На правах рукописи

Цветкова Елена Алексеевна

ДОСУДЕБНАЯ ЗАЩИТА ПРАВ И ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Специальность 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени кандидата юридических наук

Москва — 2025

Работа выполнена в федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)».

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор **Арзуманова Лана Львовна**

Официальные оппоненты: **Ногина Оксана Аркадьевна**
доктор юридических наук, доцент,
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Санкт-Петербургский государственный университет», кафедра административного и финансового права, профессор

Щекин Денис Михайлович
доктор юридических наук,
коллегия адвокатов города Москвы «Щекин и партнеры», председатель

Ведущая организация: федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Уральский государственный юридический университет имени В. Ф. Яковлева»

Защита состоится «3» марта 2026 года в 15:00 на заседании диссертационного совета 24.2.336.02, созданного на базе ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)», г. Москва, 123242, ул. Садовая-Кудринская, д. 7, стр. 22, зал диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)» http://msal.ru.

Автореферат разослан «_____» _____ 2025 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор юридических наук, доцент Ю. К. Цареградская

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях общемировой кризисной ситуации государства обеспечивают привлечение частных инвестиций в зону своей налоговой юрисдикции не только с помощью льготного налогообложения бизнеса, но и путем предоставления налогоплательщикам[1] правовых гарантий защиты их деятельности. Постоянно меняющееся налоговое законодательство, введение в него оценочных категорий и вследствие этого различия в толковании норм налогоплательщиками и налоговыми органами не позволяют говорить о создании стабильных условий для благоприятной экономической деятельности.

Такие факторы современного этапа развития налоговой системы, как проведение ее «донастройки» и увеличение налоговой нагрузки на налогоплательщиков способствуют росту конфликтных ситуаций в сфере налоговых правоотношений.

Конституция Российской Федерации (ч. 2 ст. 45) гарантирует защиту прав и свобод человека всеми способами, не запрещенными законом, что позволяет рассмотреть досудебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в качестве инструмента, с помощью которого возможно осуществить защиту прав и законных интересов налогоплательщиков до обращения в судебный орган.

Необходимость рассмотрения обусловлена еще и тем, что в науке данное понятие возникло в связи с обращением налогоплательщика в налоговые органы при нарушении его прав и законных интересов и длительное время рассматривалось только как досудебное урегулирование конфликтной ситуации в налоговом органе в форме обжалования. При этом использование налогоплательщиками примирительных процедур до обращения в суд, дает основание рассмотреть досудебную защиту прав и законных интересов

[1] В целях избежания терминологических повторов в рамках данного исследования понятие «налогоплательщик» является собирательным и включает в себя «налогоплательщик», «плательщик сборов», «плательщик страховых взносов», «налоговый агент». Разграничение данных понятий не является целью диссертационного исследования, что обусловливает распространение понятия «досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков» на все указанные категории.

налогоплательщиков в более широком аспекте и усиливает значимость теоретических разработок в рассматриваемой сфере, что обусловливает актуальность изучения ее правовых форм и элементов механизма ее реализации.

В законодательстве о налогах и сборах Российской Федерации отсутствует правовое регулирование некоторых способов досудебной защиты, а именно досудебных соглашений, медиации, обращения к налоговому омбудсмену. Опыт их применения имеется в отдельных зарубежных правопорядках, что позволит оценить возможность и выявить потенциал их имплементации в российское законодательство.

Развитие диалога между налогоплательщиками и налоговыми органами, о необходимости которого говорится в различных программных документах[2], требует совершенствования законодательства, регулирующего вопросы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Данный подход предполагает прозрачность при принятии налоговыми органами ненормативных актов и обосновывает необходимость разработки соответствующего механизма в науке.

При этом особого внимания заслуживает использование информационных систем автоматизации контрольно-надзорной деятельности в сфере досудебной защиты, как налогоплательщиками, так и налоговыми органами и требует решения вопросов, связанных с признанием ошибок при их использовании и внесения соответствующих изменений в законодательство о налогах и сборах.

Востребованность и широкое использование налогоплательщиками досудебной защиты их прав и законных интересов на современном этапе, обусловливает необходимость ее изучения и доказывает актуальность выбранной темы.

Степень научной разработанности темы исследования. В науке налогового права комплексному исследованию защиты прав и законных интересов налогоплательщиков посвящены работы Н. В. Дудиной, Н. А. Козлова,

[2] См.: п. 26 Указа Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2021. № 27 (Ч. 2). Ст. 5351.

С. Г. Пепеляева, В. В. Попова, С. А. Ядрихинского. Однако понятие досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, как одной из форм защиты прав, не рассматривалась ранее.

Вместе с тем ее отдельные аспекты были рассмотрены в трудах Д. В. Винницкого, А. В. Демина, В. М. Зарипова, С. Г. Пепеляева, В. В. Попова, Д. М. Щекина.

В работах М. В. Аракеловой, Л. Л. Арзумановой, М. И. Балакиревой, Р. Ю. Банникова, А. В. Брызгалина, Е. Л. Васяниной, О. И. Долгополова, Е. В. Килинкаровой, Т. В. Колесниченко, А. А. Копиной, Д. М. Мошковой, О. А. Ногиной, Е. В. Овчаровой, Д. М. Осиной, А. В. Полтавцевой, Г. Ф. Ручкиной, Б. Г. Рысай, С. В. Савсериса, Д. В. Тютина, И. А. Хавановой, М. В. Чеботаревой, К. Н. Чекмышева, И. В. Цветкова, А. О. Шишканова, М. В. Юзвак рассматриваются отдельные вопросы, связанные с защитой прав, но в основном они посвящены урегулированию налоговых споров в досудебном и судебном порядке, а также использованием некоторых примирительных процедур.

