

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

Диссертационная работа Роменко Владислава Алексеевича представляет собой научное исследование, посвященное проблемам обеспечения прав физических лиц в условиях трансформации налогового контроля. Актуальность исследуемой проблематики связана, с одной стороны, с трудностями, возникающими в правоприменительной практике, а с другой – с дефицитом доктринальных работ в данной предметной области. Проблема обеспечения прав налогоплательщиков – физических лиц в контексте поиска оптимальной модели взаимодействия государства и личности в налоговой сфере в российской юридической науке ранее не подвергалась глубокому анализу. И в этом отношении диссертация В. А. Роменко представляется весьма своевременной.

Уже в самом начале автор обращает внимание, что сегодня налоговый контроль по своей форме и содержанию значительно отличается от того, что был еще несколько лет назад. При организации и проведении камеральных и выездных проверок налоговые органы используют принципиально новые инструменты, связанные в том числе с использованием современных информационных технологий. Традиционные формы контроля трансформируются. Сфера контроля расширяется. В нее вовлекаются не только налогоплательщики – физические лица, но и другие субъекты, обладающие юридически значимой информацией.

Проводимые изменения не могли не сказаться на правовом положении налогоплательщиков – физических лиц, права и законные интересы которых нуждаются в дополнительном обеспечении. Несмотря на растущий научный

интерес в исследуемой области знаний многие ключевые вопросы все еще остаются не раскрытыми в достаточной степени. Об этом свидетельствуют насущные потребности и опережающие запросы юридической практики.

Автор ставит весьма амбициозную цель исследования – выявление и систематизация правовых проблем обеспечения прав физических лиц, выработка и обоснование подходов к их разрешению. И в значительной степени эта цель достигнута.

Вместе с тем возникает вопрос о полноте выявленных проблем: идет ли речь в диссертации обо всех встречающихся в теории и практике проблемах или, возможно, наиболее значимых с позиции автора?

При этом нельзя и не отметить, что поставленные задачи исследования позволили охватить широкий спектр вопросов и провести глубокое осмысление сферы прав физических лиц в налоговых отношениях. Для решения сформулированных задач автор опирается на обширную теоретико-методологическую базу. Сравнительно-правовой подход (анализ практик зарубежных стран) является украшением работы.

Стоит положительно отметить логически выверенную структуру работы. Ее стройность способствовала последовательному и методологически верному построению исследования: от общего к частному.

Во введении (с. 3 - 18) обосновывается актуальность темы исследования, дается общая характеристика степени ее научной разработанности, определяются объект, предмет, цель и задачи диссертации, описываются методологическая и эмпирическая основы исследования, показана научная новизна, раскрываются теоретическая и практическая значимость диссертации, формулируются основные положения, выносимые на защиту, указывается степень достоверности, приводятся сведения об апробации основных результатов.

В первой главе (с. 19 - 65) раскрываются правовые аспекты развития налогового контроля в отношении физических лиц, дается общая характеристика развития налогового контроля на современном этапе, анализируются подходы к организации налогового контроля в отношении физических лиц.

Заслуживает одобрения сформулированный соискателем вывод, что деятельность налоговых органов должна оцениваться не только с точки зрения обеспечения ими законности при осуществлении мероприятий контроля, но и с позиций добросовестного налогового администрирования, правовой определенности и поддержания доверия налогоплательщиков к действиям государства (с. 38).

Интересны рассуждения автора об установлении законодателем повышенного размера штрафа в случае повторного непредставления сведений о доходе (п. 2 ст. 129.13 НК РФ). Штраф подлежит взысканию в размере всего полученного дохода. По мнению соискателя, такой штраф является несоразмерным (с. 40 - 43).

Изменилось бы позиция диссертанта, если бы он рассматривал данный вопрос с использованием методологии экономического анализа права?

