

В Диссертационный совет Д 503.001.04  
при ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения  
при Правительстве Российской Федерации»  
117128, г. Москва, ул. Б. Черемушкинская, д. 34,

### **Отзыв**

официального оппонента на диссертацию

Аракеловой Марины Вячеславовны на тему:

«Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право (Москва, 2017, 282 с.)

*Актуальность диссертации* Марины Вячеславовны Аракеловой на тему: «Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» обусловлена, прежде всего, динамичными преобразованиями законодательства о налогах и сборах за последние несколько лет, которые, с одной стороны, предопределены современными условиями рыночных отношений в рамках которых развиваются налоговые правоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками, а, с другой стороны, появлением новых механизмов разрешения споров, возникающих между указанными субъектами.

Модернизация альтернативного судебному порядку урегулирования споров последовала после одного из Посланий Президента РФ к Федеральному Собранию РФ, в основу которой была заложена идея о том, что «России надо быть сильной и конкурентоспособной»<sup>1</sup>. В последующем в Стратегии развития финансового рынка Российской Федерации до 2020 года было зафиксировано, что «...в целях внедрения механизмов медиации при

---

<sup>1</sup> Послание Президента РФ В.В. Путина Федеральному Собранию Российской Федерации от 18 апреля 2002 г. «России надо быть сильной и конкурентоспособной».

рассмотрении корпоративных споров необходимо разработать систему мер, стимулирующих их применению, наделить соответствующей уполномоченный орган необходимыми компетенциями, связанными с организацией этой работы и аккредитацией профессиональных медиаторов». Чуть позже был принят Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)», в основе которого заложена цель - создание необходимых правовых условий для применения в Российской Федерации альтернативной процедуры урегулирования споров с участием в качестве посредника независимого лица - медиатора (процедуры медиации), содействие развитию партнерских деловых отношений и формированию этики делового оборота, гармонизации социальных отношений (ч. 1 ст. 1). В то же время, необходимо отметить, что медиация сегодня не применима в налоговых спорах, в то время как в ряде зарубежных стран (Великобритания, Австралия, Нидерланды и др.) имеется положительный опыт ее использования. Однако, предмет исследования в диссертации не очерчивается лишь медиативными способами урегулирования налоговых споров, а намного шире – включают весь спектр альтернативных способов урегулирования споров в досудебном порядке.

М.В. Аракелова четко сформулировала общую цель диссертационного исследования, которая сводится к выработке и обосновании теоретических и практических положений, направленных на совершенствование альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений и имеющих значение для развития доктрины и практики применения финансового (налогового) права.

В свою очередь, цель исследования обусловила необходимость постановки и решения следующих задач:

- определить понятие и правовую природу альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений;



- разработать научно обоснованное понятие процедуры урегулирования налоговых конфликтов и предложить авторскую классификацию споров, вытекающих из налоговых правоотношений;

- исследовать историю развития правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений в Российской Федерации и зарубежных странах;

- разработать правовые механизмы применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений;

- выявить особенности урегулирования налоговых споров, возникающих в рамках трансфертного ценообразования;

- выработать практические предложения по совершенствованию действующей системы правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

Именно данный перечень научных задач позволил диссертанту успешно осуществить всестороннее исследование альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

В соответствии с целью и задачами исследования определена структура работы. Диссертация состоит из введения, двух глав, объединяющих восемь параграфов, заключения, библиографии и приложения.

*Научная новизна* положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации заключается в том, что автором теоретически осмысленно современное состояние альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

Новизна диссертационной работы заключена в положениях, выносимых на защиту (с. 8-11 диссертации), которые отражают результаты проведенной работы, соответствуют цели и задачам, поставленным автором

перед собой в начале исследования.

В первой главе диссертации (с. 14-137) подвергнуты анализу теоретико-правовые основы альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, подробно рассмотрен исторический опыт досудебного урегулирования налоговых споров (с. 14-38), понятийный аппарат (с. 38-111), а также зарубежный опыт в сфере использования альтернативных механизмов урегулирования налоговых споров (с. 111-137).

