

**«УТВЕРЖДАЮ»**

Первый заместитель директора  
Института законодательства и  
сравнительного правоведения  
при Правительстве Российской Федерации,  
д.ю.н., профессор

А.Я. Капустин



» июня 2017г.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

### **ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОГО УЧРЕЖДЕНИЯ "ИНСТИТУТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И СРАВНИТЕЛЬНОГО ПРАВОВЕДЕНИЯ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"**

Диссертация Аракеловой Марины Вячеславовны на тему: «Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

В период подготовки диссертации соискатель Аракелова М.В. работала в московском представительстве компании Эрнст энд Янг в налоговом отделе в должности менеджера.

В 2001г. Аракелова М.В. с отличием окончила Московскую государственную юридическую академию по специальности «юриспруденция».

Удостоверение о сдаче кандидатских экзаменов выдано в 2015г. ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель – доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации, работает в должности

заместителя директора Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации – И.И. Кучеров.

По результатам рассмотрения и обсуждения диссертации М.В. Аракеловой на тему: «Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений», выполненной по специальности 12.00.04 - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право, на заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства принято следующее заключение.

Диссертация Аракеловой М.В. написана единолично, содержит совокупность новых научных результатов, имеет внутреннее единство и является научно-квалифицированной работой, содержащей теоретические положения о сущности альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, конкретные предложения по совершенствованию правового регулирования и правоприменительной практики в рассматриваемой сфере. Форма изложения содержания характеризуется высокой степенью абстрагирования, активным применением средств логического мышления, аргументированностью суждений и точностью приводимых данных. Выводы и предложения диссертанта отвечают требованиям оригинальности, уникальности, и могут быть квалифицированы как существенное научное достижение, которое может быть использовано в законотворческой и правоприменительной деятельности, а также для дальнейших научных исследований по схожей проблематике в науке финансового права и смежных наук. Диссертационное исследование не содержит некорректных заимствований.

*Актуальность темы исследования.* Законодательство о налогах и сборах является одной из самых динамично развивающихся отраслей российского законодательства. При этом правовые нормы в области налогообложения подвергаются постоянному совершенствованию, выявленные судебными органами и практикой проведения контрольных мероприятий пробелы и коллизии устраняются посредством внесения в Налоговый кодекс Российской

Федерации (далее — НК) соответствующих изменений. В то же время ввиду самой природы налоговых отношений, в которых публичные правоотношения преобладают над частными, налогоплательщики стремятся к минимизации налоговых платежей в бюджет, которая может выражаться как в правовой форме (применение налоговых льгот и более низких налоговых ставок, толкование неурегулированных НК отношений в свою пользу и т. д.), так и в форме злоупотребления правом.

Отсутствие четкого правового регулирования процедуры урегулирования налоговых споров изначально приводит к нарушению прав и законных интересов участников налоговых правоотношений. В этой связи очевидным представляется, что от выбора формы урегулирования различных споров, вытекающих из налоговых правоотношений, зависит и достижение цели деятельности как налоговых органов, так и налогоплательщиков. В современных условиях рыночной экономики, в условиях активного взаимодействия ключевых субъектов налоговых правоотношений все большую эффективность показывают альтернативные (внесудебные) формы урегулирования возникающих споров.

Актуальность исследования подтверждается также и подвижностью законодательства РФ о налогах и сборах, в том числе касающейся правового регулирования альтернативных форм урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Изменения законодательства зачастую сопряжены с неоднозначным толкованием правовых норм и, как следствие, возникновением коллизий их применения (например, введение и появление первого опыта практического внедрения новых регламентов работы с налогоплательщиками). Одновременно существует и другая сторона вопроса, которая заключается в желании налогоплательщиков снизить налоговую нагрузку, неизбежно приводящем к конфликту публичных и частных интересов.

Указанные противоречия объективно порождают большое количество налоговых конфликтов, что обуславливает необходимость четкого

закрепления процедур и форм урегулирования налогового спора без обращения в судебные инстанции. Отсутствие эффективного (работающего на практике) регламента взаимодействия налогового органа и налогоплательщика и дальше будет являться катализатором совершения налоговых правонарушений и превышения государственными органами своих полномочий.

Вышеуказанные обстоятельства свидетельствует об актуальности выбранной темы и обуславливают необходимость проведения научно-практического исследования по заявленной проблематике, направленного на развитие доктрины и практики применения финансового (налогового) права и имеющего существенное значение для развития Российской Федерации.

