

В Диссертационный совет ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»

119571, г. Москва, проспект Вернадского, д.82

ОТЗЫВ

члена диссертационного совета

ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»

на диссертацию Лобачева Алексея Анатольевича на тему:

«Административно-правовое регулирование налогового контроля», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Бюджеты бюджетной системы Российской Федерацией представляют собой важнейшую из экономических основ существования государства и муниципальных образований. В связи с этим формированию доходов бюджетов традиционно уделяется особое внимание как законодателем, так и правоприменительной практикой. Основным источником поступлений в бюджетную систему являются налоги, сборы и страховые взносы, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах по своей сути, являются конфликтными, т.к. предполагают изъятие у организаций и физических лиц части их имущества в целях обеспечения функционирования публично-правовых образований. С учетом этого особое значение приобретает налоговый контроль, призванный обеспечить соблюдение режима законности в налоговой сфере.

Правовое регулирование налогового контроля традиционно занимает особое место в правовом регулировании. В то же время действующее законо-

дательство пока далеко от совершенства. Остаются неурегулированными целые блоки отношений, например процедуры предпроверочного анализа. Большое количество вопросов существует в правоприменительной практике.

Дополнительную неопределенность придает активное развитие информационных технологий и их внедрение, что также требует специального учета на уровне законодательства.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что исследование, предпринятое А.А. Лобачевым, является актуальным и полезным.

Структура работы логична и последовательна. Первоначально автор обращается к теоретическим основам налогового контроля, а затем подробно исследует правовой механизм налогового контроль в Российской Федерации. Такой подход позволил автору решить поставленные в работе задачи, сделать выводы и предложения, в том числе сформулировать положения, выносимые на защиту.

Со многими выводами и предложениями, сделанными в работе, можно согласиться.

Обоснованным является положение о том, что регулятивный комплекс, обеспечивающий реализацию права в сфере налогообложения, составляют нормы и юридические конструкции финансового, административного, информационного и уголовного права, гармонично взаимодействующие между собой в ходе возникновения, формирования и прекращения налоговых правоотношений, направленных на получения государственных доходов путем правомерного изъятия денежных средств организаций и граждан в бюджет, охрану и защиту прав и законных интересов налогоплательщиков, экономического стимулирования производства.

Интересным и ценным представляется исторический анализ этапов развития налогового контроля. Эта часть исследования позволила диссертанту объяснить существующие особенности правового регулирования контрольных отношений в настоящее время.

Достоверным и соответствующим сложившимся научным концепциям является вывод о том, что налоговое право относится к подотраслям финансового права.

Верным представляется положение, что контрольные полномочия являются правообязанностью соответствующих органов. Такая позиция подтверждается в том числе практикой Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения.

Следует согласиться, что субъекты контрольных налоговых правоотношений не находятся в организационной подчиненности по отношению друг к другу, что налоговые органы вправе контролировать соответствие действий правообязанных лиц лишь нормам налогового законодательства, проверка целесообразности финансово-хозяйственной деятельности не может являться содержанием контрольного налогового правоотношения. Это положение позволило диссертанту правильно оценить структуру налоговых контрольных правоотношений.

Интересными представляются выводы диссертанта о соотношении форм и методов налогового контроля и их соотношении.

Заслуживает поддержки положение о том, что в практике налоговых органов кроме непосредственно таких форм налогового контроля как налоговые проверки и налоговый мониторинг получает свое распространение новая самостоятельная форма налогового контроля – предпроверочный анализ состояния дел налогоплательщика и комиссии по добровольному уточнению налогоплательщиком своих налоговых обязательств.

Можно согласиться, что внедрение современных цифровых технологий налогового контроля существенно совершенствует и упрощает юридический механизм взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, видоизменяет характер соответствующих правовых отношений. Обоснованным представляется положение о том, что роль налоговых органов в условиях перехода к цифровой экономике все больше включает в себя вопросы поддержа-

ния надлежащего функционирования цифровых технологий, а также разработку правовых инструментов обеспечения достоверности выводов, полученных в результате применения цифровых технологий в рамках налогового контроля.

Интересным выглядит выделение организационно-технической и правовой составляющей в процессе внедрения современных цифровых технологий в контрольную деятельность.

Важным является предложение диссертанта закрепить в налоговом законодательстве детальный порядок использования цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов.

Ценным и современным является замечание, что расширение использования цифровых технологий в рамках осуществления налогового контроля создает ситуацию, при которой осуществление контрольной деятельности зависит уже не только от непосредственно субъектов контроля – налоговых органов, но и от стабильного и точного функционирования цифровых технологий.

