

В Диссертационный совет Д 170.003.03,
созданный на базе федерального государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего образования
«Российский государственный университет правосудия»

ОТЗЫВ

официального оппонента, кандидата юридических наук,

Лютовой Ольги Игоревны

на диссертацию Изотова Антона Владимировича,

выполненную на тему:

**«Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное
состояние и перспективы развития»**, представленную к защите на
соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности
12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена тем, что изучение различных процесса и механизмов цифровой трансформации налоговых правоотношений необходимо для выработки наиболее эффективных моделей правового регулирования соответствующих правоотношений и гарантий обеспечения прав налогоплательщиков в условиях активного проникновения в сферу налогообложения облачных и блокчейн-технологий, технологии дополненной реальности, интернета вещей, технологии машинного обучения и искусственного интеллекта. Цифровые технологии оказывают глобальное влияние на различные налоговые отношения: связанные с исчислением и уплатой налогов, на отношения по налоговому администрированию, иные процедурные налоговые отношения и т.д. Однако до сих пор категория налоговых правоотношений, несмотря на ее важнейший для науки налогового права и практики применения налогового законодательства характер.

При этом также не вызывает сомнения то обстоятельство, что успешно реализованные налоговыми органами цифровые проекты в сфере налогообложения являются достаточной эмпирической базой для осуществления теоретико-правовой оценки содержания понятия налоговых правоотношений, подвергающихся модификации в условиях цифровизации экономики.

Нельзя не согласиться с выводом автора о том, что в настоящее время отсутствует комплексное научное исследование современного состояния и перспектив развития налоговых правоотношений в условиях цифровизации (с. 5 дисс.).

Все сказанное выше позволяет сделать вывод о том, что тема, избранная А.В. Изотовым для диссертационного исследования, является актуальной.

Актуальность темы диссертации предопределила цель исследования: установление специфики современного состояния налоговых правоотношений в условиях процессов цифровизации, а также определение особенностей и перспектив развития соответствующих правоотношений. В представленном исследовании автор руководствовался целью выработать актуальные современному этапу цифровизации экономики модели правового регулирования и реализации налоговых отношений, а также сформулировать идеи о совершенствовании налогового законодательства. Данная цель нашла выражение в ключевых задачах исследования, представленных на стр. 7 диссертации.

Основу диссертационного исследования А.В. Изотова составили труды российских и зарубежных ученых, нормативные акты Российской Федерации, а также судебных актов и разъяснений Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, арбитражных окружных судов, арбитражных апелляционных судов, судов общей юрисдикции.

Цель и задачи исследования определили структуру диссертации. В первой главе «Теоретико-правовые основы налоговых правоотношений в

условиях цифровизации» (стр. 17-123 дисс.), состоящей из трех параграфов, раскрывается сущность цифровизации налоговых правоотношений, их особенности как в целом, так и в частности – при осуществлении налогового администрирования.

Первый параграф «Понятие и юридическое значение цифровизации налоговых правоотношений» посвящен семантическому и этимологическому анализу понятий цифровизации, цифровых и информационных технологий, а также налоговых правоотношений и цифровизации налоговых правоотношений.

Во втором параграфе «Особенности и содержание налоговых правоотношений в условиях цифровизации» (стр. 61-97 дисс.) проводится комплексный анализ проблемы развития налоговых отношений в эпоху цифровизации с точки зрения возможности их функционирования в рамках цифровой коммуникационной платформы.

В третьем параграфе «Формирование цифровых систем налогового администрирования в контексте трансформации налогового правоотношения» (стр. 98-123 дисс.) указывается, что развитие информационных технологий и их внедрение в деятельность налоговых органов является причиной формирования цифровых систем налогового администрирования, в отношении которых диссертантом определены особенности и структура.

Вторая глава «Особенности развития отдельных налоговых правоотношений в условиях цифровизации» (стр. 124-230 дисс.), состоящая из четырех параграфов, посвящена формированию целостного подхода к развитию налоговых правоотношений в условиях цифровизации.