*Личное участие автора в получении результатов научных исследований, изложенных в диссертации:*

- в целях развития доктрины финансового и налогового права разработано авторское определение понятия «альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений», под которыми предложено понимать основанную на инициативном использовании налогообязанными лицами систему правовых способов (средств), позволяющих предупредить возникновение налогового спора и (или) урегулировать такой спор без обращения в суд.

При этом в основу данного определения автором положено понятие именно спора, вытекающего из налоговых правоотношений, поскольку данный институт рассматривает саму природу возникновения и разрешения конфликтных ситуаций либо ситуаций, которые потенциально могут привести к возникновению спора (например, обращение налогоплательщика за разъяснением в налоговый орган или Минфин России), в то время как классическое понимание налогового спора сводится к наличию уже конфликтной ситуации.

- в целях структурирования знаний в доктрине налогового права и систематизации понимания категорий налогового права, а также для

эффективного выбора и последующего применения конкретной альтернативной формы досудебного урегулирования спора обоснована необходимость разграничения категорий споров, вытекающих из налоговых правоотношений, на споры, возникающие до и после вынесения налоговыми органами ненормативных правовых актов по результатам осуществления налогового контроля.

- разработано авторское определение понятия процедуры досудебного урегулирования налоговых споров как самостоятельной стадии налогового процесса, под которой предлагается понимать последовательно осуществляемые взаимосвязанные процедуры, имеющие целью предотвращение возникновения и (или) последующее урегулирование возникающих между налоговыми органами и налогоплательщиками разногласий, связанных с полнотой и правильностью исчисления и уплаты налогов (сборов), объемом прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов без обращения в суд.

- выделены две группы альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: первая включает превентивные процедуры, такие, как налоговое консультирование и горизонтальный мониторинг; вторая — такую форму, как медиация, которая имеет место уже непосредственно после возникновения спорных ситуаций, а также обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.

- в целях повышения эффективности применения альтернативных форм урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, а также повышения доверия между налоговыми органами и налогоплательщиками обоснована необходимость предоставления налогоплательщику права на участие в рассмотрении материалов налогового обжалования вышестоящим налоговым органом (представлен соответствующий проект федерального закона о внесении изменений в ст. 140 НК).

- в целях обеспечения качественного администрирования в рамках трансфертного ценообразования и повышения эффективности разрешения налоговых споров в данной области аргументирована целесообразность передачи администрирования трансфертного ценообразования на уровень субъектов РФ. Указанные изменения будут способствовать также и реализации прав данной категории налогоплательщиков на досудебный порядок обжалования актов налоговых органов, так как в данном случае апелляционные жалобы (жалобы) должны будут подаваться в вышестоящий налоговый орган (ФНС России).

- с целью обеспечения полноты реализации правовых гарантий для налогоплательщиков в рамках осуществления налоговым органом процедуры привлечения к налоговой ответственности обосновано, что налогоплательщику также должно быть предоставлено правомочие по представлению возражений по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля, для чего положениями законодательства РФ о налогах и сборах должна быть предусмотрена обязанность по составлению налоговым органом дополнительного акта проверки.

- обосновано, что с целью снижения количества споров и достижения компромисса между налоговыми органами и налогоплательщиками необходимо расширить круг смягчающих налоговую ответственность обстоятельств и снижать сумму штрафных санкций (пеней) при добровольной уплате (и дальнейшем необжаловании) налогоплательщиком налоговых доначислений.

*Научная новизна диссертации* определяется разработкой и решением научной задачи, имеющей значение для науки и практики применения финансового (налогового) права, и заключается в: а) расширении научных представлений о правовых и организационных механизмах применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений; б) развитии и совершенствовании категориального аппарата налогового права; в) выработке предложений,

направленных на совершенствование правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

*Теоретическая значимость диссертации* в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения вносят существенный вклад в финансово-правовую науку, способствуют созданию обоснованного представления об альтернативных формах досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, для эффективного налогового администрирования, развивают и дополняют понятийный аппарат, учитывающий особенности применения обозначенных форм урегулирования споров, развивают ряд правовых положений, приводящих к новым доктринальным выводам.

