

В диссертационный совет ПДС 0900.008
Федерального государственного
автономного образовательного
учреждения высшего образования
«Российский университет дружбы
народов имени Патриса Лумумбы» (РУДН)
117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6

ОТЗЫВ

официального оппонента – доктора юридических наук, профессора кафедры налогового права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» Ядрихинского Сергея Александровича на диссертацию Надточего Владислава Дмитриевича на тему: «Давность в налоговом праве государств – членов ЕАЭС», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. – Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Диссертационное исследование В. Д. Надточего выполнено на тему, обладающую несомненной актуальностью как для доктрины налогового права, так и для практики правоприменения в условиях развивающейся евразийской экономической интеграции.

Во-первых, формирование единого экономического пространства ЕАЭС объективно требует гармонизации и унификации национальных законодательств государств-членов. Институт давности, являясь важным элементом налогово-правового регулирования, напрямую влияет на стабильность налоговых систем, а также защиту прав и законных интересов налогоплательщиков.

Существующие различия в правовом регулировании сроков давности создают правовую неопределенность для участников трансграничной экономической деятельности и выступают барьером для свободного движения капиталов, товаров и услуг.

Во-вторых, как убедительно показывает автор в своей работе,

законодательство стран ЕАЭС характеризуется существенной терминологической несогласованностью. Использование в налоговых кодексах понятий «исковая давность» (Республика Казахстан, Кыргызская Республика), «срок давности» (Российская Федерация) или же просто указание на длительность срока без специальной терминологии (Республика Беларусь, Республика Армения) (стр. 4, 96-97) порождает методологические ошибки и сложности в правоприменении.

В-третьих, несмотря на наличие отдельных научных работ, посвященных срокам в налоговом праве или давности в национальных правовых системах, комплексное сравнительно-правовое исследование института давности в налоговом праве всех государств-членов ЕАЭС до настоящего времени не проводилось. Это предопределяет научную значимость представленной работы, которая направлена на восполнение этого пробела и выработку концептуальных предложений по гармонизации законодательства.

Сформулированные в диссертации научные положения, выводы и рекомендации обладают высокой степенью обоснованности. Методологическую основу работы составляет комплекс общенаучных (диалектический, анализ, синтез) и частнонаучных методов, среди которых ключевую роль играют сравнительно-правовой и историко-правовой методы.

Следует особо отметить применение историко-правового метода, благодаря которому диссертант смог проследить генезис института давности в каждой из стран-участниц и выявить как общие закономерности, так и национальные особенности его развития (стр. 59-80).

Теоретическую и эмпирическую базу исследования составил внушительный объем источников: налоговые кодексы всех пяти государств-членов ЕАЭС, обширная судебная практика (включая акты Конституционного Суда РФ, Верховных Судов стран ЕАЭС, арбитражных судов), а также правоприменительная практика налоговых органов, что свидетельствует о фундаментальном подходе к изучению темы.

Логика исследования выстроена последовательно: от теоретического анализа понятия и правовой природы давности, ее отраслевой принадлежности через глубокий исторический экскурс к детальному сравнительно-правовому анализу норм о давности в материальном и деликтном налоговом праве стран ЕАЭС и, наконец, к формулированию конкретных предложений по гармонизации законодательства. Такой подход заслуживает одобрения.

Обоснованность выводов подтверждается их аргументацией, базирующейся на результатах сравнительного анализа и многочисленных примерах из судебной практики.

Первая глава, как справедливо отмечает сам автор, носит теоретико-методологический характер. Автор последовательно решает три основные задачи: определяет понятие давности в праве, прослеживает эволюцию научных представлений и законодательного регулирования в странах ЕАЭС, а также обосновывает правовую природу срока давности как юридического факта.

