В Диссертационный совет 24.2.336.02,
созданный на базе ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»
125993, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская,д. 7, ст. 22

Отзыв официального оппонента

профессора кафедры административного и финансового права Санкт-Петербургского государственного университета, доктора юридических наук, Ногиной Оксаны Аркадьевны на диссертацию Цветковой Елены Алексеевны «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 (Москва, МГЮА им. О.Е.Кутафина, 2025)

Актуальность темы исследования

Диссертационное исследование Цветковой Елены Алексеевны посвящено исследованию правового режима досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. В связи с постоянным поиском научных и законодательных путей разрешения проблем взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в досудебных налоговых процедурах тема научного исследования представляется весьма актуальной. Совершенно очевидно, что необходимо предложение новых законодательных положений, позволяющих разрешить исследуемые диссертантом вопросы.

Научный анализ рассматриваемых автором проблем необходим в первую очередь для создания эффективного баланса частных и публичных интересов в проводимых налоговыми органами контрольных и юрисдикционных процедурах в условиях необходимости соблюдения законных интересов налогоплательщиков.

Формирование правовых позиций Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, касающихся вопросов нормативного регулирования налоговых процедур и досудебного порядка разрешения налоговых споров свидетельствует о необходимости системного исследования правового режима гарантий, предоставляемых налогоплательщикам на стадиях досудебного обжалования решений налоговых органов.

В связи с указанными обстоятельствами тема представленного диссертационного исследования представляется очень актуальной не только в ее практическом, но и особенно в теоретическом аспекте исследования.

Методология и структура диссертации

Диссертантом использованы методы логического, лингвистического и исторического анализа норм законодательства, применяется метод сравнительного правоведения, автор демонстрирует научную эрудицию и хорошее владение рассматриваемыми проблемами как с теоретической, так и с практической точки зрения.

Для анализа поставленных вопросов автором использован широкий круг научной литературы, имеющийся в данной области, правовых и судебных актов, включая акты высших судебных инстанций.

Структура диссертации построена логично и позволяет Цветковой Е.А. в полном объеме раскрыть тему своего исследования. Работа состоит из трех глав. В первой главе (с. 17–80) автор уделяет внимание общим положениям о досудебной защите прав налогоплательщиков, а также раскрывает историко-правовой аспект становления и развития досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в России. Во второй главе (с. 80–141) анализируются превентивная и альтернативная форма досудебной защиты прав налогоплательщиков, а также особенности досудебного обжалования ненормативных актов налоговых органов. В третьей главе (с. 142–181) предлагаются пути совершенствования законодательства на основании анализа современных тенденции в развитии юрисдикционных налоговых процедур.

Примененные Цветковой Е.А. методы исследования и построение диссертации позволяют автору в полной мере охватить необходимый круг проблем и решить задачи диссертационного исследования.

Научная новизна

Научная новизна диссертации предопределяется тем, что это одно из немногих правовых исследований по изучению правового режима досудебной защиты прав налогоплательщиков, в котором была предпринята попытка обоснования примирительных форм различной правовой природы в урегулировании налоговых споров.

Новизна диссертационного исследования обусловлена комплексной проработкой диссертантом понятий, разновидностей форм досудебной защиты прав налогоплательщиков и процессов их правовой регламентации.

Получению достоверных и обоснованных результатов исследования, сформулированных в положениях, выносимых на защиту, способствовал, в частности, проведенный анализ научных положений, разработанных в

различных отраслевых науках – налогового и гражданского права, а также анализ подзаконных актов и правовых позиций судебной практики.

Следует согласится с рядом положений, выносимых автором на защиту, в частности с положением 6 (с. 11-12 диссертации) о необходимости более широкого применения медиации в налоговых правоотношениях и урегулирования процедуры медиации в Налоговом кодексе РФ.

Заслуживают внимания и имеют научно-практическое значение также и другие выводы диссертанта, в частности вывод о признании информационных систем автоматизации контрольно-надзорной деятельности в качестве правовых инструментов, обеспечивающих взаимодействие налогового органа и налогоплательщика и необходимость установления правового режима их использования (положение 9, с.13-14 диссертации).

Практическое значение диссертации обусловлено тем, что диссертантом вносятся предложения по совершенствованию налогового законодательства, регулирующего порядок досудебной защиты прав налогоплательщиков.

