

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО СОВЕТА Д 503.001.04

на базе Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук

аттестационное дело № _____
решение диссертационного совета от 06.12.2017 г. № 7

О присуждении Аракеловой Марине Вячеславовне, гражданке Российской Федерации, ученой степени кандидата юридических наук.

Диссертация «Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право принята к защите 04 октября 2017 г., протокол № 4 диссертационным советом Д 503.001.04 на базе Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации», созданного в соответствии с приказом Министерства образования и науки Российской Федерации от 09.04.2013 г. № 192/нк (117218 Москва, ул. Б. Черемушкинская, д. 34).

Соискатель Аракелова Марина Вячеславовна, 1978 года рождения, в 2001 году окончила ФГБОУ ВПО Московскую государственную юридическую академию (в н.в. - Московский государственный университет им. О.Е. Кутафина (МГЮА) по специальности «юриспруденция».

Соискатель ученой степени кандидата юридических наук была прикреплена в качестве соискателя в аспирантуре ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» (2012 – 2016 гг.), работает в должности менеджера налогового отдела аудиторско-консалтинговой компании Ernst & Young (в наст. время — ЕУ) (г. Москва).

Диссертация выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, учредитель – Правительство Российской Федерации.

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации, заместитель директора ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» Кучеров Илья Ильич.

Официальные оппоненты:

– Арзуманова Лана Львовна, доктор юридических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)», профессор кафедры финансового права;

– Копина Анна Анатольевна, кандидат юридических наук, ФГБОУ ВО «Государственный университет правосудия», доцент кафедры финансового права дали положительные отзывы на диссертацию.

Ведущая организация – ФГАОУ ВО «Новосибирский национальный исследовательский государственный университет» (630090, г. Новосибирск, ул. Пирогова, д.2), в своем положительном отзыве, подписанном Омелехиной Натальей Владимировной, доктором юридических наук, доцентом, заведующим кафедрой административного и финансового права, и утвержденном ректором – доктором физико-математических наук, профессором, членом-корреспондентом РАН Федоруком М.П., указала, что: 1) вызывает неопределенность терминология, применяемая автором. В качестве самостоятельной категории автор называет категорию «альтернативные формы досудебного урегулирования споров» (с.71-73 диссертации), в связи с чем возникает двоякое толкование: признак альтернативности применяется к формам, выделяя досудебные как противоположность судебным, либо к видам досудебных форм как противоположность судебным, либо к видам досудебных форм как вариативным альтернативам. Из общего контекста исследования просматривается, что автор использует как родовые категории внесудебные и судебные формы, понимая одну как альтернативу другой, каждая из которых в свою очередь имеет внутривидовые различия. Однако думается, что терминологический аппарат в диссертационном исследовании должен стремиться к максимальной определенности. Кроме того, вызывает вопросы определение понятия «процедуры» досудебного урегулирования налоговых споров как «совокупности процедур» (с. 9 автореферата). Следует также обратить внимание на определенное терминологическое смешение понятий «налоговый спор» и «спор, вытекающий из налоговых правоотношений» (с. 41 - 47 диссертации). Несмотря на то, что автор делает в начале работы оговорку о разности в их понимании и об использовании их как тождественных в рамках своего исследования исключительно в целях избежания терминологических повторов, это создает дополнительные риски по системному и ясному восприятию текста; 2) автор выделяет две группы альтернативных форм урегулирования споров: превентивные процедуры и процедуры, имеющие место непосредственно после возникновения спорных ситуаций. Однако в рамках превентивных процедур автор ограничивается налоговым консультированием и горизонтальным мониторингом, а равно, как и в процедурах, имеющих место после возникновения спорных ситуаций – медиацией и апелляционным административным порядком. В связи с этим хотелось бы уточнить позицию автора об ограниченности указанных видов альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений; 3) автор в диссертационном исследовании использует различную терминологию в отношении по сути единого института - «налоговый мониторинг», «горизонтальный мониторинг», а также различный понятийный аппарат при характеристике данного института. В этой связи требуется пояснение относительно равнозначности данных понятий. Кроме этого, требует дополнительной аргументации отнесения данной формы к формам досудебного урегулирования налоговых споров, поскольку данный институт рассматривается как инструмент налогового контроля; 4) автор предлагает ввести обязательную досудебную процедуру обжалования при урегулировании налоговых споров в рамках трансфертного ценообразования. Однако, учитывая тот факт, что трансфертные

сделки, осуществляются, как правило, крупными организациями, насколько правильно будет «понизить градус» налогового контроля и передать их администрирование на уровень нижестоящего налогового органа?