В параграфе 1.1 «Понятие давности в праве» заслуживает внимания анализ генезиса института давности, начиная с римского права. Автор показывает, что цели давности – побуждение к своевременной подаче иска, укрепление фактически сложившихся порядков, защита от злоупотреблений. Особое внимание уделено различию между давностью в частном праве (исковая давность, утрата принудительной защиты права) и публичном праве (ограничение властных полномочий государства).

Диссертант приходит к выводу, что экстраполяция гражданско-правовых конструкций (приостановление, перерыв, восстановление срока) на публично-правовую давность недопустима.

В рамках системного подхода автор доказывает, что давность является правовым институтом, а не юридической конструкцией, поскольку обладает всеми признаками: регулирует определенный вид общественных отношений, имеет специфические приемы регулирования, образует обособленную группу

норм, оперирует специальными понятиями (стр. 49-54).

В параграфе 1.2 «Давность в налоговых правоотношениях: эволюция научных представлений и законодательного регулирования в государствах-членах ЕАЭС» следует высоко оценить проведенный автором историко-правовой анализ развития института в пяти странах. Исследуются дореволюционный период (Псковская судная грамота, Свод законов 1832 г., обычное право казахов и кыргызов, Армянский судебник), советский период (унификация на основе ГК РСФСР 1922 г.) и постсоветский этап. Выявлены общие закономерности и национальные особенности. На основе анализа современного налогового законодательства автор выделяет пять видов давности (исчисления/начисления, внесения изменений в отчетность, взыскания задолженности, привлечения к ответственности, зачета/возврата) и обосновывает необходимость унификации трехлетнего общего срока и пятилетнего для отдельных категорий налогоплательщиков (недропользователи, крупный бизнес) (стр. 96-100). Однако, как будет сказано ниже, предложение об унификации трехлетнего общего срока и пятилетнего для отдельных категорий налогоплательщиков, хотя и обоснованно, вызывает некоторые сомнения, в частности, остается открытым вопрос: можно ли без оговорок переносить данные зарубежных исследований на страны ЕАЭС?

В параграфе 1.3 «Срок давности как юридический факт в налоговом праве» автор разграничивает понятия «срок» (темпоральная характеристика) и «давность» (правопрекращающий юридический факт). Опираясь на теорию юридических фактов (О.А. Красавчиков, В.Б. Исаков), соискатель определяет истечение срока давности как особое юридическое событие, обладающее признаками нормативной определенности, императивности, правопрекращающего эффекта, а в ряде случаев – сложносоставности и исключительности. Интересным представляется выделение трех элементов конструкции срока давности: субъект (налоговый орган или налогоплательщик), действие (начисление, взыскание, заявление о возврате) и период времени (стр. 112-114).

Вторая глава «Давность в налоговом законодательстве государств – членов ЕАЭС: теоретические и практические проблемы» (стр. 115-211) посвящена практико-ориентированному сравнительному анализу конкретных видов давности в материальном и деликтном налоговом праве, а также правовому положению налогоплательщика при истечении сроков.

В параграфе 2.1 «Давность в материальном налоговом праве» автор последовательно рассматривает отдельные виды давности.

(а) Давность внесения изменений в налоговую отчетность (стр. 115-123). Выявлено, что в Республике Беларусь этот вид давности отсутствует, в РФ – трехлетний срок (п. 7 ст. 11.3 НК РФ), в Казахстане и Кыргызстане – 3 и 6 лет соответственно с правом налогоплательщика на корректировку, в Армении – три года. Диссертант предлагает унифицированное название «давность внесения изменений в налоговую отчетность» и начало течения срока – окончание налогового периода. Это предложение заслуживает одобрения.

(б) Давность исчисления, начисления и пересмотра сумм налогов (стр. 123-133). Анализируются подходы к моменту начала течения срока (в РФ – со дня совершения правонарушения или со следующего дня после окончания налогового периода, в Казахстане – после окончания налогового периода с рядом исключений для долгосрочных проектов, в Беларуси – косвенно через 5-летний срок взыскания и исключения). Стоит поддержать предложение соискателя о едином правиле: начало течения – окончание налогового периода для давности исчисления и начисления (стр. 166-167).

