



СИБИРСКИЙ  
ФЕДЕРАЛЬНЫЙ  
УНИВЕРСИТЕТ

SIBERIAN  
FEDERAL  
UNIVERSITY



ПРЕЖДАЮ

Профессор по учебной работе

ФВО «Сибирский

федеральный университет»

Антон Владимирович Изотов  
Сергей Сергеевич Гущ

МИНОБРНАУКИ РОССИИ  
Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение высшего образования  
«Сибирский федеральный университет»

660041, Красноярский край,  
г. Красноярск, проспект Свободный, д. 79  
телефон: (391) 244-82-13, тел./факс: (391) 244-86-25  
<http://www.sfu-kras.ru>, e-mail: [office@sfu-kras.ru](mailto:office@sfu-kras.ru)

ОКПО 02067876; ОГРН 1022402137460;  
ИНН/КПП 2463011853/246301001

№ \_\_\_\_\_  
на № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_

« 10 » 09 2021 г.

## ОТЗЫВ

ведущей организации на диссертационную работу

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

### Актуальность для науки и практики.

Актуальность темы диссертационного исследования А. В. Изотова вполне очевидна и определяется следующими факторами.

Мир вокруг нас непрерывно меняется. Информационная и цифровая революции, IT-технологии, облачные сервисы, блокчейн, развитие искусственного интеллекта, новые средства коммуникаций и обработки больших данных кардинально трансформируют окружающую социальную среду, рассматриваемую как объект государственно-управленческого и правового воздействия. Регуляторы вынуждены чутко реагировать на новые вызовы и оперативно адаптировать свои управленческие стратегии к требованиям времени. И, разумеется, налоговое администрирование в этом контексте не является исключением.

Модернизация налоговых правоотношений сегодня невозможна без крупномасштабного внедрения электронных цифровых технологий на ос-

нове разного рода интернет-платформ и мобильных сетей. Цифровизация позволяет всем участникам налоговых взаимодействий значительно повысить производительность труда, сократить расходы на содержание персонала, упрощает уплату налогов в экономии времени и денежных средств. Анализ законодательных инноваций, программно-идеологических документов и правоприменительной практики российских фискальных органов свидетельствует о понимании руководством нашей страны необходимости цифровизации всех аспектов налогового администрирования и, более того, активизации усилий в этом направлении.

Нельзя забывать, что развитие технологических компонентов налогового администрирования – это не «цель в себе», их внедрение должно продуцировать разумный баланс между публичными и частными интересами, способствовать оптимизации управленческого труда, стимулировать налогоплательщиков к добровольному (и добросовестному) соблюдению налоговых норм, развивать модель «клиенто-ориентированного» управления налогами. В конечном итоге цифровизация – важный мостик на пути к повышению эффективности государственного управления, созданию действительно конкурентоспособной национальной экономики, качественному улучшению уровня благосостояния населения нашей страны.

Диссертант в своей работе отразил, насколько масштабно влияние цифровизации на налоговые правоотношения (в количественном и качественном отношении). Причём указанные тренды и тенденции носят глобальный характер, охватывая все современные правовые порядки и юрисдикции. В этом контексте диссертация А. В. Изотова является одним из первых законченных научных исследований в части влияния процессов цифровизации на все аспекты налоговых правоотношений.

Указанные выше обстоятельства обуславливают актуальность, научную новизну, оригинальность, а также теоретическую и практическую значимость диссертационного исследования А. В. Изотова.

### **Новизна основных научных результатов и их значимость для науки.**

Объектом исследования в диссертации А. В. Изотова выступает совокупность правоотношений в сфере налогообложения, возникающих и развивающихся в условиях цифровизации. Предмет исследования – принципы и нормы российского налогового права в рамках единой системы форм международного и российского права, реализующиеся в РФ и определяющие особенности применения цифровых технологий в рамках налоговых правоотношений; материалы правоприменительной, в том числе судебной, практики, а также научные труды, в которых исследуются вопросы применения цифровых технологий в налоговых правоотношениях и налоговом администрировании.

Ознакомление с диссертацией А. В. Изотова позволяет нам констатировать, что цель, поставленная диссертантом, – установление специфики современного состояния налоговых правоотношений в условиях процессов цифровизации, а также определение особенностей и перспектив развития соответствующих правоотношений – реализована диссертантом качественно и в полном объеме.