Наличие методологической базы исследования, системность изложения и теоретическая проработка проблем, исследованных в диссертации, делает возможным использование работы в преподавании учебных курсов, подготовки учебных и учебно-методических материалов.

Вышеизложенное обуславливает теоретическую значимость и новизну представленной диссертационной работы.

Замечания

Как любое авторское диссертационное исследование, посвященное новым явлениям в праве, в ряде своих положений оно вызывает вопросы, которые следует пояснить диссертанту при защите своей работы, и в этой части указанные положения и выводы могут стать предметом научной дискуссии. В частности:

1. В положении 2, выносимом на защиту (с. 10, 60, 78 диссертации), автор дает 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. При этом автор пытается объединить в одном определении слишком много разнородных понятий: «правовая форма деятельности», «самостоятельное конфликтное правоотношение» и «комплексный правовой инструмент».

Представляется, что термин «конфликтное правоотношение» не вполне соответствует другим положениям диссертации, в которых автор предлагает развивать согласительные и примирительные процедуры защиты прав налогоплательщиков, считая их приоритетными. Кроме того, по мнению автора, «конфликтное налоговое правоотношение обусловливает возникновение досудебной защиты прав и законных интересов

налогоплательщиков» (с.60 диссертации). Первичным, по нашему мнению, является не конфликтное отношение, а конституционное право на защиту, обеспечение которого реализуется посредством урегулирования процедур досудебного обжалования.

Традиционно досудебное обжалование рассматривается как стадия или элемент единого налогового процесса и выделение его в полностью «самостоятельное» отношение, по нашему мнению, не вполне обоснованно.

Кроме того, автор указывает, что досудебная защита как инструмент обеспечивает гарантии «отсутствия злоупотреблений налогоплательщиками их субъективными правами». Первоочередная цель досудебной защиты — это контроль за законностью актов налоговых органов. В свою очередь, злоупотребления налогоплательщика выявляются в ходе налогового контроля, а не в процессе обжалования их результатов.

2. В п.7 положений, выносимых на защиту (с.12 диссертации), автор указывает, 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.

Автору на защите следует пояснить: почему в таком случае в диссертации дается понятие досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков как правовой формы деятельности ее участников в рамках именно налогового правоотношения, которая является комплексным правовым инструментом, обеспечивающим баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. Как в таком случае «укладываются» гражданско-правовые инструменты в юридическую конструкцию досудебной защиты в рамках налогового права, относящимся к циклу публичных отраслей?

Заметим, что сам автор на с.145-146 отмечает, что защита прав и законных интересов налогоплательщиков при использовании налоговой оговорки осуществляется не в публичных отношениях, а в гражданско-правовом споре, возникающем из дополнительно принятых на себя сторонами обязательств о возмещении потерь или о заверении определенных, имеющих значение обстоятельств в рамках заключенного хозяйственного договора при условии ее согласования сторонами, т.е. не в рамках налоговых отношений.

3. В положении 2, выносимом на защиту, (с.9-10 диссертации) автор указывает, что законные интересы налогоплательщика могут быть реализованы посредством субъективных прав налогоплательщика, и могут пониматься в узком значении, как «незакрепленное в нормах налогового законодательства дозволенное поведение налогоплательщика в налоговых отношениях», которому корреспондирует общая обязанность налоговых органов. В правовой доктрине законный интерес и субъективное право — это разные юридические категории. Субъективное право — это мера дозволенного поведения, а законный интерес — это юридически значимое

волеизъявление лица, направленное на обладание благом, которое возникает на основании базовых правовых принципов, но еще не оформлено в конкретное право.

Кроме того, на защите диссертанту следует пояснить смысл фразы «незакрепленное в нормах налогового законодательства дозволенное поведение налогоплательщика». Если поведение не закреплено, то кем оно дозволено? Как может быть интерес законным, если он никак не закреплен? Законный интерес — это всегда отраженный в праве интерес, который вытекает из принципов закона, даже если он не зафиксирован в конкретной норме.

Налоговое право – публичное право, в котором доминирует принцип «разрешено только то, что прямо дозволено законом», особенно в отношении процедур, которые призваны гарантировать законное имущественное налоговое изъятие. Допущение «незакрепленного дозволенного поведения» открывает путь к злоупотреблению правом.

4. В положении 4, выносимом на защиту (с.11, 183 диссертации), автор отмечает, что 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).

