

ОТЗЫВ

**официального оппонента
доктора юридических наук,
профессора Дугенец Александра Сергеевича на диссертацию
на соискание учёной степени доктора юридических наук
Овчаровой Елены Владимировны
на тему: «Административное принуждение за нарушение налогового
законодательства в Российской Федерации как элемент механизма
правового регулирования в области налогов и сборов» по специальности
12.00.14 – «Административное право; административный процесс»,
представленную в диссертационный совет МГУ.12.06 Московского
государственного университета имени М.В. Ломоносова**

*(научный консультант – доктор юридических наук,
профессор Пешин Николай Леонидович)*

Применение мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемента механизма правового регулирования в области налогов и сборов связано с рядом нерешенных вопросов научно-практического характера.

В этой связи заслуживает внимания позиция уважаемого соискателя, что существующая система мер административного принуждения показала свою неэффективность. Чтобы сделать ее более совершенной, необходимо гарантировать определенность и стабильность налогового законодательства, создать транспарентную систему налогового администрирования, внедрить повсеместно налоговый комплаенс и риск-ориентированный подход в налоговом контроле, обеспечить экономию репрессии при применении мер принуждения за нарушения в этой сфере.

В условиях построения правового государства весьма важна позиция Елены Владимировны Овчаровой, верно считающей, что для обеспечения организационно-правовых гарантий реализации правового статуса лиц, к которым применяются меры административного принуждения за нарушения налогового законодательства, а также для ограничения дискреции субъектов административной юрисдикции, что, в свою очередь, чревато проявлением их произвола при применении мер административного принуждения в области налогов и сборов и тем самым нарушением прав,

свобод и законных интересов налогоплательщиков и иных лиц, значительное внимание должно быть уделено развитию административного процесса в области налогов и сборов как процессуального порядка и форм, обеспечивающих надлежащую реализацию и защиту правового статуса налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных и иных организаций финансового рынка в их взаимоотношениях с налоговыми органами.

Доктринальные исследования отдельных теоретических и отраслевых аспектов административного принуждения и налогового администрирования, нормативная правовая база и правоприменительная практика по указанной проблематике требуют всестороннего исследования, обобщения, систематизации, а в части нормативного правового регулирования административной ответственности – кодификации и совершенствования. Требованием времени является создание единой концептуальной и методологической правовой основы для унификации системы административного принуждения за нарушение налогового законодательства в общей системе административного принуждения в целом и для комплексной административной реформы, в том числе в области налогов и сборов, системы обязательных требований, контрольно-надзорной деятельности и административной ответственности, основанной на сокращении регуляторных издержек, риск-ориентированном подходе в условиях цифровизации публичного администрирования, включая налоговое администрирование. Формирование этого межотраслевого научного направления – важнейшая предпосылка для создания эффективной налоговой системы и адекватной ей правовой системы.

В этой связи диссертация Елены Владимировны Овчаровой – это редкий случай, когда в диссертационном исследовании представлена новая научная концепция либеральной модели административного принуждения как элемента механизма административно-правового регулирования в области налогов и сборов в условиях цифровизации экономики и автоматизации налогового контроля.

Актуальность темы диссертации бесспорна. Цифровая трансформация государственного управления, в том числе в области налогов и сборов, требует адекватного ей правового регулирования, надлежащий механизм которого предполагает правовую регламентацию и эффективное применение

мер административного принуждения. Правовое регулирование мер административного принуждения должно основываться на принципах административной ответственности как обеспечивающих единство её правового института, а также её надлежащее установление и применение.

Методология работы характеризуется прежде всего диалектическим методом научного познания. В процессе работы применялись системный метод, методы формальной логики, наблюдение, описание, классификация, сравнение, анализ, синтез, обобщение, сопоставление, дедукция, индукция и статистические методы. К специально-юридическим методам, используемым автором при проведении исследования, относятся методы сравнительного и исторического правоведения, юридико-догматический метод, метод юридической герменевтики, структурно-функциональный метод, а также методы правового моделирования.