При исследовании зарубежного опыта досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков были использованы труды Е. В. Килинкаровой, И. И. Кучерова, Д. Е. Михель, Е. И. Носыревой, Д. М. Осиной, И. А. Хавановой, А. А. Шахмаметьева, Р. А. Шепенко, а также работы зарубежных ученых: У. Бернаум, Sol Picciotto, R. W. Maas.

Кроме того, вопросы относительно разрешения налоговых споров в зарубежных странах затрагивались в работах А. В. Белоусова, И. А. Гончаренко, И. А. Иванова, Е. В. Килинкаровой, В. Е. Кузнеченковой, С. М. Мироновой.

Высоко оценивая значимость работ вышеуказанных авторов, досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков как самостоятельная форма защиты не была предметом научного рассмотрения до настоящего времени.

Теоретическая основа исследования. Основу теоретического диссертационного исследования составляют труды дореволюционных ученых.

К их числу следует отнести таких известных авторов: В. А. Гаген, Д. Д. Гримм, Р. Иеринг, Н. М. Коркунов, С. А. Корф, С. А. Муромцев, И. Х. Озеров, А. А. Соколов, Н. И. Тургенев, Г. Ф. Шершеневич.

При написании настоящей диссертации использовалось работы видных представителей советской школы финансового права: О. Н. Горбуновой, Е. А. Ровинского, Р. О. Халфиной, Н. И. Химичевой, С. Д. Цыпкина.

Теоретическую основу исследования также составили научные труды авторитетных ученых в области финансового и налогового права Н. М. Артемова, Д. В. Винницкого, Е. Ю. Грачевой, В. Н. Гудым, О. О. Журавлевой, С. В. Запольского, А. Ю. Ильина, Н. М. Казанцева, А. Н. Козырина, Ю. А. Крохиной, М. В. Кустовой, И. И. Кучерова, О. И. Лютовой, О. А. Ногиной, Н. А. Поветкиной, Е. В. Покачаловой, И. В. Рукавишниковой, А. С. Титова, С. С. Тропской, И. А. Цинделиани, И. Д. Черник, Н. А. Шевелевой, Д. М. Щекина, В. А. Яговкиной.

Общетеоретическую и межотраслевую основу исследования составили труды таких известных правоведов, как: С. С. Алексеев, Ю. Н. Андреев, С. Н. Братусь, В. М. Ведяхин, Н. В. Витрук, Н. А. Власенко, В. М. Горшенев, Р. Е. Гукасян, А. Б. Зеленцов, О. С. Иоффе, А. В. Малько, Н. И. Матузов, А. В. Мильков, Е. В. Михайлова, Е. Я. Мотовиловкер, М. А. Рожкова, В. А. Сапун, П. П. Серков, Ю. Н. Старилов, В. В. Субочев, В. М. Сырых, Ю. А. Тихомиров, Т. М. Шубина, Т. Я. Хабриева, Д. М. Чечет и др.

Объект исследования. Объект исследования составляют общественные отношения в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, складывающиеся в процессе досудебного урегулирования конфликтной ситуации с участием организаций.

Предмет исследования. Предмет исследования составляют нормы законодательства РФ о налогах и сборах и иных отраслей (гражданского и административного законодательства), нормы законодательных актов иностранных государств, регулирующие общественные отношения, составляющие

объект исследования, материалы правоприменительной практики, данные статистики, научная литература.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в формировании концептуальных положений о досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков, определении ее места в правозащитном механизме, выявлении правовых форм и разработке практических рекомендаций по ее совершенствованию.

Цель настоящего исследования достигается посредством решения следующих **задач**:

- провести анализ становления досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, установить ее исторические периоды;
- определить предмет досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков;
- провести теоретико-правовой анализ досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, выработать собственный подход к ее понятию и предложить ее авторское определение;
- исследовать превентивную и альтернативную формы, обжалование досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и проанализировать их реализацию;
- определить тенденции в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков;
- разработать законодательные и практические предложения по совершенствованию досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Методологическая основа исследования. Методологическую основу исследования составляют общенаучные методы познания (анализ и синтез, диалектический, логический, системный) и частные методы познания, к которым можно отнести: традиционные правовые методы (сравнительно-правовой, историко-правовой, формально-юридический) и социологические методы (статистический, информационный).

Использованный при написании диссертации диалектический метод познания позволил выявить общие закономерности развития, правовые формы, признаки досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Применение сравнительно-правового метода дало возможность осуществить сравнительный анализ некоторых аспектов правового регулирования досудебной защиты в США, ФРГ, Великобритании и сопоставить их особенности и выработать предложения по совершенствованию досудебной защиты в РФ.

Историко-правовой и статистические методы исследования позволили сделать выводы относительно тенденций в развитии досудебной защиты и дать оценку эффективности досудебного обжалования.

Логический и системный методы использовались при обосновании выводов и положений новизны диссертационного исследования.