Для достижения цели исследования А. В. Изотовым были поставлены и успешно решены следующие задачи:

- установить признаки, направления, предпосылки, существующие теоретические подходы к цифровизации налоговых правоотношений;
- сформулировать определение цифровизации налоговых правоотношений;
- выявить особенности налоговых правоотношений, а также процессов их реализации в условиях цифровой трансформации;
- установить специфику развития налогового администрирования в контексте цифровой трансформации налоговых правоотношений;
- выявить основные модели цифровой трансформации налоговых правоотношений, связанных с исчислением налога;

– определить особенности развития правоотношений по уплате и взысканию налогов под влиянием цифровых технологий и перспективы перехода к пассивной модели исполнения обязанности по уплате налога;

– установить характер и направления воздействия цифровых технологий на развитие налогового контроля и соответствующих правоотношений;

– выявить основные направления обеспечения прав налогоплательщиков в условиях цифровизации налоговых правоотношений.

Методологическая основа диссертации А. В. Изотова представлена общенаучными методами познания (индукция и дедукция, анализ и синтез, аналогия, обобщение, восхождение от абстрактного к конкретному, постановка проблемы и решение ее с учетом научных фактов) и частнонаучными методами познания (конкретно-исторический, статистический, структурно-функциональный, сравнительно-правовой, формально-юридический).

Теоретическую основу диссертации А. В. Изотова составили релевантные труды российских и зарубежных ученых по заявленной проблематике. Библиографический список использованной литературы состоит из 261 источника, включая монографии, научные комментарии, кандидатские и докторские диссертации, научные публикации в академических изданиях, и т. д.

Правовую основу диссертации А. В. Изотова составили Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, иные федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и иные правовые акты, содержащие принципы и нормы налогового права.

Эмпирическую основу диссертации А. В. Изотова составили судебные акты Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ и Высшего арбитражного суда РФ, арбитражных окружных судов, арбитражных апелляционных судов, судов общей юрисдикции, а также данные судебной статистики, находящиеся в открытом доступе на официальном сайте Судебного департамента при Верховном Суде РФ.

Структура диссертации А. В. Изотова обусловлена целью и задачами исследования. Представленная работа состоит из введения, двух глав, включающих в себя семь параграфов, заключения, списка литературы.

Текст диссертации А. В. Изотова отличает отсутствие явных и скрытых противоречий, грамотный юридический язык, логика и выверенная последовательность в изложении, обоснованность представленных диссертантом тезисов и выводов, в том числе – иллюстративными примерами из практики налогообложения. Материал структурирован.

Во введении диссертант обосновывает актуальность темы, характеризует степень её научной разработанности, формулирует цель и задачи диссертации, объект и предмет исследования, методологическую, теоретическую, правовую и эмпирическую основы исследования, обозначает научную новизну и приводит положения, выносимые на защиту, обосновывает теоретическую и практическую значимость результатов, приводит сведения об их апробации и структуре работы.

**Первая глава** диссертации «Теоретико-правовые основы налоговых правоотношений в условиях цифровизации» посвящена определению понятия и исследованию влияния цифровизации на трансформацию налоговых правоотношений, исследованию особенностей и содержания налоговых правоотношений в условиях цифровизации, а также формированию особых цифровых систем налогового администрирования в контексте трансформации налоговых правоотношений.

В первом параграфе первой главы «Понятие и юридическое значение цифровизации налоговых правоотношений» диссертантом сформулирована оригинальная дефиниция цифровизации как процесса создания, внедрения, применения и совершенствования цифровых технологий и информационных систем, влияющих на трансформацию состава и содержания налоговых правоотношений, а также на совершенствование и автоматизацию реализации субъективных прав и юридических обязанностей участников налоговых правоотношений. Рассматривая цифровизацию в различных аспектах (как технологиче-

ский процесс, как объект налогового-правового воздействия), А. В. Изотов приходит к обоснованному выводу о том, что цифровизация, с позиции научно обоснованной интегративной концепции правопонимания, выступает экзогенным фактором воздействия на источники налогового права (прежде всего, правотворческую деятельность органов государственной власти), которые изменяют внутреннее и внешнее выражение права (формы права).