Представляется интересным выделение автором этапов зарождения и развития досудебных процедур с точки зрения временного периода (с. 17-33) и позволивший сделать вывод, что «...до настоящего времени налоговая система подвержена динамичным изменениям и находится в стадии формирования и развития. Это характерно и для института альтернативных форм досудебного разрешения споров, вытекающих из налоговых правоотношений, который нуждается в постоянном совершенствовании, в том числе с учетом положительного зарубежного опыта, в целях максимально комфортного и экономически эффективного развития и бизнеса, и государства» (с. 38).

Классификация споров, вытекающих из налоговых правоотношений позволила автору сформулировать тезис о том, что «Успешное урегулирование спора зависит и от конкретной формы, выбранной налогоплательщиком (обращение в налоговый орган за предварительными разъяснениями, предоставление новых доказательств, проведение экспертиз и т. д.), которая может при формировании грамотной и профессиональной правовой позиции послужить основанием достижения компромисса между участниками налогового процесса и разрешить налоговый спор» (с. 68).

Справедливо изречение, что альтернативность способов урегулирования спора, помимо действующего в настоящее время порядка обращения с жалобой в вышестоящий налоговый орган, является весьма новым для российской правовой системы понятием, что объективно



обуславливает необходимость формирования понятийного аппарата.

Интересным представляется рассуждения М.В. Аракеловой, которая предлагает не останавливаться на административном порядке урегулирования споров как единственно возможном, а определить и исследовать прочие альтернативные формы разрешения конфликта, позволяющие расширить сферу досудебного урегулирования начиная с этапа предупреждения возникновения спора (конфликта) (с. 72). Следует поддержать предложения автора по предоставлению права налоговому органу и налогоплательщику на достижение консенсуса по размеру задолженности еще до вынесения решения по проверке или по предоставлению отсрочки по уплате задолженности при неоспаривании налогоплательщиком определенной части доначислений, что приведет к качественному исходу налогового спора (с. 74).

Мировая практика насчитывает порядка 20 альтернативных форм урегулирования споров, к числу которых относятся: консультации, переговоры, протоколы разногласий, посредничество, проекты мировых соглашений, посредничество-арбитраж, третейский суд, частный судебный арбитраж, примирительные и согласительные процедуры, институт омбудсмена, экспертиза или заключение эксперта, независимая оценка вопросов права или фактов, предварительная независимая оценка обстоятельств дела, судебные конференции, инспекция или регулятивный орган, упрощенный суд присяжных, суды мелких исков, досудебные совещания по урегулированию споров и пр.

Законодательное закрепление альтернативных методов разрешения судебных споров поддерживают и представители судебных инстанций, отмечая, что это рассмотрение спора на более ранних стадиях процесса<sup>2</sup>.

Теоретическое осмысление альтернативных форм досудебного урегулирования налоговых споров позволило диссертанту в главе второй

---

<sup>2</sup> Я не против создания административных судов: [интервью Н. Шуршаловой] // URL: <https://pravo.ru/review/view/33543/>

диссертации рассмотреть вопросы правового регулирования механизмов применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений (с. 138-223), в рамках которой автор последовательно проанализировала нормы действующего законодательства о налогах и сборах, закрепляющие порядок проведения превентивных процедур досудебного урегулирования споров (с. 138-157), медиации как будущего направления урегулирования налогового спора (с. 158-175), иных механизмов урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений (с. 175-201), а также путей совершенствования применения несудебных способов досудебного урегулирования налоговых споров (с. 201-223).

Анализируя превентивные меры урегулирования налоговых споров можно констатировать, что последние являются базой правового диалога и исключения возникновения конфликтных ситуаций. В то же время, диссертант подчеркивает, что «...Отдельное внимание законодателя должно быть уделено дальнейшему совершенствованию института налогового мониторинга, который уже зарекомендовал себя с положительной стороны, расширению категорий налогоплательщиков, в отношении которых будет осуществляться такой мониторинг, и построению четкого механизма его осуществления, который бы объективно учитывал интересы как налоговых органов, так и налогоплательщиков» (с. 157).

