

## Отзыв

Члена диссертационного совета, д.ю.н., профессора Шевелевой Натальи Александровны на кандидатскую диссертацию Роменко Владислава Алексеевича на тему «ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРАВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ», представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Усложнение правового регулирования налогообложения доходов физических лиц как в вопросах определения налогооблагаемого дохода, так и в отношении регламентации налогового контроля неизбежно приводит к возникновению внутренних противоречий и несогласованностей в правовом материале, способных негативно сказаться на правах налогоплательщиков – физических лиц. Обращение соискателя В.А.Роменко к исследованию возникающих на практике проблем оправдано, особенно с учетом имеющих место процессов цифровизации способов и методов налогового контроля, в том числе, внедрение в практику деятельности налоговых органов автоматизированного контроля.

Нельзя не отметить и то обстоятельство, что диссертационная работа В.А.Роменко является редким по своей направленности исследованием, ученые нечасто обращаются к глубокому и полномасштабному изучению вопросов налогообложения, в которых физические лица выступают самостоятельными носителями налоговых прав и обязанностей. Необходимо согласиться с автором, в его утверждении о том, что налоговый контроль получил в доктрине налогового права достойное внимание, что проявляется в значительном количестве работ о налоговом контроле, но это не относится к особенностям организации налогового контроля в отношении физических лиц, их влияние на обеспечение прав физических лиц в рамках налогового контроля.

Структура работы выстроена логично и охватывает все необходимые для раскрытия темы вопросы, к которым относятся проблематика развития налогового контроля в России в отношении физических лиц за последние десятилетия; выделены основные подходы, которыми руководствуется законодатель, конструируя модель правового регулирования; дана общая характеристика обеспечения прав физических лиц в условиях развития различных подходов к организации в отношении них налогового контроля. Сформулированы выявленные практикой проблемы и проведен их серьезный анализ, к таким проблемам относятся использования в налогообложении

физических лиц правовых презумпций как инструмента оптимизации налогового контроля; пределы защиты оправданных ожиданий физических лиц как результата налогового контроля; обеспечение прав физических лиц в условиях внедрения специальных камеральных проверок; обеспечение прав физических лиц при проведении камеральных проверок в отсутствие налоговой декларации; обеспечение прав физических лиц при автоматизированном контроле предоставления налоговых вычетов. Не осталась без внимания исследователя и роль в налогообложении и налогового агента, в том числе, вопросы обеспечения прав физических лиц в условиях распределения контрольных полномочий налогового органа при уплате налога через налогового агента; пределы перехода к контролю в отношении физических лиц при неправомерном неисполнении налоговых обязанностей налоговыми агентами; проблемы обеспечения прав налогоплательщиков физических лиц при осуществлении контроля в связи с возвратом сумм налога, излишне удержанных налоговым агентом. В совокупности, рассмотренные проблемы и сделанные выводы, позволяют говорить о состоявшемся исследовании, имеющим и теоретическое значения, и практическое преломление.

Автор приходит к интересным и обоснованным выводам, в частности о том, что в настоящее время наблюдается переход от обычного применения стандартных форм контроля к более сложному их сочетанию со специальными контрольными инструментами и выделению технологий совмещения исчисления налога налоговым органом с проведением камеральной проверки и полностью автоматизированного контроля как основания принятия налоговыми органами решений. Нельзя не поддержать автора в выводе о необходимости достижения согласованности контрольных полномочий налоговых органов в отношении налогоплательщиков с контрольными полномочиями, реализуемыми в отношении иных обеспечивающих надлежащее изъятие у них налогов субъектов – налоговых агентов; лиц, обязанных предоставлять налоговозначимую информацию. Заслуживает поддержки и идеи об использовании в регулировании налогообложения физических лиц правовых презумпций, учете и защите правомерных ожиданий налогоплательщика, если, в частности, такие правомерные ожидания вызваны отсутствием претензий со стороны налоговых органов после проведения или истечения сроков проведения налоговых проверок. Автор справедливо полагает, что ошибки налоговых органов в отсутствие злоупотреблений со стороны налогоплательщика и препятствий у налоговых органов для надлежащей квалификации могут приводить к изменению величины налоговой обязанности налогоплательщика лишь на будущие налоговые периоды после информирования об этом проверяемого лица (с.11).