Нормативная основа исследования. Нормативную основу исследования составляют положения Конституции Российской Федерации, Налогового кодекса Российской Федерации, Гражданского кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 07.05.2013 № 78 «Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации, Федерального закона от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» и иных федеральных законов, нормативных правовых актов Минфина России и ФНС России, а также акты, утратившие силу.

Эмпирическая база исследования. Эмпирическую базу исследования составляет практика Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, арбитражных судов по вопросам досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, материалы Федеральной налоговой службы РФ, статистические данные органов государственной и судебной власти РФ.

Научная новизна диссертационного исследования определяется постановленной целью и решением задач в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Настоящая диссертационная работа основана на концептуальном подходе к досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков как самостоятельной правовой форме

деятельности ее участников, которая обладает обособленной системой правовых средств, предусмотренных в нормах законодательства о налогах и сборах и иного смежного законодательства до обращения налогоплательщика в судебный орган.

На защиту выносятся теоретические и практические **положения, характеризующиеся научной новизной**:

1. Выделение исторических периодов в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков позволяет показать историческую последовательность в ее формировании и выявить закономерности развития, обусловленные становлением механизма разрешения конфликтных ситуаций и закреплением прав и законных интересов налогоплательщиков в законодательстве о налогах и сборах.

Установлено, что исходной предпосылкой зарождения механизма защиты прав и законных интересов налогоплательщиков является становление процедуры рассмотрения конфликтных ситуаций в форме обжалования в органах административной юстиции. Дальнейшее ее развитие связывается с введением указанной процедуры рассмотрения конфликтных ситуаций в налоговых органах, которая в разные исторические периоды рассматривалась в качестве обязательной или альтернативной.

Доказано, что основным движущим фактором в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков стало закрепление права на защиту в Конституции РФ и субъективных прав налогоплательщиков в нормах законодательства о налогах и сборах, что положило начало становлению процедуры досудебного урегулирования в налоговых органах.

Настоящий этап в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков характеризуется установлением обязательного обжалования в рамках системы налоговых органов и сложившейся практики применения примирительных процедур с участием независимого третьего лица либо без такового, что приводит к выводу о необходимости их более широкого распространения в налоговых правоотношениях и требует разработки правового регулирования.

2. Предложено определение досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков как правовой формы деятельности ее участников в рамках самостоятельного конфликтного налогового правоотношения, которая является комплексным правовым инструментом, обеспечивающим баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. Данный правовой инструмент выступает в налоговых отношениях основополагающей гарантией предсказуемости, последовательности и прозрачности деятельности налоговых органов, а также правомерности поведения и отсутствия злоупотреблений налогоплательщиками их субъективными правами и законными интересами.

Обосновано, что под субъективным правом налогоплательщика понимается предусмотренная налоговым законодательством возможность его поведения в налоговых отношениях, которая гарантируется государством путем императивного предписания должного поведения налоговых органов.

Законные интересы налогоплательщика подлежат рассмотрению в широком аспекте, как общеправовые интересы, которые могут быть реализованы посредством субъективных прав налогоплательщика, так и в узком значении, как незакрепленное в нормах налогового законодательства дозволенное поведение налогоплательщика в налоговых отношениях, которому корреспондирует общая (имплицидная) обязанность налоговых органов.

3. Выделены сущностные признаки досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, которые составляют ее содержание и позволяют отличить ее от иных правовых форм защиты налогоплательщиков (внесудебной защиты, самозащиты) и к ним относятся:

1) реализация осуществляется в сфере конфликтного налогового правоотношения;

2) имеется специальный субъектный состав, заключающийся в том, что субъектом, разрешающим конфликтную ситуацию, является уполномоченный орган (лицо), не относящийся к судебным органам;

3) реализуется до обращения налогоплательщика в судебный орган;

4) существует в определенной правовой форме;

5) имеет самостоятельную систему правовых средств (субъективных прав, обязанностей, способов, правовых инструментов, процедур), предусмотренных в законодательстве о налогах и сборах и ином смежном законодательстве;

6) целью является предупреждение и восстановление нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков.

4. Диссертантом установлены элементы правового механизма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, к которым относятся регулятивные правовые средства первого уровня (субъективные права и обязанности (полномочия) ее участников и (охранительные) правовые средства второго уровня (способы, правовые инструменты).

Их реализация осуществляется в соответствии с процедурой досудебного урегулирования, что предполагает последовательные действия участников досудебной защиты по обращению в налоговые органы (внутриведомственная процедура) или к иным уполномоченным лицам (вневедомственная процедура).

5. Выделены правовые формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков:

1) превентивная форма — это порядок деятельности по индивидуальному информированию на основании запросов налогоплательщиков в Минфин России и ФНС России о законодательстве о налогах и сборах, а также рассмотрение налоговым органом пояснений и возражений налогоплательщиков при проведении налоговых проверок и предпроверочного анализа до вынесения ненормативного правового акта налоговым органом;

2) форма обжалования — это порядок деятельности налогоплательщиков и налоговых органов по рассмотрению жалоб, поданных на ненормативные правовые акты налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц по установленной апелляционной или общей процедуре досудебного урегулирования до обращения налогоплательщика в судебный орган;

3) альтернативная форма — это порядок деятельности налогоплательщика, налогового органа, медиатора посредством проведения медиации либо переговоров в сфере налогообложения до обращения в судебный орган.