(в) Давность зачета и возврата излишне уплаченных (взысканных) налогов (стр. 133-144). Сравниваются сроки: в Беларуси и Кыргызстане – 5 лет, в Казахстане – 3 года (и 5 лет для отдельных категорий), в РФ – 3 года (с учетом системы ЕНС), в Армении – специальные нормы отсутствуют. Соискатель обосновывает, что началом течения этого вида давности должен считаться день фактической уплаты налога или возникновения переплаты. Это справедливо, поскольку предложение отражает логику «деньги в бюджет поступили – с этого момента бюджет пользуется чужими средствами». С этого

момента у государства возникает обогащение (пусть и законное по форме, но избыточное по сути). Именно с момента поступления излишних средств в бюджет у налогоплательщика возникает право требовать их обратно (или зачесть в счет будущих платежей). Значит, и срок давности на это требование должен исчисляться с того же момента.

(г) Давность взыскания налоговой задолженности (стр. 144-162). Детально анализируются процедуры и сроки в РФ (ст. 46, 47, 48 НК РФ – от 2 месяцев до 3 лет в зависимости от суммы и субъекта), в Беларуси (предельный 5-летний срок, не подлежащий восстановлению), в Казахстане (истечение срока не аннулирует обязательство, а лишь лишает принудительного взыскания), в Кыргызстане (6 лет, с возможностью судебного восстановления), в Армении (отсутствие давности взыскания). Соискатель предлагает единую модель: трехлетний срок со дня вынесения решения о взыскании, и введение этого института в законодательство Казахстана и Армении.

(д) Давность взыскания налоговой санкции (стр. 163-167). Установлено, что только Кыргызстан сохранил специальное регулирование (6 лет). В РФ применяются общие сроки исковой давности гражданского законодательства, в Беларуси и Казахстане ответственность – административная, в Армении – специальный срок отсутствует. Соискатель делает вывод об отсутствии необходимости в специальном институте давности взыскания налоговой санкции в налоговом законодательстве.

(е) Правовое положение налогоплательщика при истечении сроков давности (стр. 167-180). Критически анализируется российская практика, требующая судебного акта для списания безнадежной задолженности, а также позиции Беларуси, Казахстана, Армении (истечение срока не прекращает налоговое обязательство) и Кыргызстана (истечение срока прекращает обязательство, но с возможностью судебного восстановления). Автор предлагает унифицированный подход: признание истечения срока давности безусловным основанием для списания задолженности без дополнительных

процедур, с обязанностью налогового органа списать долг в течение 10 рабочих дней.

Предложение об автоматическом списании в течение 10 рабочих дней (стр. 179) выглядит логичным, однако, как будет отмечено далее, нуждается в уточнении механизма реализации.

Параграф 2.2 «Давность в налоговом деликтном праве» (стр. 180-211) посвящен давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. Автор анализирует понятие налогового правонарушения в странах ЕАЭС (РФ, Кыргызстан, Армения; в Беларуси и Казахстане – административная ответственность). Исследуются сроки давности привлечения: в РФ – три года со дня совершения или со следующего дня после окончания налогового периода (ст. 113 НК РФ), в Кыргызстане – 6 лет (3 года для патентной системы), в Армении – специального срока нет, действуют общие правила ст. 44 НК РА. Автор детально анализирует момент начала течения срока, основания приостановления (в РФ – активное противодействие проверке, что подвергается критике), правовые последствия истечения.

Ключевой вывод этого параграфа (и, пожалуй, всей диссертации) заключается в том, что истечение срока давности привлечения к ответственности должно признаваться реабилитирующим основанием, исключающим вину лица, если его виновность не была установлена вступившим в законную силу решением суда до истечения срока. Автор аргументирует это принципом презумпции невиновности (ст. 108 НК РФ) и критикует отнесение истечения срока к нереабилитирующим основаниям как противоречащее правовой природе давности (стр. 207-211).