Во втором параграфе первой главы «Особенности и содержание налоговых правоотношений в условиях цифровизации» диссертант комплексно рассматривает специфику развития налоговых правоотношений, формируемую под влиянием цифровых технологий. Следует поддержать вывод диссертанта о том, что способы коммуникации между субъектами налоговых правоотношений могут рассматриваться в нескольких аспектах: способ коммуникации как структурный элемент субъективного налогового права или юридической налоговой обязанности; способ коммуникации как элемент реализации права как социального регулятора. Не вызывает возражений предложение соискателя создать официальную коммуникационную цифровую платформу, объединяющую цифровые профили частных и публичных субъектов.

Третий параграф первой главы «Формирование цифровых систем налогового администрирования в контексте трансформации налоговых правоотношений» посвящен анализу специфики развития налогового администрирования в контексте трансформации налоговых правоотношений в связи с цифровизацией. Вызывает интерес тезис диссертанта о том, что процесс формирования и становления отдельных цифровых систем налогового администрирования сопровождается неравномерностью и зависит от возможности эффективного использования цифровых технологий при администрировании налоговыми органами конкретных налоговых платежей. Отметим инновационное определение понятия «цифровая система налогового администрирования», сформулированное диссертантом в работе.

**Вторая глава** диссертации А. В. Изотова «Особенности развития отдельных налоговых правоотношений в условиях цифровизации» посвящена иссле-

дованию развития в условиях цифровизации налоговых правоотношений, связанных с исчислением, уплатой и взысканием налогов, а также – в процессе осуществления налогового контроля.

В первом параграфе второй главы «Развитие правового регулирования исчисления налогов в условиях цифровизации» диссертантом сделан обоснованный вывод о том, что исчисление налога в рамках комплексного налогового правоотношения соответствует способу определения размера обязанности налогоплательщика по уплате соответствующего налога. Существенной новизной можно охарактеризовать выделение и обоснование диссертантом разнообразных моделей трансформации обязанности по исчислению налога в рамках цифровизации налоговых правоотношений.

Второй параграф второй главы «Современное правовое регулирование уплаты и взыскания налогов в условиях цифровизации» посвящен рассмотрению различных аспектов развития налоговых правоотношений в контексте цифровизации. Поддерживаем тезис диссертанта о том, что цифровая трансформация обязанности по уплате (перечислению в бюджет) налога связана с постепенным переходом от активного характера соответствующей обязанности к пассивному. Заслуживает внимания вывод о том, что совершенствование систем больших данных и цифровых технологий позволяет решить проблему перехода на внесудебный порядок взыскания задолженности с налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся ИП. При этом диссертантом сформулирована весьма перспективная система гарантий, позволяющих обеспечить баланс частных и публичных интересов в ходе соответствующего перехода.

В третьем параграфе второй главы «Совершенствование налогового контроля в условиях цифровизации» автор всесторонне анализирует различные направления развития налогового контроля и соответствующих правоотношений в условиях цифровизации. А. В. Изотов приходит к верному заключению, что спецификой современной налоговой системы России является становление и совершенствование эффективных внутриорганизационных контрольно-аналитических подходов налоговых органов, реализующихся в рамках кон-

трольно-аналитических мероприятий и предпроверочного анализа. Заслуживает внимания представленный диссертантом тезис о том, что цифровая трансформация налоговых правоотношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, предполагает развитие внепроверочной формы налогового контроля, основанной на отмене обязанности налогоплательщика по представлению налоговой декларации, а также корректировку камерального контроля за счет дифференциации оснований его проведения.

Четвертый параграф второй главы «Обеспечение прав налогоплательщиков в условиях цифровизации» посвящён исследованию современных и перспективных направлений обеспечения прав налогоплательщиков в условиях цифровизации. Заметим, что диссертантом сформулированы и обоснованы весьма перспективные предложения по внесению изменений в положения п. 1 ст. 21, п. 2 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 Налогового кодекса РФ, направленные на обеспечение участия налогоплательщика в рассмотрении материалов налоговой проверки, иных актов налоговых органов в удаленном порядке с помощью онлайн-технологий.