6. В целях совершенствования правового регулирования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и разрешения налогового конфликта на основе диалога, диссертантом рассмотрена медиация как альтернатива обжалованию ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. Предложено определение медиации как процедуры, направленной на добровольное исполнение налогоплательщиком своих налоговых обязанностей на основе соглашения, заключенного в результате переговоров между ним и налоговым органом при посредничестве третьей (независимой стороны).

В связи с необходимостью ее более широкого применения в налоговых правоотношениях предлагается дополнить п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ, устанавливающий перечень прав налогоплательщиков, подпунктом 16 следующего содержания:

«16) на подачу заявления о проведении медиации (онлайн-медиации) с участием независимого лица (медиатора)»

и установить корреспондирующую обязанность налогового органа, дополнив п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ подпунктом 18 следующего содержания:

«18) по заявлению налогоплательщика представлять согласие (отказ) в проведении процедуры медиации в течение 5 дней с даты его поступления».

7. Обосновано, что реализация досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков возможна с помощью использования гражданско-правовых инструментов возмещения потерь или заверения об обстоятельствах посредством заключения соглашения о налоговой оговорке на основе добровольности, взаимного доверия и транспарентности.

В соответствии с соглашением о налоговой оговорке обязанная сторона обеспечивает возмещение убытков налогоплательщику в размере сумм, предъявленных по решению налогового органа при условии добросовестности налогоплательщика.

Под добросовестностью налогоплательщика понимается его поведение, предусматривающее экономические обоснованные действия, совершенные им на

основании данных, предоставленных его контрагентом и проверенных им в общедоступных, открытых источниках информации.

8. Предлагается в целях совершенствования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков ввести в законодательство о налогах и сборах институт Уполномоченного по правам налогоплательщиков *(налоговый омбудсмен), который может быть создан* вне системы налоговых органов и наделить его полномочием по рассмотрению обращений налогоплательщиков по вопросам правомерности решений (постановлений) налоговых органов, принятых по результатам досудебного урегулирования.

Для реализации указанного полномочия Уполномоченному по правам налогоплательщиков (налоговому омбудсмену) возможно предоставить право на обращение в налоговый орган (к должностному лицу) с мотивированным предложением об отмене или изменению ненормативного акта налогового органа, где усматривается нарушение прав и законных интересов налогоплательщиков.

Для введения института Уполномоченного по правам налогоплательщика (налогового омбудсмена) необходимо внести изменения в НК РФ и дополнить его главой 6^1 «Уполномоченный по правам налогоплательщиков», состоящей из статьи 37^1 «Полномочия Уполномоченного по правам налогоплательщиков» следующего содержания: «Уполномоченный по правам налогоплательщиков рассматривает обращения налогоплательщиков и плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов на нарушения их прав и законных интересов по результатам досудебного урегулирования, и осуществляет следующие действия:

1) принимает решение о принятии обращения налогоплательщика к рассмотрению или об отказе его рассмотрении в течение 10 дней со дня его поступления;

2) направляет в налоговые органы, а также должностным лицам, в решениях или действиях (бездействиях) которых усматриваются нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков, мотивированные предложения, содержащие рекомендации по их устранению».

9. Влияние цифровых технологий на реализацию досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков обусловливает признание информационных систем автоматизации контрольно-надзорной деятельности в качестве правовых инструментов, обеспечивающих взаимодействие налогового органа и налогоплательщика, так и исполнение обязанностей последним.

Их использование требует дополнительной правовой защиты прав налогоплательщиков, что обусловливает необходимость признания ошибки информационных систем и технических сбоев в передаче информации как обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения и являющегося основанием для принятия решения об отказе привлечения налогоплательщика к ответственности.

В связи с этим предлагается дополнить п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ, устанавливающего обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения подпунктом 5 следующего содержания:

«5) ошибки информационных систем и технические сбои в передаче информации».

Теоретическая и практическая значимость исследования. Полученные в ходе исследования теоретические выводы призваны обеспечить повышение эффективности правового регулирования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Представленные авторские идеи о совершенствовании защиты прав и законных интересов налогоплательщиков могут быть использованы в нормотворческой и преподавательской работе.

Материалы и теоретические положения диссертации о досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков могут быть использованы в дальнейшем при разработке теоретических и практических проблем налогового права в Российской Федерации.

Степень обоснованности и достоверности результатов исследования. Сформулированные диссертантом выводы и предложения научно обоснованы, аргументированы и оценены с учетом положений науки налогового права. Выводы

и рекомендации диссертации, которые подтверждаются результатами апробации, основаны на всестороннем исследовании нормативных правовых актов, правоприменительной практики, документов стратегического планирования, доктринальных источников и на использовании данных статистики.

Апробация результатов исследования. Диссертация подготовлена и обсуждена на кафедре финансового права ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)».

Основные теоретические положения диссертации, выводы и научно-практические рекомендации представлены в публикациях автора, в том числе в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства науки и высшего образования Российской Федерации.