Теоретическая основа и нормативно-правовая база исследования отвечают требованиям, предъявляемым к научно-квалификационной работе. Вызывает безусловный интерес теоретическая и нормативная база, включающая значительный объем доктринальных источников и правовых актов.

Эмпирическая база исследования достаточна для того, чтобы способствовать полноценному и компетентному раскрытию темы. Она включает статистические данные эффективности применения административной ответственности по Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях на основании информации, полученной от субъектов административной юрисдикции, а также от Верховного Суда РФ, ежеквартальные отчеты об итогах деятельности ФНС России, постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации, постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и судебные акты Верховного Суда Российской Федерации по конкретным делам, ежеквартальные и пандемийные обзоры судебной практики Верховного Суда Российской Федерации, а также решения высших судебных инстанций зарубежных государств по конкретным делам, постановления, решения и иные судебные акты судов общей юрисдикции по административным делам о нарушениях налогового законодательства.

Теоретически обоснованы взаимосвязь и зависимость состояния, качества и эффективности административно-правового налогового регулирования от уровня развития административно-правовых институтов общей части административного права и их реализации в механизме правового регулирования налогообложения. Сделаны выводы и приведены предложения, формирующие теоретическую основу для системного совершенствования административно-правового налогового регулирования в целях баланса интересов с учетом современного состояния общей части российского административного права и механизма административно-правового регулирования. Сформированы концептуальные материально-правовые и процессуально-правовые основы системы административного принуждения в области налогов и сборов, которые позволят обеспечить реализацию конституционных принципов налогообложения и правовых принципов юридической ответственности, а также создать эффективно функционирующий механизм правового регулирования в этой сфере в целях обеспечения баланса публичных и частных интересов. Критический подход к осмыслению существующих в общей теории права, в науке административного и финансового права доктрин и концепций позволил создать либеральную модель системы административного принуждения в области налогов и сборов.

Строгая логическая последовательность авторского текста диссертации предопределяет высокую степень научной обоснованности выдвигаемых в диссертации положений и выводов.

Методологически в диссертации предпринята попытка критического осмысления функции принуждения в механизме правового регулирования в области налогов и сборов через призму теории административно-правовой науки государственного управления, ее понятийно-категориального аппарата и основных институтов административного права. Именно такой подход позволил обнаружить недостатки реализации мер государственного принуждения за нарушения налогового законодательства и правильно определить направления совершенствования механизма правового регулирования налогообложения в целом на основе баланса публичных и частных интересов в налоговой системе.

В диссертации представлено глубокое и систематизированное

осмысление теоретических положений и практики административного принуждения в области налогов и сборов, вносящее весьма значительный вклад в теорию административного права в целом. В этом заключается главная ценность диссертационного исследования что, естественно, предполагает аргументированность, достоверность и новизну выдвинутых положений и выводов.

Представленная работа, положения, выносимые на защиту, иные полученные автором выводы соответствуют критерию научной новизны.

По итогам проведенного исследования Елена Владимировна Овчарова сформулировала ряд важных положений, заслуживающих внимания. В частности, автор обосновывает позицию, что эффективность административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения может быть обеспечена посредством определенности и стабильности всего механизма правового регулирования в области налогов и сборов; взаимной открытости (транспарентности) налоговых органов и налогоплательщиков; внедрения системы стимулирующих мер по соблюдению налогового законодательства с организационно-правовыми гарантиями их реализации в первоочередном и превентивном порядке — до применения механизма государственного принуждения; соразмерности и неотвратимости применения соответствующих мер государственного принуждения по основаниям и в порядке, предусмотренным законодательством о соответствующем виде публично-правовой (административной либо уголовной) ответственности; институтов освобождения от административной либо уголовной ответственности и от административного либо уголовного наказания за нарушение налогового законодательства.

С учетом результатов анализа конкретных дел в диссертации ставится вопрос о допустимости освобождения субъектов налогового администрирования от административной ответственности и административного наказания. Он должен решаться с учетом их административно-правового и бюджетно-правового статуса. Их позитивная юридическая ответственность, обеспечивающая надлежащее исполнение возложенных на них полномочий, должна быть при этом гарантирована.

