

## ОТЗЫВ

члена диссертационного совета на 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

Вопросы налогового контроля, являющегося одной из наиболее сложных сфер налогового регулирования, в которой одинаково важны и подбор надлежащих средств, обеспечивающих эффективность деятельности налоговых органов, и защита прав налогоплательщиков, неизменно остаются в фокусе внимания специалистов. Отмеченные обстоятельства наряду с массовостью такой категории налогоплательщиков как физические лица и наличием объективных препятствий для получения государством информации об их налоговых обязательствах порождают спрос на доктринальное осмысление правовых проблем обеспечения прав физических лиц при осуществлении налогового контроля. В связи с этим нельзя не констатировать безусловную актуальность представленной к защите научной работы В.А.Роменко, тем более что она выполнена с акцентом на заметные перемены, состоявшиеся в области налогового контроля вследствие распространения и развития современных информационных технологий, методик налогового администрирования и т.д.

Небесспорной вместе с тем выглядит организация изложения диссертационного исследования, при которой автор в отдельных частях работы несколько выходит за рамки обозначенных им объекта и предмета исследования и обращается, по сути, не к вопросам налогового контроля в отношении налогоплательщиков – физических лиц, а к основам и принципам налогового контроля вообще (параграф 1 главы 1), особенностям налогообложения доходов и предоставления имущественных вычетов (параграф 1 главы 2) и др. На этом фоне заметной становится недостаточная проработка обоснования специфики налогового контроля в отношении налогоплательщиков – физических лиц, которая позволяла бы наглядно продемонстрировать, чем данная сфера принципиально (т.е. с точки зрения сущности используемых методов, средств и т.д.) отличается от налогового контроля в отношении иных категорий налогоплательщиков. Вопросы вызывает также и выбор проблем, на которых сосредоточено внимание В.А.Роменко: исчерпываются ли правовые проблемы обеспечения прав физических лиц лишь указанными в диссертации аспектами или существуют также и иные правовые проблемы, которые по тем или иным причинам не были изучены в работе?

К решению поставленных в диссертации исследовательских задач автор подошел с заслуживающей одобрения основательностью в том, что касается анализа доктрины, действующего налогового регулирования и практики его применения. При этом В.А.Роменко не были упущены решения Конституционного Суда Российской Федерации, которыми были заданы конституционные параметры реализации контрольной функции государства в сфере налогообложения. Определенные автором методологическая составляющая диссертации, ее структура, а также теоретическая и эмпирическая основы свидетельствуют об использовании надлежащего научного инструментария, необходимого для обоснования положений, вынесенных В.А.Роменко на защиту.

Многое из того, что автором обозначено в качестве основных положений, отличающихся новизной или содержащих элементы новизны, выносимых на защиту, можно поддержать. Верно, например, В.А.Роменко пишет о необходимости «усиления конституционной взвешенности при использовании в рамках налогообложения доходов физических лиц правовых презумпций» и защиты правомерных ожиданий налогоплательщиков, а также о возможности повышения эффективности налогового контроля путем постепенного расширения случаев самостоятельного исчисления налоговыми органами налогов (стр. 9–10). В отдельных аспектах налогового контроля в отношении физических лиц автор также формулирует ценные выводы относительно порядка подтверждения налоговым органом правомерности вычета по НДФЛ и возможностей защиты прав налогоплательщика при неправомерном неисполнении налоговым агентом обязанности по удержанию налога при выплате дохода физическому лицу (стр. 11–12).

Вместе с тем уже на первых страницах диссертации встречаются неоднозначные суждения, требующие дополнительных пояснений. Так, В.А.Роменко, говоря о праве налогоплательщика на учет расходов при определении облагаемого дохода, упоминает о налогообложении чистого дохода (стр. 11), называя это конституционным принципом (а впоследствии (стр. 107) будет упомянута доктрина налогообложения чистого дохода). Данное утверждение в целом имеет основания в практике Конституционного Суда Российской Федерации, который отмечал, что бремя уплаты такого платежа, как налог на доходы физических лиц, – исходя из сущности данного вида налога и императивов, вытекающих непосредственно из Конституции Российской Федерации, – должно определяться таким образом, чтобы валовой доход уменьшался на установленные законом налоговые вычеты, а налогом облагался бы так называемый чистый доход (постановления от 1 марта 2012 года № 6-П, от 30 ноября 2016 года № 27-П). Однако каково содержание этого принципа? Налогообложение какого именно дохода – объективно или субъективно чистого – имеет конституционное значение по мнению автора?

