МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО
ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
**«Уральский государственный
юридический университет
имени В. Ф. Яковлева»**
Комсомольская ул., д. 21, г. Екатеринбург, 620066
телефон 374-43-63, e-mail: rektorat@usla.ru, www.usla.ru
ОКПО 02069220, ОГРН 1026604932860
ИНН / КПП 6660008159 / 667001001

06.02.2026г. № 0340/03

на № _____ от _____

«УТВЕРЖДАЮ»

И.о. ректора УрГЮУ
имени В. Ф. Яковлева

М.В. Гончаров

м.п.

В Диссертационный совет по защите диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук 24.2.336.02, созданный на базе федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»
125993, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9, стр. 2

ОТЗЫВ ВЕДУЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ

**Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Уральский государственный юридический университет имени В. Ф. Яковлева»
на диссертацию Цветковой Елены Алексеевны на тему:
«Досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в Российской Федерации», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки**

Представленная Цветковой Еленой Алексеевной диссертация по теме «Досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в Российской Федерации» (на соискание ученой степени кандидата юридических наук) посвящена актуальной теоретически и практически значимой теме в условиях высокой конфликтности налоговых

правоотношений и необходимости поиска в них баланса публичных и частных интересов.

Диссертантом справедливо отмечается, что 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, что ведет к росту конфликтных ситуаций в сфере налоговых правоотношений (с. 3). Востребованность и широкое использование налогоплательщиками досудебной защиты их прав и законных интересов на современном этапе обусловливает необходимость ее изучения и доказывает **актуальность выбранной темы** (с. 4).

Автор обоснованно отмечает, что в российском налоговом законодательстве отсутствует регулирование некоторых досудебных способов защиты, таких как медиация, досудебные соглашения, институт налогового омбудсмена (с. 4), в то время как потребность в новых и эффективных внесудебных механизмах разрешения налоговых споров, безусловно, возрастает.

Так, введение подобных механизмов и гарантий защиты прав налогоплательщиков предусмотрено Планом мероприятий («дорожной картой») по достижению ключевых показателей эффективности реализации национальной модели целевых условий ведения бизнеса до 2030 года по направлению «Регистрация бизнеса и налогообложение» (утв. Распоряжением Правительства РФ от 29.11.2025 № 3523-р). В частности, в «дорожной карте» Правительства РФ упомянуты следующие мероприятия:

- поэтапное распространение правового инструмента предварительной квалификации сделок (операций) ФНС России для целей налогообложения («рулинг», мотивированное мнение);
- введение процедур состязательности, открытости, непосредственности и коллегиальности при рассмотрении жалоб в вышестоящий налоговый орган, в т.ч. формирование требований к федеральным налоговым «арбитрам» из числа работников налоговых органов, которые будут коллегиально принимать решения по жалобам; определение количества федеральных налоговых «арбитров» и оценка их будущей нагрузки для формирования фильтров для категорий жалоб, которые могут рассматриваться в соответствии с новым порядком;
- разработка регламента ФНС России, предусматривающего детальное описание рассмотрения жалоб по новой процедуре;

- разработка регламента ФНС России о вовлечении в рассмотрение жалоб *общественного представителя по защите прав налогоплательщика* (запрос его мнения по жалобе, заслушивание выступления и др.)

Заслуживает высокой оценки тот факт, что многие из предложенных мероприятий, информация о которых была обнародована Правительством РФ в ноябре 2025 г., до этого в тех или иных аспектах были рассмотрены и проанализированы автором на страницах представленной диссертации (опубликована на сайте Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА) в октябре 2025 г.).

В доктринальном плане, учитывая проведенное автором широкое и обстоятельное историческое и теоретико-правовое исследование вопросов досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, представленная работа восполняет пробел в науке налогового права, где досудебная защита ранее не исследовалась как самостоятельная *форма защиты прав* (с. 4-5).

Представленная рукопись позволяет с уверенностью сделать вывод о том, что автор верно оценил актуальность и перспективность избранного им научного направления и в целом успешно справился с избранной темой исследования.

Научно обоснованная структура работы позволила автору достаточно полно и последовательно рассмотреть поставленные для исследования задачи и предложить подходы к решению ряда общетеоретических и практических проблем. Исследовательская работа диссертанта, по нашему мнению, обладает необходимой единой структурой и характеризуется логичным изложением материала, что нашло свое отражение в оглавлении работы, в ее содержательной части и в выводах автора, сформулированных по итогам исследования. Можно также констатировать, что положения, выносимые диссертантом на защиту, в целом весьма последовательно аргументируются по тексту диссертационной работы.

В свете отмеченного, есть основания полагать, что выработанные диссертантом теоретические, а также практические положения в необходимой степени основаны на исследованных диссертантом многочисленных работах ученых-правоведов (в том числе зарубежных), нормативных правовых актах России и иностранных государств, судебной практике, публикациях в научных и профессиональных изданиях (библиография насчитает 579 источников). Более того, основные положения научного исследования отражены в 13 публикациях соискателя, список которых представлен в

автореферате диссертации. В свою очередь, автореферат диссертации соответствует содержанию диссертационной работы.