Интересны изыскания соискателя о процедуре камеральной налоговой проверки в отсутствие декларации физического лица о доходах от продажи недвижимого имущества. Автор обнаруживает здесь элементы перехода к уплате налога на основании его самостоятельного исчисления налоговым органом без участия самого налогоплательщика, хотя и при сохранении возможности контрольного взаимодействия с физическим лицом. Поддерживаем позицию об опоре на конституционный принцип налогообложения чистого дохода и признания необходимости установления налоговым органом действительной обязанности налогоплательщика, даже в ситуации отсутствия взаимодействия с ним. Фактические расходы налогоплательщика должны получить достоверное подтверждение как от самого налогоплательщика, так и от иных лиц, даже если это потребует дополнительного администрирования и затрат публичного субъекта.

В.А.Роменко тщательно изучает проблему автоматизированного контроля в отношении налогоплательщиков, указывает на снижение защищенности физических лиц в этих отношениях, переложение рисков исключительно на налогоплательщиков, исследователь полагает неоправданным определение автоматической проверки законодателем в качестве камеральной, учитывая полное возложение рисков отмены соответствующего решения при уточнении третьими лицами ранее представленных данных на налогоплательщика - физическое лицо (с.11). В этой связи возникает вопрос о правовой природе такой проверки и ее видовой принадлежности, следует ли отнести автоматизированный контроль к отдельному виду налоговых проверок? И не приведет ли это к тому, что появление каждой новой цифровой технологии контроля будет рассматриваться как необходимость формирования нового вида налоговых проверок?

Полагаем необходимым задать автору несколько уточняющих вопросов:

1. Учитывая нацеленность диссертационного исследования на защиту прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля при налогообложении доходов физических лиц, можно ли утверждать о достижении в действующем правовом регулировании баланса частных и публичных интересов при осуществлении налогового контроля? Позиция автора интересна с учетом признаваемой им самим такой публичной ценности как оптимизация налогового контроля, в том числе, в вопросе сокращения затрат.
2. К числу задач, которые ставил перед собой автор, относится правовая оценка распределения рисков налоговых потерь бюджета с учетом новых подходов к соотношению контрольного взаимодействия налоговых органов с физическими лицами и иными вовлекаемыми в

процесс налогообложения таких лиц субъектами, в том числе в контексте автоматизации процессов налогового администрирования (с.8). Как видится автору по завершению исследования распределение рисков налоговых потерь бюджетов? И кто в большей степени несет эти риски – налогоплательщики или бюджетная система?

Считаем нужным ответить, что в конечном итоге, глубинной целью диссертационного исследования В.А.Роменко и ее результатом являются не только собственно процессы трансформации налогового контроля и изменения в правах налогоплательщиков – физических лиц, но и более фундаментальная проблема выявления сложившегося соотношения частных и публичных интересов в налогообложении физических лиц, что характеризует всю современную налоговую систему РФ.

Поставленные в отзыве вопросы свидетельствуют о неоднозначных оценках исследуемых проблем и о хорошем качестве проработки диссертантом правовой материи и доктринальных подходов, которые автор в значительном объеме привлек для анализа и описания темы диссертационного исследования.

Диссертация Роменко Владислава Алексеевича на тему: «ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРАВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ» соответствует основным требованиям, установленным Приказом от 19.11.2021 № 11181/1 «О порядке присуждения ученых степеней в Санкт-Петербургском государственном университете», соискатель Роменко Владислав Алексеевич заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Нарушения пунктов 9 и 11 указанного Порядка в диссертации не установлены.

Член диссертационного совета

Д.ю.н., профессор

16.09.2023



Шевелева Н.А.