Составы административных правонарушений налогового законодательства предлагается укрупнить с учетом того, что специфика нарушения законности в области налогов и сборов состоит исключительно в неисполнении либо ненадлежащем исполнении имущественного налогового обязательства по правильному исчислению, полной и своевременной уплате налогов в бюджеты бюджетной системы страны с учетом элементов юридического состава налогов, что требует функциональной, а не предметной детализации имущественных составов административных правонарушений налогового законодательства. Административные правонарушения налогового законодательства против порядка управления, совершаемые в рамках налогового администрирования, целесообразно унифицировать и учесть в общих составах административных правонарушений против порядка управления в связи с соотношением административной процедуры налогового администрирования и общей ее концепции в государственном управлении как частного и общего.

Не менее важными и ценными представляются и иные положения, выносимые на публичную защиту.

Положения работы формируют комплексное понимание правовой природы административного принуждения за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемента механизма правового регулирования в области налогов и сборов, открывают возможность правовых решений рассматриваемых проблем в данной сфере общественных отношений и границ применяемого государственного принуждения. В этом качестве диссертация восполняет существующий пробел в науке административного права, стимулирует необходимые научные дискуссии. Указанное предопределяет теоретическую значимость исследования.

Теоретическая значимость защищаемой работы заключается в формировании административно-правовой концепции административного принуждения как регулирующей и вспомогательной функции в механизме правового регулирования в области налогов и сборов. В диссертации обосновывается необходимость рассмотрения и развития данной концепции в общей системе мер административного принуждения. Положения диссертационного исследования модернизируют научные знания

о теоретических и методологических основах административного принуждения, в том числе в области налогов и сборов, поскольку предлагают либеральную модель его применения в механизме правового регулирования в целом и при функционировании этого механизма в сфере налогообложения в частности.

Практическая значимость оппонируемой работы состоит в возможности реализации ее положений, выводов и материалов исследования в законотворческой деятельности и правоприменительной практике, в том числе в целях правильного понимания административно-правовых институтов и толкования административно-правовых норм налогового законодательства в системе административного права, полной кодификации административной ответственности и систематизации иных мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства.

Достоверность результатов исследования обеспечивается использованием обоснованной методологии научного поиска, проведением исследования с учетом его предмета, целей и задач на теоретическом и практическом уровнях, что является гарантией научной обоснованности сделанных по результатам исследования выводов.

Применение системы методов научного познания, широкая эмпирическая, нормативно-правовая и теоретическая база, а также апробация результатов исследования в совокупности свидетельствуют о достоверности и обоснованности полученных научных результатов.

Положительной оценки заслуживает апробация результатов исследования. Основные положения работы изложены автором в 27 публикациях, в том числе в 2 монографиях, 22 научных статьях, опубликованных в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных для защиты в диссертационном совете МГУ по специальности с целью опубликования в них основных положений диссертационных исследований, в том числе в рецензируемых научных изданиях, индексируемых в базах данных Web of Science, RSCI.

К сожалению, возможности формата отзыва ограничены для перечисления всех достоинств диссертации, а также поддерживаемых оппонентом положений и обнаруженных открытий. Поэтому позволю себе

сосредоточиться главным образом на том в диссертационном исследовании, что вызывает споры и вопросы.

1. Возникает вопрос, не преувеличивает ли диссертант значение налогового комплаенса для предупреждения нарушений налогового законодательства (стр. 24, 244-268). Традиционно в правовом институте административной ответственности задача по предупреждению административных правонарушений достигалась строгостью и неотвратимостью наказания.

2. Определенного рода сомнения вызывают предложения о необходимости во всех случаях проводить мероприятия государственного, в частности налогового контроля для обнаружения административных правонарушений. Если речь идёт об очевидных фактах формальных составов административных правонарушений, например, против порядка управления в области налогов и сборов, то они сами по себе являются достаточными основаниями для возбуждения дела об административном правонарушении (стр. 27-28, 30-31, 337-338, 411-413).

3. По мнению официального оппонента, требуется также дополнительное обоснование авторской позиции диссертанта о необходимости распространить принципы административной ответственности на систему административного принуждения в целом (стр. 29, 373-393).