Диссертант проделал огромную работу по сбору, систематизации и сравнению налогового законодательства пяти стран ЕАЭС, а также судебной практики. Работа имеет ярко выраженную правозащитную направленность и предлагает конкретные изменения в налоговые кодексы стран ЕАЭС, что делает ее не только теоретически значимой, но и практически ценной для законодателя и правоприменителя.

Научная новизна диссертационного исследования не вызывает сомнений. Позволю себе выделить наиболее интересные, на мой взгляд, результаты, полученные лично соискателем.

1. Обоснована институциональная природа давности в налоговом праве на основе анализа ее признаков как совокупности норм, регулирующих определенный вид общественных отношений специфическим приемом (стр. 49-54). Стоит согласиться с автором, что нормы о давности образуют не просто юридическую конструкцию, а целостный, относительно обособленный правовой институт. Это важный теоретический вывод.

2. Выявлена и критически оценена терминологическая несогласованность в законодательстве стран ЕАЭС (положение 2, стр. 18-19). Интересным с практической точки зрения является тезис о том, что использование категории «исковая давность», имеющей гражданско-правовую природу, в публично-правовых налоговых отношениях методологически некорректно. Предложение об унифицированном применении терминов «давность» и «срок давности» обладает несомненной научной и практической ценностью и заслуживает поддержки.

3. Разработана научно обоснованная классификация видов давности в налоговом праве (положение 7, стр. 20-21) и предложен дифференцированный подход к определению начала течения срока для каждого из этих видов (положение 3, стр. 19). Такой подход, учитывающий специфику различных налоговых правоотношений (исчисление, уплата, возврат, взыскание), является серьезным вкладом в развитие доктрины.

4. Обоснована рациональность установления конкретных сроков давности – трехлетнего общего и пятилетнего для особых категорий налогоплательщиков – с опорой на современные эмпирические исследования (Raluca Pavel et al.) и анализ зарубежного опыта (стр. 97-100). Выглядит убедительно, хотя, как будет отмечено ниже, вызывает и некоторые вопросы.

5. Предложена оригинальная трактовка давности как специфического юридического факта (положения 5, 6, стр. 20), обладающего

правопрекращающим эффектом. Это оригинальный подход, позволяющий по-новому взглянуть на роль давности в динамике налоговых правоотношений.

6. Сформулированы конкретные предложения по совершенствованию законодательства, в том числе о признании истечения срока давности безусловным основанием для списания задолженности без дополнительных судебных процедур (положение 9, стр. 22) и об уточнении момента окончания срока давности привлечения к ответственности (положение 8, стр. 21-22), что усиливает защиту прав налогоплательщиков.

Достоверность полученных результатов обеспечена репрезентативной базой использованных источников, корректным применением методов научного исследования и апробацией основных положений работы в научных публикациях и выступлениях на конференциях.

Структура и содержание представленного автореферата в полной мере отражает актуальность и разработанность изучаемой проблематики, цели и задачи, объект и предмет, эмпирическую и нормативную базы, научную новизну, теоретическую и практическую ценность исследования.

Вместе с тем, как и любое самостоятельное научное исследование, настоящая диссертация не свободна от некоторых спорных суждений и положений, требующих дополнительных разъяснений.

1. В положении 4, выносимом на защиту, автор обосновывает рациональность трехлетнего общего срока давности и пятилетнего для особых категорий налогоплательщиков. В качестве аргументации привлекается, в том числе, исследование Raluca Pavel и соавторов (стр. 97-100). Это интересный, но небесспорный аргумент. Вместе с тем в работе не в полной мере отражено, насколько выводы этого экспериментального исследования, проведенного, вероятно, на материале иных правовых систем (США, Франция), соотносятся с практикой налогового администрирования в странах ЕАЭС. Хотелось бы услышать мнение диссертанта о возможности напрямую применять выводы зарубежного исследования к странам ЕАЭС, учитывая различия в налоговых системах, правовой культуре и экономических условиях?