Соискатель имеет 6 опубликованных научных работ, из них по теме диссертации – 6, общим объемом более 3 печатных листов, в том числе 3 статьи опубликовано в рецензируемых научных изданиях. Наиболее значимые научные работы по теме диссертации:

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.

На диссертацию и автореферат поступили отзывы:

1. Официального оппонента профессора кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), доктора юридических наук, доцента Ланы Львовны Арзумановой, носящий положительный характер, отмечаются следующие замечания: 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. 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 конкретно преференции налогоплательщику дает возможность представить 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 необжаловании) налогоплательщиком налоговых доначислений. Представляется, что автору следовало изложить свои предложения в виде поправок в НК РФ, конкретизируя перечень обстоятельств, смягчающих ответственность и порядок снижения штрафных санкций.

2. Официального оппонента доцента кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Государственный университет правосудия», кандидата юридических наук Копиной Анны Анатольевны, носящий положительный характер, отмечаются следующие

замечания: 1) Автором на страницах 74-75 диссертационного исследования высказываются предложения о внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, а именно предоставление отсрочки в случае уплаты налогоплательщиком более половины суммы налоговых доначислений до момента вступления в законную силу решения налогового органа по налоговой проверке, а также снижение размера санкций в два раза, в случае добровольной уплаты налогоплательщиком полной суммы налоговых доначислений до момента вступления в законную силу решения налогового органа по налоговой проверке, при этом в качестве дополнительного требования для изменения этих мер указывается «необжалование в дальнейшем данных доначислений». Представляется, что это условие является излишним и ограничивающим конституционное право на судебную защиту. Предоставление рассрочки при отсутствии возможности налогоплательщика единовременно уплачивать доначисления, произведенные налоговым органом по итогам налогового контроля, не должно ставиться в зависимость от отказа налогоплательщика от защиты нарушенных прав. Снижение санкций должно ставиться в зависимость от действий лица, направленных на восстановление нарушенных прав и скорейшее и добросовестное исполнение налоговой обязанности, а не от ограничений в части защиты нарушенных прав; 2) Говоря о налоговом мониторинге, автор отмечает, что данной процедурой, согласно НК РФ, могут воспользоваться только налогоплательщики, которые соответствуют определенным критериям (это крупнейшие налогоплательщики, с суммарным объемом доходов не менее 3 млрд. руб. в год). Принимая во внимание, что такая группа налогоплательщиков в Российской Федерации представлена не так широко (около 100) возникает вопрос об эффективности и целесообразности данной формы урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений при таком узком субъектном составе? 3) В чем выражается новизна диссертационной работы в части предложения автора на законодательном уровне урегулировать необходимость составления акта дополнительных мероприятий, если фактически, некоторые налоговые органы реализуют право налогоплательщика на защиту путем предоставления возможности подать свои возражения по результатам дополнительных мероприятий? 4) Автором диссертационного исследования при анализе зарубежного опыта делается вывод о возможном применении «сделки со следствием» при урегулировании налоговых споров. Насколько уголовно-процессуальная терминология, в частности понятие «сделка со следствием» применима к налоговым правоотношениям?

3. В отзыве доцента Департамента правового регулирования экономической деятельности Финансового университета, кандидата юридических наук, доцента А.В. Реут, носящем положительный характер, отмечается, что диссертант, рассматривая вопрос института юридического представительства, а именно статус налогового консультанта при урегулировании налоговых споров приходит к выводу, что «во многом именно работа юриста может являться превентивной составляющей при разрешении спора, так как он дает квалифицированную оценку перспектив и аргументов позиции спора (с. 21). Означает ли указанное, что диссертант считает необходимым ввести в качестве квалификационного требования к представителям

налогоплательщиков наличие юридического образования и тем самым ограничить право налогоплательщика на выбор представителей?