Злободневным представляется замечание, что в настоящее время в НК РФ и подзаконных нормативных правовых актах не содержится регулирования технических сбоев, происходящих при работе цифровых технологий. При этом, как показывает практика, они могут оказывать существенное влияние как на результаты контрольной деятельности как таковой, так и на эффективность взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Соответственно, заслуживает поддержки предложение на нормативном уровне закрепить понятие технологического сбоя и гарантии прав налогоплательщиков в условиях технологического сбоя.

Полезным было бы предложенное автором включение в НК РФ обязанности налоговых органов по верификации (дополнительной проверке на предмет соответствия реальным обстоятельствам) информации, полученной в рамках налогового контроля с помощью использования цифровых технологий.

Интересными представляются названные в работе принципы использования цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов.

Можно согласиться со многими иными выводами и предложениями, сделанными в работе, в том числе с выносимыми на защиту.

Достоверность результатов обеспечивается примененной методологической основой. Автор использует общенаучные методы анализа, синтеза, индукции, дедукции, а также специальные методы — формально-юридический, системно-структурный и историко-правовой. Их сочетание соответствует предмету исследования и позволило последовательно решить поставленные задачи, не ограничиваясь описанием действующего законодательства. Именно комплексность методологического подхода дала возможность соединить характеристику правовых норм, анализ структуры контрольных отношений и оценку их развития.

В то же время наряду с положительными моментами могут быть отмечены положения, носящие дискуссионный характер.

1. Основным недостатком работы представляется попытка автора исключить из предмета финансового права отношения по осуществлению налогового контроля и отнести их к предмету административно-правового регулирования.

Как представляется, такой подход не имеет прочных оснований в современной правовой науке и не создает положительных моментов для законотворческой и правоприменительной практики.

В науке финансового права защищены диссертации, в том числе на соискание ученой степени доктора юридических наук, в которых обосновано включение публичного финансового контроля в предмет финансового права (например, работы проф. Е.А. Ровинского, проф. Е.Ю Грачевой). Формирование иного подхода требует опровержения сформулированных в этих работах аргументов и выводов.

В финансовом праве к настоящему времени сформировался подход, в соответствии с которым предметом финансового права являются как имущественные, так и связанные с ними неимущественные отношения в сфере пуб-

личной финансовой деятельности. Отношения в области публичного финансового контроля, в том числе налогового контроля, включены в состав неимущественных отношений в сфере публичной финансовой деятельности, т.к. прямо и непосредственно связаны с имущественными налоговыми отношениями. В связи с этим вряд ли может являться основанием исключения налогового контроля из предмета финансового (налогового) права тот факт, что в отличие от налоговых обязательств налоговый контроль есть предмет административно-правового регулирования, направленный на обеспечение возникновения и исполнения этих обязательств публично-правовым инструментарием (с. 67 работы). Не ясно, почему такой инструментарий не способно создать финансовое право. Также не ясно, почему именно административно-правовыми механизмами происходит активация налоговой обязанности налогоплательщика по исполнению налоговой обязанности при появлении объекта налогообложения и формировании налоговой базы (с. 112 работы), почему такая активация невозможна при помощи финансового права.

Ученые не исключают возможность административно-правового регулирования отношений с участием налоговым органов. Однако такое регулирование касается организационных вопросов деятельности этих органов как органов исполнительной власти.

Вряд ли можно считать обоснованными другие доводы диссертанта, которые приводятся в качестве обоснования отнесения налогового контроля к предмету административного права.

Например, выделенные диссертантом признаки, характерные для контрольных налоговых отношения (с. 96–97, 162 работы), схожи с признаками финансовых правоотношений.

Вряд ли правильно обосновывать именно административно-правовой природой те механизмы правового регулирования налогового контроля, которые исследуются в работе. Финансовое право в силу близости своего метода правового регулирования к методу административного права имеет достаточный набор императивных способ и средств правового регулирования, чтобы

упорядочить отношения налогового контроля. Одновременно регулирование таких отношений в рамках одной подотрасли финансового права позволяет использовать единую терминологию, принципы правового регулирования, иные общие положения.

По тем же причинам, скорее, необоснованным является вывод на с. 22 работы о том, что налоговый контроль – не единственная сфера приложения административного права к сфере налогообложения, что не менее значимы налоговое администрирование и налоговая юрисдикционная деятельность, что в совокупности эти три стороны административного регулирования образуют процедурно – процессуальный режим налогообложения – отдельную часть правового регулирования в этой области. Этот же довод воспроизводится на с. 95 работы. Здесь автор включает в предмет административного права также иные группы отношений, традиционно составляющие предмет налогового права и урегулированные налоговым законодательством.