Марина Вячеславовна достаточно подробно анализирует зарубежный опыт применения медиации в налоговой сфере, что позволяет сделать ряд выводов, в которых констатируется, что разрешение налоговых споров с помощью медиации не является распространенным правовым институтом, в том числе и для зарубежных налоговых органов; налоговая медиация за рубежом отличается существенно от медиации по спорам, вытекающим из неналоговых правоотношений. Абсолютно справедливо М.В. Аракелова подмечает в работе и в этом ее следует поддержать, что «...использование института медиации только в области гражданско-правовых отношений



значительно ограничивает сферу альтернативных налоговых процедур по урегулированию споров» (с. 166).

Особый интерес представляет параграф третий главы второй диссертации (с. 175), в котором автор исследования характеризует иные механизмы урегулирования налоговых споров на примере трансфертного ценообразования. Интересен вывод Марины Вячеславовны о том, что деятельность налоговых органов в сфере мониторинга и контроля за соответствием нормам законодательства о налогах и сборах политики определения цен, в первую очередь, ориентирована на пресечение размывания налоговой базы как внутри государства, так и за его рамками.

Однако, вполне справедливо отмечается, что политика трансфертного ценообразования не всегда используется в целях уклонения от налогообложения, но и как элемент управления структурами финансовых потоков внутри группы компаний.

Представленные соискателем концепции досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, позволили сформулировать ряд предложений, направленных на повышение эффективности процедур рассмотрения налоговых споров путем регламентирования производства по жалобе в вышестоящем налоговом органе посредством обеспечения участия налогоплательщика на всех этапах досудебного обжалования налогового спора (с. 209), совершенствования процедуры проведения мероприятий налогового контроля при реализации дополнительных контрольных мероприятий, предоставив при этом право налогоплательщику знакомиться с документами и сведениями, полученными в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля (с. 214), структурировать законодательство о налогах и сборах посредством его упрощения и устранения пробелов и коллизий (с. 215) и пр.

Вместе с тем, рассматриваемая диссертация, наряду с отмеченными достоинствами и достижениями, содержит некоторые дискуссионные положения, требующие аргументированной позиции автора, которые, в

частности, сводятся к следующему:

1. Автор подробно структурировал исторические этапы развития альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Однако, ни в положениях, выносимых на защиту, ни в заключении, предложенная классификация не отражена. В связи с чем возникает вопрос какую цель преследовал диссертант при выведении этой структуры.

2. Во втором параграфе второй главы диссертационной работы «Медиация в налоговых правоотношениях» соискатель приводит зарубежный опыт рассмотрения налоговых споров посредством применения медиации, а также представляет рассуждения финансово-правовой доктрины по данному аспекту. В то же время не ясна позиция диссертанта М.В. Аракеловой по данному вопросу. Представляется интересным выслушать мнение автора относительно того, следует ли законодательно закрепить медиацию как форму альтернативного урегулирования налоговых споров (4 положение, выносимое на защиту).

3. Какие конкретные преференции налогоплательщику дает возможность предоставить возражения по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля (7 положение, выносимое на защиту). В чем новизна данного предложения автора.

4. В 8 положении, выносимом на защиту, автор предлагает расширить круг обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность, и снизить сумму штрафных санкций (пеней) при добровольной уплате (и дальнейшем необложении) налогоплательщиком налоговых доначислений. Представляется, что автору следовало изложить свои предложения в виде поправок к НК РФ, конкретизируя перечень обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность и порядок снижения штрафных санкций.

Тем не менее, изложенные выше замечания не снижают общей научной ценности диссертационной работы и не влияют на главные теоретические и практические результаты исследования М.В. Аракеловой.