Диссертационная работа состоит из трех глав. В первой главе рассмотрены теоретико-правовые основы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, включая исторические аспекты, предмет и понятие досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Вторая глава посвящена фундаментальным и прикладным вопросам реализации досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (ее превентивной и альтернативной формам и форме обжалования ненормативных актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц). В третьей главе автором раскрыты тенденции развития и направления совершенствования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Такой структурный подход к исследованию позволил последовательно раскрыть сущность, механизмы и перспективы развития исследуемого правового института.

Научная новизна работы выражена в ряде значимых положений, выносимых на защиту (с. 9-14), среди которых: выделение исторических периодов в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в России (положение № 1), авторское определение досудебной защиты прав налогоплательщиков как правовой формы деятельности участников конфликтного налогового правоотношения (положение № 2), определение сущностных признаков досудебной защиты прав налогоплательщиков, ее правовых форм (положения № 3 - № 5), обоснование использования гражданско-правовых инструментов (соглашение о налоговой оговорке) для досудебной защиты прав налогоплательщиков (положение № 7), предложение о введении института уполномоченного по правам налогоплательщиков (налогового омбудсмена) (положение № 8), и ряд других.

Анализ текста диссертационного исследования позволяет также выделить некоторые *значимые достоинства работы и сделать ряд следующих дополнительных выводов.*

Следует обратить внимание на обстоятельную характеристику исторических этапов развития досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в России (с. 17-38). Значимым выглядит вывод автора об исторической последовательности в формировании изучаемого института и выявлении закономерностей его развития.

Также представляет научный интерес определение предмета досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков – это субъективные

материальные и процессуальные права налогоплательщиков и его законные интересы, которые рассматриваются автором в широком и узком значениях (с. 39-57). Данная часть исследования базируется как на общетеоретических научных достижениях (в том числе советского и современного периодов), так и на финансово-правовых исследованиях.

Оригинальным представляется подход автора к выделению, помимо традиционного обжалования, иных форм досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков: превентивной и альтернативной (глава 2). Это не бесспорная концепция, однако она претендует на создание единой теоретико-правовой основы для всех форм и механизмов, направленных на разрешение налоговых споров. Такой взгляд на проблематику позволяет, на наш взгляд, не только упорядочить все имеющиеся представления о предмете исследования, но и выработать эффективные меры по совершенствованию налогового, процессуального и иного законодательства РФ (что раскрывается автором в других параграфах работы).

Безусловно, заслуживает внимания и высокой оценки предложенный категориально-терминологический аппарат, в том числе определение понятия «досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков» и его признаков (с. 57-79).

В целом можно положительно оценить проделанную диссертантом работу, вносящую вклад, по нашему впечатлению, в развитие науки финансового права. Стоит отметить концептуальность диссертационной работы, а также творческий подход в ходе проведения исследования.

В то же время, выполненное диссертационное исследование при всех его положительных характеристиках, как и всякая творческая работа, содержит *утверждения, выводы, предложения и положения, которые представляются дискуссионными, требующими уточнения или дополнительной аргументации в ходе защиты.*

В этой связи, считаем необходимым поставить перед автором, как минимум, следующий ряд вопросов:

1. Объект исследования сформулирован таким образом, что его составляют «общественные отношения в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, складывающиеся в процессе досудебного урегулирования конфликтной ситуации **с участием организаций**» (с. 6). В ходе публичной защиты автору предлагается прокомментировать, означает ли эта формулировка, что отношения, складывающиеся в процессе досудебного урегулирования налогового конфликта **с участием физических лиц,** находятся за пределами

исследования, т.е. в периметре проведенного исследования находились только аспекты досудебного разрешения споров в области корпоративного налогообложения и налоговых процедур, связанных с ним?

2. В положении на защиту № 3 противопоставляются «досудебная защита» и «внесудебная защита» (с. 10). Далее в работе различие эти двух форм защиты прав налогоплательщиков не обосновывается, но указывается, что «досудебную защиту следует рассматривать в рамках внесудебной защиты» (с. 65), и «в некоторых исследованиях досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков определяется как любая внесудебная защита» (с. 66). В связи с этим остается не до конца определенным соотношение досудебной и внесудебной формы защиты прав налогоплательщиков (по крайней мере, для целей проведенного исследования).