4. В отзыве доцента кафедры финансового права, конституционного, гражданского и арбитражного судопроизводства ФГБОУ ВО «Юго-Западный государственный университет», кандидата юридических наук Н.В. Вычеровой, носящем положительный характер, отмечено, что необходимо передать администрирование трансфертного ценообразования на уровень субъектов РФ (положение на защиту 6). По мнению рецензента, новые полномочия предполагают либо создание дополнительного структурного подразделения внутри территориального налогового органа с набором дополнительного штата сотрудников, либо обучение специалистов налогового органа в субъекте РФ. Если в структуре Центрального аппарата ФНС России контроль за правильностью применения трансфертных цен осуществляет Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества, то необходимо проработать механизм реализации переданных полномочий по администрированию трансфертного ценообразования непосредственно в субъектах РФ. Налоговым органам на уровне регионов также должна быть оказана методологическая и правовая поддержка. Специалистов налоговых органов на уровне субъектов РФ даже при условии создания специализированных подразделений необходимо будет обучить. В противном случае требуется привлечение уже квалифицированных профессионалов, имеющих опыт в области налогового администрирования трансфертного ценообразования, что, по нашему мнению, в настоящее время является затруднительным. Учитывая высокую нагрузку на территориальные налоговые органы по общим налоговым спорам, вопрос о передаче полномочий по администрированию трансфертного ценообразования и созданию специализированных подразделений на уровне управлений ФНС России, на наш взгляд, является спорным.

5. В отзыве заведующей кафедрой финансового и экологического права Института права ФГБОУ ВО «Башкирский государственный университет», доктора юридических наук, профессора Саттаровой Н. А., носящем положительный характер, указывается на то, что автор в п.4 положений, выносимых на защиту определяет выделение двух групп 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. К сожалению, данная формулировка не дает представления об открытости либо закрытости данного перечня альтернативных форм. Кроме этого, постановка такой задачи как исследование истории развития правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений в Российской Федерации (с чем автор, несомненно, прекрасно справился), логично предполагает и формулирование определенных

выводов по результатам такого исследования, оформленных самостоятельным положением для защиты.

6. В отзыве доцента кафедры административного и финансового права ФГБОУ ВО ВГУЮ РПА Минюста России Гончаровой Е.А., носящем положительный характер, отмечается, что требуется дополнительная аргументация относительно невключения института медиации в структуру превентивных процедур.

7. Отзывы заведующей кафедрой гражданского права Института права и национальной безопасности ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г.Р. Державина», доктора юридических наук Рыбаковой С.В. и партнера, руководителя налоговой практики ООО Тилинг ПЕТЕРС Болдиновой Е. С. – носят положительный характер, без замечаний.

Во всех отзывах на диссертацию и автореферат отмечены актуальность выбранной автором темы, обоснованность научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации, их достоверность и новизна, личный вклад диссертанта в науку, а также что диссертация и автореферат соответствует Положению о порядке присуждения ученых степеней, а ее автор, Аракелова Марина Вячеславовна, заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право, налоговое право, бюджетное право.

Выбор официальных оппонентов и ведущей организации обосновывается их признанным авторитетом в области финансового права, специализацией и сферой научных исследований, наличием достаточного количества исследований по теме, рассматриваемой соискателем, способностью определить ее научную и практическую значимость.

Диссертационный совет отмечает, что на основании выполненных соискателем исследований:

- *решена* научная задача по разработке теоретических и практических основ применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, что позволило выработать научно обоснованные предложения по совершенствованию законодательства и практики его применения в исследуемом направлении.

Оригинальные подходы, предложенные автором для исследования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, позволили:

- *доказать* 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, и в связи с этим *обосновать*, целесообразность выделения двух групп 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;

- *доказать* необходимость конкретизации нормативного содержания закрепленной в Налоговом кодексе Российской Федерации в части предоставления налогоплательщику права на участие в рассмотрении материалов налогового обжалования вышестоящим налоговым органом;

- *выявить* необходимость расширения круга смягчающих налоговую ответственность обстоятельств и снижения суммы штрафных санкций (пеней) при добровольной уплате (и дальнейшем необжаловании) налогоплательщиком налоговых доначислений в целях снижения количества споров и достижения компромисса между налоговыми органами и налогоплательщиками;

- *обосновать* целесообразность передачи администрирования трансфертного ценообразования на уровень субъектов РФ, что будет способствовать не только обеспечению качественного администрирования в рамках трансфертного ценообразования и повышению эффективности разрешения налоговых споров в данной области, но 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);

- *обосновать* целесообразность предоставления налогоплательщику правомочия 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, что будет способствовать полноте реализации правовых гарантий для налогоплательщиков в рамках осуществления налоговым органом процедуры привлечения к налоговой ответственности.