Основоположники этого научного направления выделяют два параметра, характеризующие издержки нарушения: строгость наказания и вероятность его применения. Нобелевский лауреат по экономике Гэри С. Бек-кер в рамках теории сдерживания предложил правило: "high fine – low probability result", которое означает, что низкая вероятность фактического наказания компенсируется максимально высоким размером санкции.

Автор очень подробно и качественно раскрывает принципы налогового контроля, которые сложились не только в отечественной теории и практике налогового права, но и в зарубежной доктрине. В этой связи интересным представляется раскрытие принципа добросовестного государственного управления в налоговых процедурах, из которого (со ссылкой на работу Pistone P. Tax Procedures) проистекает требование беспристрастной защиты прав налогоплательщиков, адресованное к налоговым органам, действующих, как справедливо замечено, в интересах общества (стр. 24).

Из диссертационной работы не следует явно, но, по всей видимости, В.А. Роменко данный подход разделяет. В таком случае остается непонятным,

что подразумевается под «беспристрастной защитой». Возможно, более удачным выражением было бы «беспристрастное рассмотрение дела». В этом смысле руководитель (заместитель) налогового органа как лицо, принимающее решение, обязан соблюдать беспристрастность, непредвзятость в исследовании доказательств, не поддаваться влиянию заинтересованных в исходе дела лиц.

Если же автор все же имеет ввиду «защиту», то следует пояснить: в чем эта защита должна проявляться и не будет ли здесь противоречий с выполняемой налоговым органом фискальной функцией.

Если же автор исходит из «беспристрастного рассмотрения дела», то следует пояснить как с беспристрастностью арбитра, который в качестве руководителя налогового органа выносит решение по делу, согласуется наделение его в этом же процессе полномочиями инициировать дополнительные мероприятия налогового контроля в целях получения дополнительных доказательств противоправности налогоплательщика.

Во второй главе (с. 66 – 98) освещаются общие проблемы обеспечения прав физических лиц в условиях развития подходов к организации в отношении них налогового контроля, исследуются проблемы использования в налогообложении физических лиц правовых презумпций как инструмента оптимизации налогового контроля, определяются пределы защиты оправданных ожиданий физических лиц как результата налогового контроля.

Автор подвергает критическому переосмыслению ряд правовых презумпций и сложившихся подходов в правоприменительной практике. Соискателю удалось подобрать удачные примеры, которые делают его аргументацию в части опровержимости презумпций достаточно сильной. Следует согласиться, что запрет на получение имущественного налогового вычета исключительно в силу взаимозависимости контрагентов ограничивает конституционное право физических лиц на жилище. В этом отношении остается только поддержать предложение о возможной корректировке ст. 220, 221, 214.10 НК РФ.

В противном случае создается угроза балансу частных и публичных интересов.

Особенного внимания заслуживает предложение индексировать имущественный вычет в размере нормативной величины (с. 68). Действительно, величина имущественного вычета при получении доходов от продажи жилой недвижимости не менялась уже значительное время, тогда как инфляция за этот же промежуток времени составила сотни процентов. Данное предложение полностью укладывается в предусмотренную ч. 7 ст. 75 Конституции РФ гарантию адресной социальной поддержки граждан.

В работе раскрываются основные положения доктрины законных ожиданий как научной основы защиты прав налогоплательщиков. Справедливым представляется вывод автора о нарушении правомерных ожиданий налогоплательщика в случае пересмотра ранее принятых решений в рамках мероприятий налогового контроля (с.97-98). Отсутствие в течение продолжительного периода времени указаний со стороны налоговых органов на неправомерность поведения физического лица подрывает доверие к действиям органов публичной власти.

Соглашаясь с рассуждениями автора в части поставленных им проблем, касающихся поддержания необходимого уровня гарантий прав физических лиц в связи с проведением в отношении них налогового контроля, следует вместе с тем отметить, что автору не в полной мере удалось очертить сами пределы защиты оправданных ожиданий физических лиц. В параграфе 2 главы 2 на высоком уровне раскрываются вопросы, связанные с защитой оправданных ожиданий физических лиц, тогда как название параграфа предполагает определение границ этой защиты.