В Заключении диссертации А. В. Изотова изложены основные выводы диссертационного исследования, а также – предложения диссертанта по совершенствованию законодательства о налогах и сборах

Положения, выносимые диссертантом на защиту, носят аргументированный характер и в целом заслуживают поддержки. Научная новизна результатов проведенного диссертантом исследования сомнений не вызывает и состоит в том, что оно является одной из первых комплексных научных исследований, посвященных многостороннему влиянию цифровизации на процесс эволюции современных налоговых правоотношений. В рамках проведенного исследования диссертантом систематизирован накопленный опыт внедрения цифровых технологий в налоговые правоотношения, а также выработаны перспективные гарантии обеспечения прав налогоплательщиков в условиях цифровизации.

Основные положения, выносимые соискателем на защиту, нашли отражение в 12 научных публикациях в изданиях, рекомендованных Высшей аттеста-



ционной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, в научном издании, индексируемом в Web of Science, а также в иных научных изданиях.

#### **Рекомендации по использованию результатов и выводов диссертации.**

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в том, что результаты исследования А. В. Изотова могут служить концептуальной основой для дальнейших научно-практических разработок в области цифровизации налоговых отношений и могут быть применены для развития системы источников налогового права, выработки релевантных судебных правовых позиций, усовершенствования практики применения налоговых норм всеми участниками налоговых взаимодействий. Выводы диссертанта могут быть использованы при преподавании дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право» и смежных дисциплин.

#### **Общие замечания.**

Констатируя безусловные достоинства диссертационного исследования А. В. Изотова, полагаем возможным сформулировать ряд отдельных вопросов и замечаний, а именно:

1) Диссертант считает, что развитие бездекларативного способа определения размера налоговой обязанности существенно влияет на налоговые правоотношения, возникающие в процессе привлечения к налоговой ответственности (стр. 75). По мнению автора, в рамках правоотношений, в частности по уплате транспортного и земельного налогов организациями, возникает упрощенная модель правоотношений, связанных с осуществлением налогового контроля, не предполагающая привлечение к налоговой ответственности. Организациям направляется сообщение об исчисленных налоговыми органами суммах налога (стр. 75). Считаем возможным критически оценить эти тезисы. В соответствии со ст. 362 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют сумму транспортного налога (сумму авансового платежа по налогу) самостоятельно и уплачивают его не позднее 1 марта года, следующего за истекший налоговый период, согласно ст. 363 НК РФ. В случае обнаружения налоговым органом не-

правильного исчисления налога налогоплательщику будет направлено сообщение об исчисленной сумме налога, превышающей сумму налога, исчисленную самой организацией; при этом могут выявиться признаки объективной стороны налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ.

Полагаем, что отмена обязанности организации-налогоплательщика по представлению деклараций по земельному и транспортному налогам не означает освобождения от налоговой ответственности в случае неуплаты (неполной уплаты) субъектом налога, возникшей в результате неправильного его исчисления. На защите предлагаем автору уточнить свою позицию об отсутствии оснований для привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности в указанных случаях. Если автор сочтет, что оснований для освобождения от налоговой ответственности нет, то возникнет необходимость ответить на следующие вопросы: какими нормами в данных обстоятельствах должен руководствоваться налоговый орган при взыскании с налогоплательщика налоговой санкции, ибо вынесение решения о привлечении субъекта к налоговой ответственности, согласно ст. 101 НК РФ, базируется на рассмотрении актов налоговых проверок, нет ли здесь необходимости внесения изменений в ст. 83, ст. 101 НК РФ?

2) Диссертант предлагает распространить внесудебный порядок взыскания налоговой задолженности на правоотношения, возникающие в процессе взыскания налогов с физических лиц (стр. 173–181). Мы разделяем данную позицию, но только применительно к ситуации, когда между сторонами налогового правоотношения отсутствуют разногласия по поводу наличия и размера налогового обязательства, и, соответственно, нет объективной необходимости в судебной процедуре взыскания задолженности. Однако в случае явно выраженного налогоплательщиком несогласия с предъявленной суммой налога и его желания предоставить доказательства, подтверждающие его позицию, внесудебная процедура взыскания налоговой задолженности с физического лица, на наш взгляд, будет противоречить принципу баланса частных и публичных интересов. Полагаем, налоговый орган

должен предоставить физическому лицу возможность добровольно уплатить налоговую задолженность либо заявить о несогласии с ней. На защите предлагаем диссертанту аргументированно оценить эти доводы.