Теоретическая значимость исследования обоснована тем, что:

разработаны оригинальные подходы к определению таких ключевых понятий в исследуемой сфере, как «альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» и «процедуры досудебного урегулирования налоговых споров как самостоятельной стадии налогового процесса», что способствует развитию категориального аппарата финансового и налогового права;

определены категории споров, вытекающих из налоговых правоотношений и проведена их классификация;

изложен авторский подход к рассмотрению альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений как самостоятельной стадии налогового процесса, исследовано его внутреннее содержание, а также впервые выделены две группы форм – превентивная (налоговое консультирование и горизонтальный мониторинг) и последующая, имеющая место после возникновения спорных ситуаций (медиация, обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц).

Все вышеуказанное в совокупности расширяет понятийно-категориальный

аппарат финансового и налогового права и обогащает финансово-правовую науку новыми знаниями. Выводы и предложения, содержащиеся в настоящей работе, направлены на развитие и углубление теоретических положений, касающихся правового регулирования досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, и могут пополнить ряд теоретических исследований по данной проблематике.

Применительно к проблематике диссертации эффективно использован комплекс существующих базовых и специальных методов исследования, таких как анализ и синтез, индукции и дедукция, восхождение от абстрактного к конкретному, формально-юридический, а также исторический, сравнительный и логический методы познания, что позволило обеспечить всесторонность изучения исследуемых явлений, достоверность и непротиворечивость положений диссертационной работы.

Значение полученных соискателем результатов исследования для практики подтверждается тем, что теоретические положения и выводы работы могут быть использованы:

- в научно-исследовательской деятельности в сфере финансовых и налоговых правоотношений;
- в нормотворческой работе по совершенствованию финансового и налогового законодательства;
- в практической юридической работе, в т.ч. в нормотворческой и правоприменительной деятельности органов государственной власти;
- при подготовке учебной, учебно-методической литературы по финансовому праву, налоговому праву, комментариев соответствующих нормативно-правовых актов;
- преподавании учебных дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право», смежных дисциплин, магистерских программ финансово-правового направления.

Оценка достоверности результатов исследования выявила, что сделанные диссертантом выводы и полученные результаты:

- базируются на фундаментальных научных разработках, выводах и предложениях ведущих ученых о понятии и содержании альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений;
- опираются на сравнительный анализ данных, полученных автором, и данных, полученных иными исследователями по сходной тематике исследования;
- основываются на всестороннем анализе нормативных правовых актов, материалов судебной практики, статистических данных, затрагивающих различные альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающие из налоговых правоотношений.

Личный вклад соискателя состоит в самостоятельной разработке теоретических положений и решении поставленной научной задачи, практических проблем, имеющих существенное значение для правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Результаты проведенного исследования отражены в публикациях по теме исследования, докладывались на международных и иных научно-практических конференциях и апробировались в учебном процессе в

Институте законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

На заседании 6 декабря 2017 года диссертационный совет по результатам публичной защиты принял решение присудить Аракеловой Марине Вячеславовне ученую степень кандидата юридических наук.

При проведении тайного голосования диссертационный совет в количестве 16 человек, из них 8 докторов по специальности рассматриваемой диссертации, участвовавших в заседании, из 22 человек, входящих в состав совета, проголосовал: за присуждение ученой степени – 16, против присуждения ученой степени – нет, недействительных бюллетеней – нет.

Зам. председателя
диссертационного совета Д 503.001.04
доктор юридических наук

Л.К. Терещенко

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 503.001.04
доктор юридических наук
06 декабря 2017 г.

Н. А. Поветкина

Подпись сотрудника Федерального государственного
научно-исследовательского учреждения «Институт
законодательства и сравнительного правоведения при
Правительстве Российской Федерации»
Л.К. Терещенко; Н.А. Поветкина

_____ удостоверена

Заведующий отделом
управления персоналом _____