4. Вопросы административной ответственности субъектов публичной власти всегда являются весьма дискуссионными. Надо признать, что основные доктринальные позиции науки публичного права по данному вопросу получили отражение в диссертации. Следует согласиться с необходимостью персонификации публично-правовой ответственности. При этом стоит отказаться от привлечения к административной ответственности органов и организаций публичной власти с учётом их административно-правового и бюджетно-правового статуса, а не решать вопрос о привлечении их к ответственности с учетом этих обстоятельств, как предлагает диссертант. Также диссертант не делает логичный, на наш взгляд, вывод о более широком применении мер дисциплинарной ответственности к должностным лицам и (или) государственным служащим вместо административной ответственности (стр. 21-22, 169-190).

5. Предложение об определенности и стабильности всего механизма правового регулирования в области налогов и сборов в качестве одного из способов обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения (стр. 20, 100-104) вызывает вопросы с точки зрения его практической реализации без нарушения баланса публичных и частных интересов в налоговом праве, в частности без угрозы для бюджетных интересов.

6. Вопрос о допустимости ухудшения положения лица, привлекаемого к административной ответственности, при пересмотре дела об административном правонарушении (стр. 346) остаётся дискуссионным с позиций неотвратимости и соразмерности наказания, необходимости обеспечить полное, всестороннее, объективное рассмотрение дела для принятия законного и обоснованного юрисдикционного решения по нему.

Вместе с тем, указанные замечания не умаляют значимости диссертационного исследования. Приведенные критические пожелания являются предпосылками для дальнейших научных исследований и не влияют на общую положительную оценки оппонируемой работы.

Диссертация Е.В. Овчаровой представляет собой самостоятельное, целостное и завершённое исследование, выполненное на необходимом теоретическом уровне и, безусловно, имеющее высокую актуальность, научную и практическую ценность. В исследовании сформулирован ряд научных положений, являющихся новыми по своей постановке и предлагаемым решениям. Работа характеризуется обоснованностью и достоверностью сформулированных положений, выводов и рекомендаций и содержит решение научной задачи, имеющей значение для науки административного права.

Содержание диссертации и автореферата полностью соответствует специальности 12.00.14 – Административное право; административный процесс.

Диссертация отвечает требованиям, установленным Московским государственным университетом имени М.В. Ломоносова к работам подобного рода. Содержание диссертации соответствует паспорту специальности 12.00.14 – «Административное право; административный

процесс» (по юридическим наукам), а также критериям, определенным пп. 2.1-2.5 Положения о присуждении ученых степеней в Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова, а также оформлена, согласно приложениям №5, 6 Положения о диссертационном совете Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова.

Таким образом, соискатель Овчарова Елена Владимировна заслуживает присуждения ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.14 – «Административное право; административный процесс».

Официальный оппонент:

доктор юридических наук, профессор,
главный научный сотрудник отдела изучения проблем управления и реформирования уголовно-исполнительной системы Центра изучения проблем управления и организации исполнения наказаний в уголовно-исполнительной системе Федерального казённого учреждения «Научно-исследовательский институт Федеральной службы исполнения наказаний»

Дугенец Александр Сергеевич

13 сентября 2021 года

Контактные данные: Тел.: 8(495)983-93-23;

e-mail: nii@fsin.gov.ru

Специальность, по которой официальным оппонентом защищена диссертация: 12.00.14 – «Административное право; финансовое право; информационное право».

Адрес места работы:

119991, Россия, г. Москва, ГСП-1, Житная ул., дом 14.

Федеральное казённое учреждение «Научно-исследовательский институт Федеральной службы исполнения наказаний», Отдел изучения проблем управления и реформирования уголовно-исполнительной системы Центра изучения проблем управления и организации исполнения наказаний в уголовно-исполнительной системе

Тел.: 8(495)983-93-23; e-mail: nii@fsin.gov.ru

Подпись	<i>Дугенец А.С.</i>	заверяю
Начальник НИИ ФСИН России		
Ф.И.О.	<i>Овчарова Е.В.</i>	Подпись
« 14 »	09	2021 г.