2. Анализируя правовое положение налогоплательщика при истечении сроков давности в Российской Федерации (стр. 167-171), автор справедливо критикует сложившуюся практику, требующую от налогоплательщика дополнительных судебных процедур для списания безнадежной задолженности. На стр. 179 предлагается закрепить обязанность налогового органа списывать такую задолженность самостоятельно в срок не позднее 10 рабочих дней. Предложение, безусловно, заслуживает поддержки. Однако требует уточнения механизм его реализации: каким образом налоговый орган должен исчислять этот срок, учитывая, что момент истечения срока давности взыскания может быть неочевиден (разные налоговые периоды, приостановления, перерывы), и главное: каковы будут правовые последствия его несоблюдения (бездействия) для налогоплательщика (если налоговый орган промедлит или вообще не спишет долг)?

3. В параграфе 2.2, посвященном давности в налоговом деликтном праве, автор подробно анализирует проблему квалификации истечения срока давности как реабилитирующего или нереабилитирующего основания (стр. 194-199, 207-211). Отстаивая тезис о необходимости признания данного обстоятельства исключаящим вину, диссертант приводит весомые аргументы, основанные на принципе презумпции невиновности.

Вместе с тем, хотелось бы уточнить позицию автора относительно соотношения предлагаемого им подхода с действующими разъяснениями высших судебных инстанций (например, Определение Верховного Суда РФ, на которое он ссылается на стр. 195), которые трактуют истечение сроков давности именно как нереабилитирующее основание. Какие, по мнению диссертанта, должны быть предприняты шаги для преодоления этой коллизии?

4. В работе содержится предложение о введении института давности взыскания налоговой задолженности в законодательство Республики Казахстан и Республики Армения, где он в настоящее время отсутствует (стр. 162). Предложение является логичным следствием проведенного

сравнительного анализа. Однако в целях его большей практической реализуемости было бы полезно, если бы автор конкретизировал, каким образом предлагаемая им унифицированная модель (трехлетний срок со дня вынесения решения о взыскании) должна соотноситься с уже существующими в этих странах процессуальными сроками, например, со сроками исковой давности или сроками на принудительное исполнение судебных актов.

Высказанные замечания носят дискуссионный характер, направлены на уточнение и развитие отдельных положений диссертации и не снижают ее общей высокой положительной оценки.

Работа характеризуется внутренним единством, логичностью изложения, содержит новые научные результаты и положения, выдвигаемые для публичной защиты. Теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертации, являются обоснованными, достоверными и обладают научной новизной.

Основные положения диссертации нашли отражение в опубликованных автором научных статьях, в том числе в рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России, и прошли апробацию на международных и всероссийских научно-практических конференциях.

Диссертационное исследование Надточего В. Д. является самостоятельной, завершенной научно-квалификационной работой, в которой на основании выполненных автором исследований содержится решение научной задачи, имеющей важное значение для развития налогового права и практики евразийской интеграции. Основные положения, выносимые на защиту, обладают признаками научной новизны и практической значимости.

Диссертация в полной мере соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата наук, согласно п. 2.2 раздела II Положения о присуждении ученых степеней в федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Российский университет дружбы народов», утвержденного ученым советом РУДН протокол № УС-1 от 22.01.2024 г., а её автор –

Надточий Владислав Дмитриевич – заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Официальный оппонент: доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры налогового права ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

Ядрихинский Сергей Александрович



«29» апреля 2026 г.

Адрес организации: 123242, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9, стр. 1
Телефон: +7 (499) 244-88-88
E-mail: msal@msal.ru

ВЕРНО

Начальник отдела
Управления кадров М.Н. Шалберкина

20 04 2026

