исследование, позволяющее решить важную для публично-правовой теории задачу. На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что диссертационное исследование Антона Павловича Тиханычева на тему: «Законные интересы как элемент правового механизма реализации правового статуса налогоплательщика-организации» является самостоятельной и завершенной научно-квалификационной работой, в которой содержится решение научной задачи, имеющей значение для развития публично-правовой теории.

Диссертация Антона Павловича Тиханычева 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. А 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,  
Заслуженный работник Высшей школы  
Российской Федерации.  
Заведующий кафедрой финансового права  
Юридического факультета ФБГОУ ВО  
«Воронежский государственный университет»

Карасева  
Марина Валентиновна

подпись  
«15» августа 2024 г.

Контактные данные:

Тел.: +7 (4732) 77-18-54, e-mail: [mvsentsova@gmail.com](mailto:mvsentsova@gmail.com)

Специальность, по которой официальным оппонентом защищена диссертация:

12.00.12 – «Финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности»

Адрес места работы:

394006, Воронежская область, г. Воронеж, пл. Ленина, д. 10а, корпус 9  
ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет»,  
Юридический факультет

Тел.: +7 (473) 255-84-79; [smv@law.vsu.ru](mailto:smv@law.vsu.ru)

---

Подпись сотрудника

ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» М.В. Карасевой  
удостоверяю:

руководитель/кадровый работник

дата

И.О. Фамилия