Основные выводы и результаты исследования были представлены автором в докладах на различных конференциях и форумах: на IX Международном конгрессе сравнительного правоведения «Правовые ценности в фокусе сравнительного правоведения» (Москва, 2 декабря 2019 г.); на круглом столе «Формы защиты прав» международной научно-практической конференции «Модернизация гражданского законодательства» (Москва, 21–24 октября 2020 г.); на X Международном конгрессе сравнительного правоведения «Конституционные изменения в России и в современном мире: диалектика универсального и национального» (Москва, 18 декабря 2020 г.); на III Международном форуме налогового права «Налоговое право: новеллы законодательства о регулировании» (Москва, 13 мая 2021 г.); на международной научно-практической конференции «Финансовое право в парадигме конституционной реформы» (Москва, 26 ноября 2021 г.); на круглом столе «Финансовая доктрина М. М. Сперанского («План финансов») и современное решение финансовых проблем в российском законодательстве» на IX Общероссийском годовом собрании теоретиков права «Законодательство в обустройстве российской жизни: история и современность» (к 250-летию со дня рождения М. М. Сперанского) (Москва, 16 февраля 2022 г.); на налоговом конгрессе «Налогово-правовая реальность — 2023» (Москва,

27 сентября 2023 г.); на круглом столе «Согласительные процедуры в системе налоговых правоотношений» VI Международного форума налогового права «Новые вызовы в сфере налогообложения» (Москва, 24–25 июня 2024 г.).

Структура диссертации обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, трех глав, включающих восемь параграфов, заключения и библиографического списка.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** определены актуальность темы, степень научной разработанности, объект и предмет исследования, его цели и задачи, методологическая и теоретические основы, обоснована научная новизна исследования, сформулированы основные положения, выносимые на защиту, раскрыто теоретическое и практическое значение работы, даны сведения об апробации результатов.

Первая глава «Теоретико-правовые основы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков» включает три параграфа. Содержание данной главы служит основой для анализа всего комплекса вопросов, связанных с досудебной защитой прав и законных интересов налогоплательщиков.

В первом параграфе «Историко-правовой аспект досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в России» рассматривается ее становление и выделяются следующие исторические периоды развития:

1) дореволюционный период с 1861 по 1917 год — досудебная защита прав налогоплательщиков реализуется в рамках административной юстиции (органов, которые независимы от налоговых органов (податных инспекций);

2) советский период с 1917 по 1991 год — досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков осуществляется посредством обжалования в рамках системы органов, уполномоченных на рассмотрение налоговых споров, и состоит из двух этапов:

1 этап: 1917–1932 (с 1922 г.) — обжалование в органы, созданные для рассмотрения налоговых споров;

2 этап: 1932–1991— обжалование в рамках системы административных органов (налоговых или иных специально уполномоченных органов), ответственных за исчисление и сбор налогов.

3) постсоветский период с 1991 года по настоящее время — досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков осуществляется по двум

направлениям: в форме обжалования в налоговом органе и в иных правовых формах по инициативе налогоплательщика и состоит из двух этапов:

1 этап: с 1991 по 2014 год — установление обжалования по выбору налогоплательщика (в налоговый орган и / либо в суд);

2 этап: с 2014 года по настоящее время — введение обязательного последовательного обжалования (сначала в налоговый орган, потом в суд) и развитие практики применения примирительных процедур.

Диссертант обосновывает, что становление и распространение примирительных процедур в налоговых правоотношениях требует разработки соответствующего правового регулирования.

Вывод, к которому приходит диссертант, состоит в том, что выделение исторических периодов в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков позволяет показать историческую последовательность в ее формировании и выявить закономерности развития, обусловленные становлением механизма разрешения конфликтных ситуаций и закреплением прав и законных интересов налогоплательщиков в законодательстве о налогах и сборах, что вынесено в положение новизны настоящего исследования.

Во втором параграфе «Предмет досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков» обосновывается, что субъективные права и законные интересы налогоплательщиков являются предметом досудебной защиты и диссертант предлагает выделить материальные права (право на определенность налогообложения; право налогоплательщика на зачет и возврат денежных средств; право на использование льгот и иных преференций; право на конфиденциальность и тайну; право требования от государства в установленном порядке возмещения убытков) и процессуальные права налогоплательщика (право на получение информации; право на защиту, право на представление своих интересов через своего представителя, права при проведении налогового контроля). Законные интересы налогоплательщика рассматриваются в широком значении как общеправовые интересы и в узком значении как дозволенное поведение налогоплательщика в уменьшении налоговой нагрузки (налоговая оптимизация), в

защите интересов своих контрагентов, а также как иные интересы, тесно связанные с субъективными правами. Обосновано, что реализация прав и законных интересов налогоплательщиков при досудебной защите имеет свою специфику, которая обуславливается ее правовой формой и предопределяет использование налогоплательщиком способов и правовых инструментов.

Особое внимание в рамках данного параграфа диссертантом уделяется субъективному праву налогоплательщика на защиту, реализация которого является основанием возникновения досудебной защиты и рассматривается в двух аспектах (как элемент субъективного права и как возможность обращения налогоплательщика в уполномоченные органы и использование определенных правовых средств).

Рассматривая права и законные интересы налогоплательщика как предмет досудебной защиты, автор признает их высокую значимость с точки зрения общего блага и доказывает, что предупреждение нарушений и восстановление нарушенных субъективных прав и законных интересов налогоплательщиков является результатом соблюдения баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях.

В третьем параграфе «Понятие досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков» рассматривается понятие досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков как одной из правовых форм защиты налогоплательщиков и выявляются признаки, которые отграничивают ее от иных видов защит (самозащиты, внесудебной), что вынесено в положение новизны настоящего исследования.