Третья глава диссертационного исследования (с. 99 – 122), как следует из названия, посвящена вопросам обеспечения прав физических лиц в условиях внедрения специальных камеральных проверок. В рамках указанной главы заявлено, что исследуются проблемы обеспечения прав физических лиц при проведении камеральных проверок в отсутствие налоговой декларации

(параграф 1), обеспечения прав физических лиц при автоматизированном контроле предоставления налоговых вычетов (параграф 2).

Автор поднимает достаточно важные вопросы и со сделанными в третьей главе диссертации выводами сложно не согласиться. Действительно, оптимизация контрольных процедур не должна приводить к тому, чтобы недобросовестные налогоплательщики в плане защиты их прав оказывались в более благоприятном положении, нежели добросовестные. Интересными и заслуживающими дополнительного осмысления являются рассуждения соискателя в отношении п. 7 ст. 221.1 НК РФ, предусматривающего начисление пеней на сумму излишне полученных налогоплательщиком сумм налога.

Вместе с тем, в названии как самой главы, так и содержащихся в ней параграфов определяющим словом является не столько права, сколько их обеспечение, что предполагает, вероятно, исследование гарантий этих прав, составляющих существо обеспечительного механизма. Этого в третьей главе обнаружить не удалось.

Декларирование существования и защиты прав налогоплательщиков (абз. 1 п. 1 ст. 22 НК РФ) само по себе недостаточно для их надлежащей фактической реализации. Необходимо выстроить действенную систему обеспечительных правовых средств и процедур, позволяющих осуществлять эти права, эффективно преодолевать возникающие препятствия противодействующей стороны.

Вопросы, связанные с обеспечением прав налогоплательщиков, являются одними из самых сложных с методологической стороны. По общему правилу права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов (п. 2 ст. 22 НК РФ). Но этим обеспечение прав не ограничивается. Возможно, при защите соискатель уделит большее внимание обеспечительному механизму.

В четвертой, заключительной, главе диссертации (с. 123 – 143) рассматриваются вопросы обеспечения прав физических лиц в условиях распределения контрольных полномочий налогового органа при уплате налога через налогового агента, определяются пределы перехода к контролю в отношении физических лиц при неправомерном неисполнении налоговых обязанностей налоговыми агентами, исследуются проблемы обеспечения прав налогоплательщиков физических лиц при осуществлении контроля в связи с возвратом сумм налога, излишне удержанных налоговым агентом.

Это действительно важные вопросы, достойные научного осмысления. Методологически правильным видится подход диссертанта к решению проблемы взаимодействия налоговых агентов и налогоплательщиков – через поиск баланса в обеспечении прав, с одной стороны, физического лица - налогоплательщика, а с другой – налогового агента. Рассуждения В.А. Роменко здесь заслуживают поддержки.

В этой связи с точки зрения баланса интересов утверждение автора о правомерности взыскания налоговым органом суммы НДФЛ с налогового агента (с. 128) в случае выявления факта неудержания и неперечисления налоговым агентом в бюджет налога, выглядит дискуссионным. Этот вывод трудно согласовать с другим, сделанным ранее: возложение на налоговый орган обязанности по самостоятельному определению суммы налога к уплате не устраняет обязанности налогоплательщика по самостоятельному определению своего налогового обязательства, в связи с чем за таким налогоплательщиком сохраняется и обязанность представления налоговой декларации (с. 101). Получается, что в сходной ситуации одна и та же обязанность налогоплательщика урегулирована по-разному.

В Заключении диссертации содержатся основные логически обоснованные обобщающие выводы исследования.

В целом работа оставляет приятное впечатление. Автор уделяет много внимания вопросам, связанным с практическими аспектами защиты прав налогоплательщиков – физических лиц.

Диссертант, изучив правовое регулирование в исследуемой области, приходит к верному выводу, о необходимости внесения законодательных корректив. Предлагаемые изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации придают практическую значимость исследованию.