3) Двухсторонний (встречный) «обмен» информацией между фискальными органами и налогоплательщиками – основа налогового администрирования. Расширенное использование информационно-коммуникационных технологий и электронных систем, с одной стороны, помогает автоматизировать, упростить и ускорить процесс управления налогами, а с другой – продуцирует новые риски и вызовы, требующие осмысления и апробации. В частности, не считает ли диссертант, что распространение цифровизации на сферу налогового контроля не только повысит его объективность, но и сделает его тотальным, а также во многих аспектах – «слепым» и, следовательно, более обременительным для налогоплательщика? Искусственный интеллект, работая с big data, каким бы гениальным он ни был, не в состоянии учесть всех жизненных обстоятельств (в том числе, по причине большого количества норм с оценочными понятиями).

4) В настоящее время существует тренд на аккумуляцию налоговыми органами слишком большого объема информации о каждом из нас, что продуцирует проблемы чрезмерного вмешательства в частную жизнь граждан при сборе налоговозначимой информации, а также – хранения и защиты персональных данных от их неправомерного использования. Широкое внедрение информационных технологий оказывает заметное давление на частную жизнь налогоплательщиков. В результате область «прайвеси» сужается как шагреновая кожа. Тень «Большого Брата» все больше пугает налогоплательщиков и требует дополнительных гарантий и ограничений в части того объема персональных данных, которые вправе собирать налоговые органы. Этот объем становится фактически неограниченным, ведь практически любой аспект личной жизни, при предвзятом отношении, может иметь отношение к налогам. Поэтому вопрос о балансе публичных и частных интересов в виде соотношения фискальных запросов государства и защиты частной жизни стоит

здесь достаточно остро. Предлагаем соискателю на защите диссертации представить свою позицию по указанным вопросам.

5) Очевидно, объем кандидатской диссертации не позволил автору охватить все аспекты взаимовлияния цифровизации и налогообложения. В частности, речь идет о сфере международного налогообложения, архитектура которого в последние годы подвергается революционной трансформации. В экономике и финансовой системе России сохраняются кризисные явления. Прежде всего отметим реализацию разработанного под эгидой ОЭСР и G20 проекта BEPS – глобального мейнстрима в регламентации трансграничных налоговых взаимодействий. Поскольку международно-правовой контекст цифровизации налоговых отношений, в силу ограниченного объема работы, не нашел в ней отражения, предлагаем автору на защите хотя бы кратко остановиться на основных тенденциях и проблемах в этой сфере. В частности, предлагаем диссертанту ответить на вопрос, каким он видит перспективу налогообложения трансграничных доходов крупных цифровых ТНК, в свете провозглашения ОЭСР принципа «налогообложения по месту создания стоимости» (value created principle).

Указанные вопросы носят частный и дискуссионный характер, не умаляя вышеуказанных достоинств диссертационного исследования А. В. Изотова, и не влияют на общую положительную оценку представленной соискателем диссертации.

### **Заключение**

Диссертация А. В. Изотова представляет собой завершенную научно-исследовательскую работу на тему «Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития». Новые научные результаты, полученные диссертантом, имеют самостоятельный и оригинальный характер, а также существенное значение для науки финансового и налогового права, а также – обладают несомненной прикладной значимостью.


Содержание автореферата и научных публикаций А. В. Изотова соответствует содержанию представленной на защиту диссертации. Формальные требования диссертантом соблюдаются в полном объеме.

На основании изложенного нужно сделать обоснованный вывод о том, что диссертация А. В. Изотова на тему «Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития» отвечает всем необходимым требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата наук, закрепленным в ч. 2 п. 9., п. 10 и п. 11 «Положения о присуждении ученых степеней», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 г. № 842, а ее автор – Изотов Антон Владимирович – заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Отзыв подготовлен Деминым Александром Васильевичем, профессором кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права, доктором юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право, и Ефремовой Екатериной Сергеевной, доцентом кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права, кандидатом юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Отзыв на диссертацию обсужден и одобрен на заседании кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права «3» сентября 2021 года, протокол № 1.

Заведующий кафедрой  
предпринимательского,  
конкурентного и финансового права,  
доктор юридических наук,  
профессор



Ирина Викторовна Шишко