Первый параграф «Развитие правового регулирования исчисления налогов в условиях цифровизации» (стр. 124-151 дисс.) посвящен проблеме совершенствования налогово-правового регулирования исчисления налогов, обусловленной цифровизацией экономики. На основе исследования места обязанности по исчислению налогов в структуре налогового правоотношения

определены основные элементы автоматизации процесса определения размера соответствующей налоговой обязанности.

Во втором параграфе «Современное правовое регулирование уплаты и взыскания налогов в условиях цифровизации» (стр. 152-181 дисс.) исследуется вопрос, связанный развитием правового регулирования обязанности по уплате налогов за счет постепенного перехода от активного способа ее исполнения к пассивному, что возможно осуществить за счет активного использования информационно-коммуникационных технологий в налоговом администрировании.

Параграф третий «Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации» (стр. 182-213 дисс.) посвящен выявлению особенностей современного правового регулирования налогового контроля, которые заключаются в становлении и совершенствовании эффективных внутриорганизационных контрольно-аналитических подходов налоговых органов, реализуемых в рамках контрольно-аналитических мероприятий и предпроверочного анализа.

В четвертом параграфе «Обеспечение прав налогоплательщиков в условиях цифровизации» (стр. 214-230 дисс.) рассматриваются вопросы необходимости правового регулирования дополнительных гарантий обеспечения прав налогоплательщиков в условиях функционирования информационных систем налоговых органов.

Научная новизна и теоретическая значимость диссертационного исследования А.В. Изотова заключается в его комплексном характере, поскольку теоретическая налогово-правовая категория налоговых правоотношений исследуется в качестве как фактора, преобразующего налогообложение в цифровую эпоху, так и как результат «цифрового преобразования» соответствующей сферы.

В работе, в частности, установлено, что налоговые правоотношения и цифровизация соотносятся в соответствии с действием принципа прямых и обратных связей. Цифровые технологии длительное время оказывали

существенное влияние на реализацию прав и обязанностей как частных, так и публичных субъектов налогового права, а в последние годы этот процесс стал взаимным – цифровые технологии решающим образом меняют ландшафт взаимодействия в сфере налогообложения.

Особо следует отметить подробное раскрытие автором категории цифровизации в правовом аспекте и формирование двух подходов к его определению (стр. 24 дисс.). В силу объективной многозначности содержание понятия цифровизации требует уточнения для целей его применения в правовых исследованиях.

Справедливой представляется позиция автора о том, что «цифровые технологии за счет автоматизации отдельных налоговых процедур значительно изменяют, упрощают совокупность прав и обязанностей субъектов правоотношений по исчислению и уплате налога; правоотношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля или привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» (стр. 70 дисс.), что приводит к дифференциации налоговых правоотношений (стр. 73 дисс.). Цифровизация экономики выступает в качестве обстоятельства, позволяющего сделать вывод об отмирании одних налоговых правоотношений и появлении других (например, о постепенной замене налоговых проверок мониторингом и иными формами предварительного налогового контроля).

Значимым для науки налогового права являются исследование способа коммуникации налоговых органов и налогоплательщиков с точки зрения определения их места в структуре налогового правоотношения. В отличие от бумажного документооборота, электронные формы взаимодействия участников налоговых правоотношений могут иметь внешнее выражение в разнообразных формах, виды которых могут оказывать существенное влияние на складывание налоговых правоотношений.

Сформулированы новые подходы к обязанности по исчислению налога как особой юридической обязанности налогоплательщика. Особую важность

в структуре исследования в диссертационной работы имеет рассмотрение соответствующей обязанности в качестве одной из стадий налогового процесса.

Предложенные диссертантом новые решения в основном аргументированы и обоснованы. Полученные результаты имеют принципиальную важность для науки налогового права, совершенствования налогового законодательства, а также правоприменительной практики. Новизна и оценка значимости выводов диссертации нашли выражение в положениях, выносимых на защиту.