Установление признаков позволило рассмотреть досудебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в нескольких аспектах:

- особой группы налоговых правоотношений, единообразных по своей правовой природе, возникающих при угрозе нарушения или нарушении прав и законных интересов налогоплательщиков до обращения в судебный орган;

- относительно самостоятельной системы правовых средств, установленных действующим законодательством и объединенных в отдельные правовые формы (превентивная, обжалование, альтернативная);

- деятельности участников, которые обладают особым арсеналом субъективных прав и обязанностей (полномочий), что составляет содержание досудебной защиты и имеют цель в предупреждении нарушений или восстановлении нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков;

- обязательного основания возникновения права на судебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков.

Доказывается, что досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков обусловливается деятельностью ее участников (активными и пассивными действиями) через реализацию регулятивных правовых средств первого уровня (субъективные права и обязанности (полномочия) ее участников и (охранительные) правовые средства второго уровня (досудебные способы, правовые инструменты) в соответствии с процедурой досудебного урегулирования, что позволило диссертанту установить элементы правового механизма и дать их определение.

Вывод диссертанта по данному параграфу состоит в том, что досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков является многоаспектным понятием, которая реализуется в установленных законом правовых формах с использованием правовых способов и правовых инструментов по определенным процедурам.

Вторая глава «Реализация досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков» включает три параграфа, посвященных правовым формам досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

В первом параграфе «Превентивные формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков» доказано, что превентивная форма досудебной защиты реализуется посредством информирования налогоплательщиков и представления ими пояснений и возражений в налоговый орган с целью предупреждения конфликтной ситуации, что отличает ее от иных

процедур (заключение соглашений о ценообразовании, зачет и возврат излишне уплаченного налога), которые направлены на уплату налога.

Диссертантом установлено, что информирование налогоплательщиков осуществляется в виде писем или информационных сообщений ФНС России или ее территориальных органов, а также писем Минфина России, являющихся ответом на запрос налогоплательщика. Кроме того, мотивированное мнение ФНС России и ее территориальных органов, направленное на запрос налогоплательщика при проведении налогового мониторинга, рассматривается так же, как информирование налогоплательщика.

Диссертантом обосновывается, что информирование налогоплательщика должно быть индивидуального характера, основываться на обстоятельствах, относящихся к конкретному налогоплательщику, и предшествовать представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, заявлению о предоставлении льготы, уплате налогов и сборов либо проведению контрольных мероприятий налогового органа. В таком случае ответ уполномоченного органа является основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган пояснений и возражений возможно в рамках проведения налоговых проверок, а также предпроверочного анализа, до вынесения решения налоговым органом по конфликтной ситуации. Пояснения налогоплательщика в налоговый орган могут быть представлены как по требованию налогового органа в рамках проверочных мероприятий, так и по инициативе самого налогоплательщика, а решение налогового органа по результатам налоговой проверки подлежит отмене, если при ее проведении налоговый орган не сообщил налогоплательщику о выявленных ошибках при исчислении и уплате налогов и не истребовал пояснений.

По данному параграфу диссертант приходит к выводу, что превентивная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков — это порядок деятельности ее участников до вынесения ненормативного правового акта налоговым органом. В целях ее совершенствования диссертантом предлагается внести изменения в законодательство о налогах и сборах в вопросе выдачи

письменных разъяснений по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах на платной основе, что исключит формальный подход в выдаче ответов на запросы налогоплательщиков.

Во втором параграфе «Обжалование ненормативных актов налоговых органов, действий (бездействий) налоговых органов и их должностных лиц» несмотря на развитие примирительных процедур установлено, что досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования является наиболее востребованной, прежде всего потому, что это основание для последующего обращения в суд налогоплательщика. Право на защиту налогоплательщика при обжаловании возникает при нарушении налоговым органом его субъективных прав и законных интересов и при соблюдении им процессуальных сроков.

Диссертант обосновывает, что основным правовым инструментом обжалования является жалоба, а их категорирование в нормах НК РФ дает налогоплательщику ориентир в отношении его возможностей по досудебной защите.

Доказано, что процессуальные особенности рассмотрения жалобы обуславливаются властной природой налоговых правоотношений и предусматривают апелляционную и общую процедуры ее подачи, согласно которой процедура апелляционного обжалования предусматривает подачу и рассмотрение апелляционной жалобы в вышестоящем органе (один уровень), а процедура общего обжалования — двухуровневую процедуру в рамках системы налоговых органов (подача жалобы в вышестоящий налоговый орган, в случае несогласия — обращение в Управление ФНС России по субъектам РФ или в ФНС России).

Диссертантом установлено, что процедура подачи жалобы налогоплательщиком достаточно подробно урегулирована в законодательстве о налогах и сборах, но при этом отсутствует право на участие налогоплательщика в рассмотрении жалобы. В связи с этим предлагается предоставить налогоплательщику по его заявлению право участвовать в рассмотрении жалобы,

так как присутствие и дача пояснений является правовой гарантией защиты его прав и законных интересов.

По мнению диссертанта, рассмотрение обжалования как правовой формы досудебной защиты не сводится только к подаче жалобы, а означает реализацию целей досудебной защиты и предоставление возможностей по восстановлению нарушенных прав и законных интересов налогоплательщика. В связи с этим предлагается внести изменение в законодательство о налогах и сборах и установить запрет на принятие вышестоящим налоговым органом решения о взыскании с налогоплательщика дополнительных платежей при рассмотрении его жалобы.

По данному параграфу диссертант приходит к выводу, что досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования представляет порядок деятельности ее участников до обращения налогоплательщика в суд с целью восстановления нарушенных прав и законных интересов.