Обращаясь к характеристике современного состояния налогового контроля, В.А.Роменко детально и со ссылкой на теоретические источники анализирует понятие, принципы и формы налогового контроля, указывает на недопустимость пересмотра результатов камеральной налоговой проверки посредством проведения выездной налоговой проверки и констатирует качественную трансформацию налогового контроля (стр. 23, 28, 31, 37 и др.). В частности, автор касается проблематики т.н. предпроверочного анализа, заключающегося в исследовании деятельности налогоплательщика вне рамок налоговой проверки. Однако в этой части исследование В.А.Роменко не находит логичного продолжения в постановке вопроса о возможности осуществления предпроверочного анализа в отношении налогоплательщиков – физических лиц, притом что далее к этой проблеме автор вплотную подходит, рассуждая об автоматизированном контроле предоставления налоговых вычетов, в рамках которого еще до проведения камеральной налоговой проверки декларации налогоплательщика налоговый орган изучает предварительно полученную из других источников информацию в целях предзаполнения декларации (стр. 110–111). Данный аспект может быть более подробно изложен автором в ходе публичной защиты.

Обоснованными представляются выводы В.А.Роменко относительно причин переложения государством ряда обязанностей, связанных с исчислением налогов, на налоговых агентов, что, как верно замечает автор, не должно создавать угрозу нарушения основополагающих принципов налогообложения (стр. 38). В каком направлении, по мнению диссертанта, будет развиваться налоговое регулирование в данном аспекте: в сторону большего взаимодействия непосредственно с налогоплательщиками – физическими лицами или, напротив, в сторону последовательного сокращения их участия в контрольных правоотношениях с налоговыми органами, которые будут взаимодействовать с налоговыми агентами либо определять размер налоговой обязанности налогоплательщика – физического лица самостоятельно?

В контексте проблемы защиты правомерных ожиданий налогоплательщика автор указывает на недопустимость возложения на налогоплательщика негативных последствий изменения налоговым органом ранее выраженной правовой позиции в отношении налогоплательщика и формулирует ряд ценных суждений относительно значения принятых налоговым органом по результатам налогового контроля решений (стр. 83, 85 и др.). Данная проблематика затрагивалась Конституционным Судом Российской Федерации в деле, касавшемся привлечения гражданина к уголовной ответственности за мошенничество в случае неправомерно принятого налоговым органом решения о предоставлении налогового вычета (Постановление от 22 июля 2020 года № 38-П). В связи с этим возникает вопрос: имеет ли защита правомерных ожиданий какую-либо специфику, если речь идет о правах именно налогоплательщиков – физических лиц, или же данная категория имеет универсальный для всех налогоплательщиков характер?

В завершающей части работы В.А.Роменко обращается к вопросам автоматизированного контроля при предоставлении налоговых вычетов в упрощенном порядке на основании предзаполненного налоговым органом заявления. В рамках этого порядка решение принимается налоговым органом в том числе на основании данных, полученных им от третьих лиц (например, банков), без проведения налогового контроля, равнозначного камеральной налоговой проверке, проводимой в случае обращения за вычетом в ординарном порядке. При этом в случае корректировки в связи с уточнением сведений налоговым агентом или банком размера вычета, предоставленного в упрощенном порядке на основании предзаполненного налоговым органом заявления, на подлежащую возврату в бюджет сумму начисляются проценты за период пользования бюджетными средствами (стр. 114). Автор полагает, что этот механизм аналогичен порядку начисления процентов в случае излишне возмещенной суммы НДС и не ставит под сомнение обоснованность самого по себе закрепленного Налоговым кодексом Российской Федерации механизма начисления процентов на суммы, подлежащие возврату налогоплательщиком на основании абзаца четвертого пункта 7 статьи 221<sup>1</sup> данного Кодекса. Соответствующая оценка может быть дана в ходе защиты с учетом того обстоятельства, что к необходимости возврата средств в бюджет привели не действия налогоплательщика – физического лица.

Перечисленными аспектами, безусловно, не исчерпывается содержание диссертационного исследования В.А.Роменко, содержащего ряд иных весьма интересных авторских наблюдений. Внимание в отзыве было уделено наиболее примечательным положениям работы, которые порождали вопросы к автору. Эти вопросы вместе с тем

носят дискуссионный характер, не умаляют научных достоинств представленной диссертации и не исключают ее положительной оценки.


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 Владислава Алексеевича 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

Руководитель Секретариата  
Конституционного Суда Российской Федерации,  
доктор юридических наук, доцент

Е.В.Тарибо

Дата 18.09.2023.

Подпись   
Главный специалист 3 разряда  
Управления государственной службы  
и кадров Конституционного Суда  
Российской Федерации

заверяю:



Н.А. Шеффер