*Практическая значимость исследования.* Авторские идеи относительно альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, могут быть использованы в нормотворческой работе по совершенствованию финансового и налогового законодательства, а именно положений НК РФ в части правового регулирования превентивной работы по сокращению числа споров, а также количества жалоб налогоплательщиков, рассматриваемых вышестоящим налоговым органом. Например, составление налоговым органом акта по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля позволит документально зафиксировать дополнительные доводы налогового органа, что, в свою очередь, даст возможность налогоплательщикам готовить конкретные контраргументы, а участие представителя налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки в вышестоящем налоговом органе гарантирует в полной мере реализацию права на досудебную процедуру урегулирования налогового спора (в частности, появляется возможность акцентировать внимание должностного лица на наиболее существенных доказательствах, пояснить специфику производства и реализации продукции и т. д.).

Результаты исследования также могут найти свое применение в практической юридической работе, в том числе в правоприменительной деятельности органов государственной власти. Материалы и теоретические положения диссертации могут быть использованы в дальнейшем при разработке теоретических и практических проблем финансового и налогового права в Российской Федерации, а также в рамках преподавания соответствующих учебных дисциплин, в частности при чтении базовых учебных курсов по финансовому и налоговому праву, специальных магистерских курсов, связанных с темой диссертации, в ходе осуществления учебного процесса аспирантами Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (далее — ИЗиСП).

*Ценность научных работ автора* проявляется в формировании целостной научной концепции о понятии, видах и значении альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, которая, в свою очередь, восполняет пробелы в научном понимании отдельных институтов финансового права.

*Полнота изложения материалов диссертации* отражена в 6 работах, опубликованных диссертантом, в том числе в 3 публикациях в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации.

1. Апелляционное обжалование решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, как форма налоговой медиации / М. В. Аракелова // Финансовое право. — 2015. — № 1. — 0,5 п. л.

2. Медиация как способ урегулирования налоговых споров / М. В. Аракелова // Финансовое право. — 2015. — № 6. — 0,6 п. л.

3. Баланс частных и публичных интересов при альтернативном разрешении споров, возникающих в налоговых правоотношениях / М. В. Аракелова // Финансовое право. — 2015. — № 11. — 0,5 п. л.

*иные публикации*



4. Агрессивное планирование или двойной уход от налогов / М. В. Аракелова // Налоговые споры. — 2016. — № 6. — 0,5 п. л.

5. Налог на интернет-услуги. Новые правила для НДС / М. В. Аракелова // Налоговые споры. 2016. — № 8. — 0,5 п. л.

6. Разрешение налоговых споров в досудебном порядке: зарубежный опыт / М. В. Аракелова // Аудитор. — 2012. — № 6. — 0,6 п. л.

*Степень достоверности и апробация результатов исследования.* Диссертация обсуждена и одобрена на заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства ИЗиСП.

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 ВАК Минобрнауки России.

Основные теоретические положения и выводы диссертации использовались:

- при проведении практических занятий в магистратуре ИЗиСП;
- в докладе на секции публичного права ученого совета ИЗиСП;
- в докладах и выступлениях на различных конференциях (форумах), таких, например, как: научно-практическая конференция «Соотношение частных и публичных интересов в финансовых правоотношениях» (г. Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 30 сентября 2015 г.); Международная научно-практическая конференция «Кутафинские чтения» (г. Москва, Московская государственная юридическая академия им. О. Е. Кутафина, Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова, ИЗиСП, 2–4 апреля 2015 г., 6–9 апреля 2016 г.) и др.

Разработанные диссертантом положения и предложения апробировались в деятельности налоговых органов и в рамках основной деятельности соискателя.

*Соответствие диссертации специальности.* Диссертация Аракеловой Марины Вячеславовны на тему «Альтернативные формы досудебного

урегулирования споров, вытекающих из правоотношений», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук, соответствует специальности 12.00.04 - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право и отвечает всем требованиям Положения о порядке присуждения ученых степеней.

Диссертация Аракеловой Марины Вячеславовны на тему: «Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» **рекомендуется к защите** на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - Финансовое право, налоговое право, бюджетное право.

Заключение принято на заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

На заседании присутствовало – 9 человек.

Результаты голосования: «за» – «9» чел., «против» – «0» чел., воздержалось – «0» чел. (протокол № 10 от 9 июня 2017 г.).

Заведующий отделом финансового,  
налогового и бюджетного законодательства,  
доктор юридических наук, доцент

Н.А. Поветкина

Подпись сотрудника Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»  
*Н.А. Поветкина*  
Заведующий отделом управления персоналом