В работе изложены оригинальные для финансово-правовой науки суждения, сформулированы ценные теоретические выводы. Данные выводы могут быть использованы не только для совершенствования законодательства и правоприменительной практики по вопросам обеспечения прав налогоплательщиков - физических лиц, но и применяться для дальнейших исследований в области налогового права.

Вместе с тем, как и любое самостоятельное научное исследование, настоящая диссертация не свободна от некоторых спорных суждений, содержит отдельные дискуссионные положения, которые нуждаются в дополнительных разъяснениях и уточнениях.

1. Если с выявлением правовых проблем, их систематизацией и анализом соискатель справился блестяще, то сфера обеспечения прав налогоплательщика – это область улучшения диссертационного исследования. Это замечание относится и к 3, и 4 главе работы.

Обеспечительный механизм призван создать эффективные стимулы к свободной реализации прав налогоплательщиков. Его предназначение состоит в том, чтобы снизить риск отклонения от надлежащего поведения обязанных должностных лиц, создать условия для беспрепятственной реализации прав или преодоления возникающих правовых барьеров и тем самым сформировать у налогоплательщика уверенность в осуществлении его законных притязаний.

Автор в первом положении, выносимом на защиту, говорит о необходимости перенастройки обеспечения прав физических лиц. В этой связи диссертанту предлагается дать пояснения: как именно он видит эту перенастройку, на кого она возлагается и в чем состоит обеспечение прав налогоплательщиков.

2. На наш взгляд, автор неоправданно сузил тему исследования до уровня исключительно субъективных прав налогоплательщика, пренебрегая при этом не менее весомой составляющей правового статуса налогоплательщика – законными интересами. В соответствии со ст. 22 НК РФ налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита не только их прав, но и законных интересов.

Соискателю предлагается пояснить: видит ли он какие проблемы, связанные с обеспечением законных интересов налогоплательщиков – физических лиц.

3. При защите интересно узнать мнение диссертанта как он видит решение проблемы независимого арбитра в досудебном налоговом производстве. Сентенция "*nemo iudex in propria causa*" – "никто не может быть судьей в своем деле" – очевидно, применима не только к судебному, но и к административному процессу. Это базовый принцип в механизме разрешения спора; он направлен на обеспечение беспристрастного и справедливого разбирательства.

В целом замечания носят во многом дискуссионный характер и не снижают значимости результатов исследования, не влияют на положительную оценку диссертационного исследования Роменко Владислава Алексеевича.

Проведенное исследование характеризуется комплексностью и системностью. В диссертации проанализированы значительная эмпирическая база и теоретическая основа, что придает работе высокое научное качество и свидетельствует о высоком уровне достоверности полученных результатов.

Достоинством работы, свидетельствующим о глубине научного исследования, является широкий охват источников: 473. В основу диссертации положены труды российских ученых по финансовому праву, а также работы иностранных авторов.

Научная новизна диссертационного исследования В. А. Роменко выражается в положениях, выносимых на защиту. Автор предлагает свою концепцию понимания прав физических лиц в условиях трансформации налогового контроля и дает обоснование выбранного подхода к исследованию.

Основные положения диссертационного исследования отражены в опубликованных автором работах, в том числе научных статьях, рекомендованных ВАК, апробированы на научно-практических конференциях.

Исследование обладает внутренним единством и соответствует заявленной специальности. Выводы автора в работе научно обоснованы и аргументированы, обладают новизной, свидетельствуют о личном вкладе диссертанта в развитие науки налогового права, формируют теоретическую основу для дальнейших научных изысканий, а также актуальны для совершенствования законодательства о налогах и сборах.

Учитывая вышеизложенное, можно сделать следующие выводы.

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

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

18.09.2023

ПОДПИСЬ
ЗАВЕРЯЮ

Начальник отдела
Управления кадров
«11» 09 2023



Юрихинский С.А.

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)"

Адрес: 125993, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9.

Контактный телефон: (499) 244-88-88

Адрес электронной почты: msal@msal.ru