В третьем параграфе «Альтернативные формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков» диссертантом обосновано, что альтернативная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков предполагает активные действия ее участников в поиске взаимоприемлемого решения для урегулирования конфликтной ситуации и рассматривается как альтернатива обжалованию ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействий их должностных лиц и реализуется посредством заключения соглашения между налоговым органом и налогоплательщиком с участием третьего лица (медиация) либо без его участия (переговоры).

Несмотря на то что количество заключенных соглашений между налоговыми органами и налогоплательщиками постоянно увеличивается, их применение осуществляется при отсутствии необходимого правового регулирования. Диссертантом установлены условия, на основании которых возможно заключение соглашений в налоговых правоотношениях и к ним относятся: отсутствие в законе прямого запрета на совершение действий, предусмотренных соглашением;

непричинение вреда публичным интересам; должностное лицо не должно выходить за пределы своих полномочий. В связи с изложенным диссертант предлагает дополнить Налоговый кодекс РФ статьей 139^4 «Мировое соглашение» и предоставить возможность налогоплательщику заключить соглашение с налоговым органом при участии посредника или без его участия по вопросам признания или отказа от требований налогового органа на основании переквалификации сделок либо переоценки обстоятельств, а также установить порядок и сроки рассмотрения заявления налогоплательщика о его заключении, правовые последствия его несоблюдения.

Диссертантом большое внимание уделено вопросу становления медиации в налоговых правоотношениях и определено, что ее развитию препятствует отсутствие закрепленного в законодательстве порядка проведения, отсутствие программ, разработанных под определенную категорию налогоплательщиков, отсутствие полномочий у налогового органа на заключение медиативного соглашения; а также отсутствие правового регулирования условий его заключения. Кроме того, отсутствие квалификационных требований к лицу, рассматривающему конфликт (медиатору) также усложняет ее распространение. С целью ее более широкого применения диссертантом предлагается закрепить право налогоплательщика и обязанность налогового органа на проведение процедуры медиации в нормах законодательства о налогах и сборах, что вынесено в положение новизны настоящего исследования.

Исследуя альтернативную форму досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, диссертант приходит к выводу, что альтернативная форма защиты представляет порядок деятельности налогоплательщика, налогового органа, уполномоченного лица (медиатора) посредством медиации либо переговоров в сфере налогообложения до обращения в судебный орган.

Третья глава «Тенденции в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков» включает два параграфа, посвященных тенденциям в развитии досудебной защиты прав и законных интересов

налогоплательщиков и диссертантом выделяются направления совершенствования досудебной защиты.

В первом параграфе «Тенденции в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков» диссертантом выделены основные тенденции в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков — применение налогоплательщиками гражданско-правовых инструментов и развитие примирительных процедур для превенции и разрешения налоговых конфликтов.

Доказано, что использование налогоплательщиком гражданско-правовых способов в форме заключение соглашения о налоговой оговорке (соглашение о компенсации потерь (ст. 406.1 ГК РФ), соглашение о заверении об обстоятельствах (ст. 431.2 ГК РФ) широко применяется в практике для защиты его прав и законных интересов. Установлено, что условием для применения данных правовых инструментов является принятие сторонами соглашения обязанности по возмещению расходов, возникших у одной из сторон в связи с решением налогового органа о привлечении к ответственности. По мнению диссертанта, включение в договор налоговой оговорки повышает для налогоплательщика стандарт доказывания своей добросовестности и реализуется им путем присоединения к хартиям добросовестного налогоплательщика, а также предоставления сведений, составляющих его налоговую тайну для публикации на информационных ресурсах ФНС России.

Эффективным инструментом досудебной защиты является налоговое консультирование, что предполагает получение высококвалифицированной помощи в сфере налогообложения в форме оказания налоговых консультаций; подготовки налоговой отчетности; представление интересов налогоплательщиков в налоговых органах. Обоснована роль налогового консультанта в предупреждении использования незаконных налоговых схем и ухода от уплаты налогов. Установлено, что одним из направлений налогового консультирования в настоящее время является разработка онлайн-платформ, которые предоставляют

налогоплательщику налоговые консультации в режиме реального времени, например «Диалог с налогоплательщиком».

При этом существенным фактором, который тормозит развитие налогового консультирования, является отсутствие на законодательном уровне ответственности налоговых консультантов за качество оказываемых ими услуг. Несмотря на это, диссертант доказывает, что на уровне судебной практики сформировался подход, согласно которому налоговый консультант несет ответственность, если налогоплательщик доказал его недобросовестность при оказании услуг.

Кроме того, важной тенденцией в развитии досудебной защиты прав и законных интересов является возрастание роли Уполномоченного по защите прав предпринимателей, что подтверждается увеличением числа обращений налогоплательщиков более чем в два раза за период с 2017 по 2023 г. По мнению диссертанта, это обусловлено наличием широкого спектра правомочий Уполномоченного по защите прав предпринимателей в сфере налогообложения и активной его деятельностью в сфере поддержки налогоплательщиков.

В связи с востребованностью данной процедуры, а также на основании исследования опыта Службы адвокатов (США) и Арбитра Службы внутренних доходов (Великобритания) диссертантом предложено ввести в законодательство о налогах и сборах норму об Уполномоченном по правам налогоплательщиков (налогового омбудсмена) и наделить его полномочием по рассмотрению обращений налогоплательщиков по вопросам правомерности решений (постановлений) налоговых органов, принятых по результатам досудебного урегулирования, что вынесено в положение новизны настоящего исследования.