Досудебная защита по самой своей сути является охранительным институтом. Все права и обязанности участников внутри этого механизма возникают именно в рамках охранительного правоотношения. Называть их «регулятивными» в контексте конфликта — значит вносить терминологическую путаницу.

Механизм защиты в налоговом праве — это прежде всего процедура. В предложенной схеме (права — обязанности — способы) теряется важнейший элемент — юридический процесс (стадии). Правовой механизм досудебной защиты не может считаться полным без учета сроков и порядка осуществления процедур, которые не вписываются в простую дихотомию «права и способы».

5. В п.8 положения выносимого на защиту (с.13, 162, 163 диссертации) автор предлагает ввести в законодательство о налогах и сборах институт Уполномоченного по правам налогоплательщиков и наделить его полномочиями по рассмотрению обращений налогоплательщиков после того, как решение было принято в рамках досудебного урегулирования. Это создает дополнительную административную стадию между налоговым органом и судом, что может существенно затянуть защиту прав налогоплательщика.

Проверка законности актов органов исполнительной власти — это исключительная прерогатива суда, вышестоящего органа или прокуратуры и появление Уполномоченного, который дает юридическую оценку акту налогового органа, создает правовую конкуренцию. Решения

Уполномоченного не могут быть обязательными для налоговых органов, поскольку он не встроен в систему государственных органов власти.

Если же Уполномоченный наделяется только правом давать рекомендации, это превращает его в еще один консультативный орган, который не решает проблему защиты прав.

В результате, аргументы автора, изложенные в п. 8 положений, выносимых на защиту, представляются не вполне обоснованными.

6. Диссертантом в положении 6 (с.11,12,186 диссертации) 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).

По нашему мнению, смысл медиации заключается в разрешении имущественного налогового спора, а не в установлении способа исполнения налогоплательщиком своей обязанности. Если целью процедуры провозглашено «исполнение налогоплательщиком обязанностей», то медиатор (третья сторона) де-факто становится агентом государства, что дискредитирует саму идею независимой медиации.

Налоговое право не допускает диспозитивности в вопросе «платить или не платить». Соглашение в налоговой медиации может касаться только юридических фактов или процессуальных моментов, но авторская формулировка создает опасную иллюзию возможности «договориться» о размере налогового бремени в обход закона.

Какое юридическое значение будет иметь заключенное по результатам медиации соглашение для обоих сторон и как оно повлияет на разрешение налогового спора и действие решения налогового органа?

Общий вывод

Анализ диссертационного исследования Цветковой Елены Алексеевны позволяет сделать вывод о том, что ее диссертационная работа представляет собой научно-квалификационную работу, в которой на основе выполненных автором исследований предложено решение задач, имеющих значение для теории налогового права. Диссертация обладает внутренним единством, содержит научные результаты и положения, выдвигаемые для публичной защиты, и свидетельствует о личном вкладе соискателя в науку налогового права.

Выводы и предложения соискателя прошли апробацию в форме обсуждения полученных результатов на научно-практических конференциях, в процессе подготовки научных публикаций. Основные положения диссертации отражены автором в научных статьях, опубликованных журналах, входящих в перечень, установленный ВАК Минобрнауки РФ для публикации результатов диссертационных исследований.

Содержание диссертации соответствует теме исследования. Автореферат и опубликованные работы с достаточной полнотой отражают основное содержание и выводы, сделанные в диссертации.

Таким образом, диссертация Цветковой Елены Алексеевны на тему «Досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в Российской Федерации» по специальности 5.1.2. публично-правовые (государственно-правовые) науки отвечает всем требованиям, предъявляемым п.9-14 Положения о присуждении ученых степеней (постановление Правительства РФ от 24.09.2013 №842), а диссертант заслуживает присуждения ему искомой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Профессор кафедры административного и финансового права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета,

доктор юридических наук, доцент,
профессор Санкт-Петербургского
государственного университета — Ногина О.А.

10.02.26

Личную подпись Ногиной Оксаны Аркадьевны
ЗАВЕРЯЮ
Заместитель начальника
Управления кадров — Краснова Е.П.
10.02.2026

Санкт-Петербургский государственный университет
Юридический факультет
199026, Санкт-Петербург, В.О.
22 линия, д.7
8812 3636090
e.s.ivanova@spbu.ru