Практическое значение полученных результатов исследования заключается в том, что сформулированные в диссертации выводы и положения могут быть использованы в процессе дальнейшей цифровизации сферы налогообложения; в научных целях при разработке проблем определения структуры и содержания одной из ключевых категорий налогового правовой доктрины – налоговых правоотношений; в учебном процессе при чтении лекций и проведении практических занятий по курсам «Налоговое право» и «Финансовое право».

Основные результаты исследования изложены в 12 публикациях автора, которые в достаточной степени отражают тему, основное содержание и базовые положения диссертации. Из них 5 опубликованы в научных рецензируемых изданиях, включенных в перечень ВАК при Минобрнауки России.

Вместе с тем, диссертационная работа не лишена отдельных недостатков, обусловленных сложностью выбранной А.В. Изотовым темой исследования:

1. Не разделяем позицию автора относительно понимания модели налоговых отношений в качестве устойчивой совокупности их субъектов (стр. 70 дисс.). На наш взгляд, понятие модели не является общеупотребительной категорией, повсеместно используемой в науке налогового права. Соответственно, ее применение в отношении налоговых отношений требует,

как минимум, адаптации и пояснения ее содержания применительно к специфике правового регулирования и правоприменения в сфере налогообложения.

Помимо этого, с точки зрения содержания правовая модель традиционно понимается как форма отражения правовой действительности, предполагающая позитивацию внутренней структуры сложного правового явления в нормах права. С этой позиции правоотношение само представляет собой некую абстрактную модель реальной действительности, в связи с чем считаем целесообразным использовать словосочетание «модель структуры налогового правоотношения» для характеристики его структуры, отдельных его элементов, а также системообразующих связей.

В целом «проецирование» на налоговые правоотношения категории «модель» считаем излишне усложняющим научное словоупотребление. Иная точка зрения, на наш взгляд, требует дополнительной аргументации.

2. Возложение обязанности по уплате налога на налоговый орган, банк или иной субъект без права налогоплательщика выбрать способ уплаты, по мнению диссертанта (стр. 166 дисс.), нарушает баланс частных и публичных интересов в налоговых отношениях и смещает его в сторону властного субъекта - государства. В связи с этим А.В. Изотов высказывает мнение о необходимости наделения налогоплательщика правом на уполномочивание налогового органа или банка на осуществление действий по списанию денежных средств в счет предстоящей уплаты налога.

На наш взгляд, возможность реализации в налоговом законодательстве подобной модели налоговых отношений весьма маловероятно. Прежде всего, стоит отметить массовый характер использования информационных технологий для исполнения обязанности по уплате налога на сегодняшний день, например, плательщиками налога на профессиональный доход. Соответственно «индивидуализация» процесса исполнения обязанности по уплате налога за счет испрашивания мнения каждого из налоговообязанных лиц относительно уполномоченного на списание подлежащих уплате сумм

налога, по нашему мнению, существенно затруднит процесс налогового администрирования.

Высказанные замечания не снижают общего положительного впечатления от научного высокого уровня выполненной диссертационной работы. Диссертация А.В.Изотова в целом представляет собой самостоятельную завершённую исследовательскую работу, содержащую решение научной проблемы цифровой трансформации структуры и содержания понятия налоговых правоотношений.

По своей актуальности и творческому характеру исследуемых проблем, степени новизны и практической значимости диссертация А.И. Изотова «Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития» соответствует требованиям п. 9 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2013 № 842, предъявляемым к диссертационным исследованиям на соискание учёной степени кандидата наук, а ее автор заслуживает присуждения ему учёной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Ведущий научный сотрудник
Института государственного
и муниципального управления
Национального исследовательского
университета «Высшая школа
экономики», кандидат юридических наук

Лютова Ольга Игоревна

20.09.2021

101000, Москва, ул. Мясницкая, д. 20

телефон: +7 (495) 771-32-42, e-mail: olyutova@hse.ru