Во втором параграфе «Направления совершенствования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в РФ» обосновано, что совершенствование досудебной защиты прав и законных интересов невозможно без соблюдения баланса интересов государства и бизнеса, которое основывается на принципе доверия между государством и налогоплательщиком, что предполагает

добросовестное исполнение налогоплательщиком и налоговым органом своих обязанностей.

В связи с проведенным исследованием диссертантом выявлена необходимость совершенствования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков по следующим направлениям:

1. Превентивной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков:

- внесение изменений в НК РФ о предоставлении полномочий территориальным органам ФНС РФ об информировании налогоплательщиков о применении законодательства РФ на платной основе;

2. Альтернативной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и развития примирительных процедур:

- внесение изменений в НК РФ, закрепляющих право налогоплательщика на медиацию и внесение изменений в Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)», предусматривающих распространение медиации на налоговые отношения, затрагивающие публичный интерес;

- внесение изменений в НК РФ о предоставлении возможности налогоплательщику и налоговому органу до обращения в судебный орган заключить мировое соглашение при участии посредника (медиативное) или без его участия;

- разработка Федерального закона о налоговом консультировании;

- внесение изменений в НК РФ в связи с введением должности Уполномоченного по правам налогоплательщиков (налогового омбудсмена);

3. Досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования решений, действий (бездействий) налоговых органов и их должностных лиц:

- внесение изменений в НК РФ об установлении заявительного порядка рассмотрения жалобы в налоговом органе;

- внесение изменений в НК РФ об установлении запрета вышестоящему налоговому органу на принятие решений по жалобе (апелляционной жалобе) о взыскании с налогоплательщика дополнительных платежей, не указанных в оспариваемом решении;

- внесение изменений в НК РФ о закреплении положения о содержании в решении налогового органа его позиции по каждому доводу заявителя жалобы со ссылкой на представленные в налоговый орган документы;

- внесение изменений в НК РФ о корректировке механизма возмещения расходов налогоплательщика, понесенных им при рассмотрении жалобы в налоговом органе.

4. Взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков с использованием информационных технологий:

- внесение изменений в НК РФ об отнесении ошибки информационных систем и технических сбоев в передаче информации к обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

В связи с указанными направлениями совершенствования досудебной защиты диссертантом сделаны соответствующие предложения о внесении изменений в законодательство о налогах и сборах РФ.

В **заключении** отражены выводы, обобщения по теме исследования, основанные на комплексном анализе научной литературы и действующего законодательства РФ.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых журналах и изданиях, указанных в перечне Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации

1. Налоговый мониторинг как способ досудебной защиты прав налогоплательщиков / Е. А. Цветкова // Налоги. — 2023. — № 4. — С. 36–38. — 0,4 п. л.

2. Правовая категория «законный интерес налогоплательщика» в налоговом праве / Е. А. Цветкова // Финансовое право. — 2022. — № 6. — С. 35–37. — 0,45 п. л.

3. Трансформация защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при налоговой реконструкции: влияние правовых позиций Конституционного Суда РФ и правоприменительной практики / Е. А. Цветкова // Финансовое право. — 2021. — № 9. — С. 32–35. — 0,5 п. л.

4. Трансформация правового статуса налогоплательщика в Российской Федерации / Е. А. Цветкова // Налоги. — 2021. — № 6. — С. 35–37. — 0,3 п. л.

5. Охраняемый законный интерес налогоплательщика как правовая категория налогового права / Е. А. Цветкова // Финансовое право. — 2020. — № 11. — С. 23–26. — 0,5 п. л.

6. Правовые аспекты невыполнения неправомерных актов и требований налоговых органов и их должностных лиц / Е. А. Цветкова // Налоги. — 2019. — № 5. — С. 15–18. — 0,5 п. л.

7. Возмещение убытков как способ защиты прав налогоплательщиков / Е. А. Цветкова // Налоги. — 2019. — № 1. — С. 15–18. — 0,5 п. л.

8. Доктрина налоговой выгоды в правоприменительной практике / Е. А. Цветкова // Налоги. — 2017. — № 6. — С. 23–26. — 0,5 п. л.

9. Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии /

Е. А. Цветкова // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. — 2017. — № 4. — С. 58–64. — 0,8 п. л.

10. Способы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в налоговых спорах / Е. А. Цветкова // Финансовое право. — 2016. — № 7. — С. 28–33. — 0,7 п. л.

11. Категория законного интереса в юридической науке / Е. А. Цветкова // Журнал российского права. — 2016. — № 3. — С. 37–46. — 0,8 п. л.

12. Реализация законного интереса налогоплательщика в налоговых правоотношениях / Е. А. Цветкова // Финансовое право. — 2015. — № 2. — С. 27–33. — 0,9 п. л.

13. Законные интересы налогоплательщика / Е. А. Цветкова // Финансовое право. — 2014. — № 5. — С. 43–47. — 0,5 п. л.

Иные публикации

14. Цветкова, Е. А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков в условиях цифровой экономики / Е. А. Цветкова // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (30 ноября 2018 г. — 1 декабря 2019 г.) / под ред. И. А. Цинделиани. — М. : РГУП. 2019. — С. 175–187. — 0,5 п. л.

Общий объем опубликованных работ составляет 7,85 п. л.