3. Есть основания полагать, что положения на защиту № 3 (с. 10) и № 7 (с. 12) противоречат друг другу. В частности, одним из признаков досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков назван следующий признак: «реализация {*Прим.* – досудебной защиты} осуществляется в сфере конфликтного налогового правоотношения» (положение на защиту № 3). В положении на защиту № 7 автор обосновывает, 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» (см. также с. 149-151). Однако возникает сомнение в том, что в положении на защиту № 7 речь идет о налоговом правоотношении, одним из участников которого, согласно общепринятым финансового-правовым представлениям, должен являться публичный субъект в лице уполномоченных органов государственной власти (налогового органа, таможенного органа) или их должностных лиц. При заключении и реализации налоговой оговорки возникают правоотношения между двумя частными субъектами – контрагентами по сделке – и, хотя условия данной оговорки касаются вопросов налогообложения, возникающие между частными субъектами правоотношения не могут считаться налоговыми. По этой же причине весьма спорно отнесение к досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков отношений, возникающих в области налогового консультирования (с. 151-157).

4. В положении на защиту № 6 (с. 12) автором предложено дополнить статью 21 НК РФ нормой о праве налогоплательщика подать заявление о проведении процедуры медиации. Наряду с этим, предложено обязать

налоговый орган рассмотреть такое заявление в определенный срок и представить отказ или согласие в проведении процедуры медиации (статья 32 НК РФ), а также снять запрет на проведении медиации в налоговых спорах путем изменения соответствующей нормы Федерального закона от 27.07.2010 №193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)». Иных предложений по регламентации налоговой медиации в НК РФ и иных законодательных актах не сформулировано. В связи с этим в ходе публичной защиты автору предлагается уточнить, являются ли достаточными для внедрения института налоговой медиации предложенные законодательные изменения? Отвечает ли действующее правовое регулирование (в остальной части, не затронутой предлагаемыми изменениями) на вопросы о месте налоговой медиации в налоговых процедурах, ее порядке и сроках реализации, личности налогового медиатора и его правового статуса, особенностях медиативного соглашения по налоговым спорам и многие другие вопросы, раскрывающие особенности примирительных процедур в публичных (налоговых) спорах? Насколько законодательство о примирительных процедурах способно урегулировать медиативные процедуры, реализуемые в налоговых спорах, с учетом предлагаемых диссертантом законодательных изменений?

5. В работе анализируется зарубежный опыт досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (США, ФРГ, Великобритания) и предлагается имплементация ее отдельных механизмов (налоговая медиация, получение разъяснений от уполномоченных органов) (с. 8, 92, 116-121, 132-133, 137 и др.).

При констатации возможности заимствования зарубежного опыта в российское налоговое право в части реализуемых форм и способов досудебной защиты прав налогоплательщиков учитывались ли автором национальные или правовые особенности их реализации в зарубежных юрисдикциях, перспективы и риски «переноса» институтов национального права зарубежных государств в российские правовые реалии? К примеру, предложение автора предоставить российским налогоплательщикам право на запрос письменных разъяснений по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах **на платной основе** (с. 99 работы) обусловлено тем, что подобная процедура реализуется на платной основе в зарубежных странах (США, Франция) (с. 92 работы), или платность запрашиваемых разъяснений вытекает из существа и специфики налоговых отношений, регламентируемых российским правом?

Поставленные вопросы нисколько не умаляют научной значимости работы в целом и качество проведенного исследования. Содержание

представленной работы на соискание ученой степени кандидата юридических наук, по нашему мнению, свидетельствует о необходимом уровне проведенного диссертационного исследования.

Таким образом, можно прийти к общему выводу о том, что диссертационная работа Цветковой Елены Алексеевны, представленная по теме «Досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в Российской Федерации», с учетом результатов публичной дискуссии и ответов на поставленные вопросы, соответствует всем требованиям, которые предъявляются к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук и установлены Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842, а ее автор заслуживает присвоения искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Отзыв подготовлен доцентом, кандидатом юридических наук Д.А. Курочкиным и доцентом, кандидатом юридических наук Е.В. Пустоваловым, отзыв обсужден и утвержден на заседании кафедры финансового права УрГЮУ имени В.Ф. Яковлева (протокол № 25 от «30» января 2026 года).

Директор Института права БРИКС,
заведующий кафедрой финансового права
Уральского государственного юридического университета
имени В.Ф. Яковлева

доктор юридических наук, профессор
Д. В. Винницкий

Доп. информация: (1) почт. адрес: 620066, Свердловская область, г. Екатеринбург, ул. Комсомольская, д. 21; **(2)** тел.:+7 (343) 227-63-63; **(3)** адрес эл. почты: vinnitskydv@soeka.ru; **(4)** наименование организации в соответствии с Уставом: ***Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева» (ФГБОУ ВО «УрГЮУ имени В.Ф. Яковлева»); (5)*** должности: директор Института права БРИКС, заведующий кафедрой финансового права, профессор; **(6)** уч. степень: д. ю. н.; **(6)** специальность, по которой защищена докторская диссертация: 12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право.

ЗАВЕРЯЮ
Начальник управления
должность
Ф. В. Фетюков
расшифровка
«18» февраля 2026 г.