Необоснованным является аргумент на с. 23 работы, что объяснением административно-правовой природы ряда налоговых отношений является отсутствие в налоговых отношениях встречного удовлетворения. Отсутствие такого удовлетворения вытекает из понятия налога, которое является основной категорией налогового и финансового права.

Исключение налогового контроля из предмета регулирования Федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» (упоминается на с. 29–30 работы) является, скорее, доказательством исключения налогового контроля из предмета административного права, т.к. иные виды контроля, на которые этот закон распространяется, относятся к предмету административного права.

Ошибочным является довод о том, что Гражданский кодекс РФ относит налоговые отношения к административным (с. 67 работы). Как указано в п. 3 ст. 2 ГК РФ, к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к

налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Буквальное толкование этой нормы свидетельствует о том, что Гражданский кодекс РФ разделяет финансовые отношения и административные отношения. Иначе между этими понятиями не стоял бы союз «и».

Таким образом, сложно признать достаточно обоснованным и достоверным вывод об административно-правовой природе налогового контроля.

2. Сложно признать удачным обозначение налогов в качестве сделок (с. 36 диссертации).

Привнесение гражданско-правовой терминологии не добавит дополнительных характеристик к детально разработанному в науке финансового права понятию налога.

3. Вряд ли соответствует сложившимся теоретическим подходам отраженный на с. 36–37 работы вывод о том, что получение информации в ходе налогового контроля априори носит объективный характер, как не направленное на расследование конкретного правонарушения или для обвинения конкретного должностного лица или иного субъекта. Ее получение преследует цель выяснения общего состояния дел в сфере налогообложения и в этом смысле выгодно отличается от персональных расследований, в том числе уголовно-процессуальных.

С одной стороны, налоговый контроль осуществляется в отношении конкретных налогоплательщиков, а не абстрактно. С другой стороны, в правовой науке сформировался подход, в соответствии с которым процессуальные формы, используемые в уголовном процессе, являются наиболее сложными и совершенными. В связи с этим в рамках расследования уголовных дел могут быть установлены факты, которые не позволяет установить налоговый контроль. В связи с этим сведения, полученные в уголовно-процессуальной форме, предполагаются (считаются) более достоверными.

4. Не до конца обоснованным является включение банков в состав подконтрольных субъектов (с. 61, 168 работы). Этот вопрос заслуживает дополнительного обоснования, т.к. существует давняя дискуссия, могут ли банки быть подконтрольны налоговым органам. Одновременно в настоящее время ст. 82 НК РФ не относит банки к самостоятельным подконтрольным субъектам.

5. Требуется дополнительного обоснования вывод, что контрольная деятельность завершается принятием индивидуального ненормативного правового акта в виде решения о привлечении к ответственности или отказе привлечения к ответственности (с. 100, 116 работы).

Такой подход не является применимым к ряду форм налогового контроля, выделяемых диссертантом (предпроверочному анализу, налоговому мониторингу). Камеральная налоговая проверка также может завершаться без составления акта проверки и без принятия решения по ее результатам.

Кроме того, на с. 174–175 работы при рассмотрении способов реализации результатов налогового контроля делается вывод, что камеральная налоговая проверка в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах заканчивается составлением акта, в котором фиксируются такие нарушения. Выездная налоговая проверка заканчивается составлением справки о проведенной проверке.

Как представляется, необходимо более четко определить момент завершения контрольной деятельности налоговых органов в отношении всех выделенных в работе форм налогового контроля (составление справки, составление акта или принятие решения о привлечении к ответственности).

Указанные замечания носят дискуссионный характер и не затрагивают достоверность основных результатов, научную новизну исследования и общую положительную оценку выполненной работы.

Проведенный анализ позволяет квалифицировать диссертацию А.А. Лобачева как самостоятельную и завершенную научно-квалификационную работу, в которой решена задача, имеющая существенное значение для развития

Член диссертационного совета РАНХиГС,

профессор кафедры финансового права

ФГБОУ ВО "Воронежский государственный

университет"

А.Г. Пауль

01 октября 2026 г.

394018, г. Воронеж, пл. Ленина, 10а, каб. 701

тел.: +7 (473) 255-84-79, e-mail: pag@law.vsu.ru



Федеральное государственное бюджетное
высшее учебное заведение высшего образования
«Федеральный государственный университет»
(ФГБОУ ВО «ВГУ»)

начальник отдела кадров

должность _____

Т.В. Зарудная 21.10.2026

_____ подписи _____ расшифровка подписи _____