

ОТЗЫВ

**официального оппонента на диссертацию
Кайшева Андрея Егоровича на тему
«Принудительное исполнение обязанностей по уплате налогов,
сборов и страховых взносов физическими лицами» (Москва,
2022), представленную на соискание учёной степени кандидата
юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое
право; налоговое право; бюджетное право**

Актуальность темы диссертационного исследования А.Е.Кайшева не вызывает сомнений. Своевременное и в полном объеме исполнение налоговой обязанности по уплате налогов (сборов, страховых взносов) физическими лицами имеет большое значение для формирования доходной части бюджетной системы. Между тем, добиться исполнения налоговых обязанностей всеми налогоплательщиками – физическими лицами исключительно методом убеждения невозможно, в связи с чем актуализируется вопрос о принудительном взыскании налогов (сборов, страховых взносов). Несмотря на наличие немалого количества работ по отдельным направлениям и аспектам принудительного исполнения налоговой обязанности физическими лицами, научная ценность рассматриваемого исследования заключается в комплексном изучении различных аспектов, связанных с принудительным исполнением физическими лицами обязанности по уплате налогов (сборов, страховых взносов), пени и штрафов.

Достоверность и новизна результатов диссертации. Диссертационное исследование А.Е. Кайшева представляет собой одно из первых комплексных исследований, в котором всесторонне изучаются вопросы принудительного исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами.

Достоверность результатов исследования обусловлена как методологией исследования, привлечением широкого перечня авторитетных источников и литературы (нормативного, доктринального, эмпирического материалов), так и удачной структурой диссертации.

Одним из главных достоинств исследования является рассмотрение как научно-теоретических, так и практических аспектов темы, что нашло свое отражение в структуре исследования. Диссертационное исследование состоит из введения, двух глав (посвященных теоретическим и практическим аспектам принудительного исполнения обязанностей по уплате налогов физическими лицами соответственно), каждая из которых разделена на три параграфа, заключения и библиографии.

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации.

Нельзя не согласиться с хорошо аргументированной критикой автором закреплённой в ст. 48 НК РФ возможности восстановления судом срока на подачу налоговым органом заявления в суд о взыскании налоговой задолженности с физического лица (с. 184-190) и выводом о том, что указанное обстоятельство придаёт налоговым правоотношениям значительную неопределённость. Автор достаточно подробно останавливается на трёх видах судебных производств по принудительному взысканию налоговой задолженности — приказном, исковом и упрощённом (с.191-205). Заслуживает внимания обоснованная критика автором приказного производства (с.196-200), а также вывод автора о том, что взыскание задолженности в порядке приказного производства эффективно исключительно в отношении бесспорной задолженности, поскольку при наличии возражений у налогоплательщика приказ будет отменён, а потраченные ресурсы и время в таком случае полностью обесцениваются, так как налоговый орган будет вынужден вновь обращаться в суд, но уже в порядке искового производства. Заслуживает высокой оценки анализ и обоснование автором проблемных и нестандартных вопросов правоприменительной практики, связанных с взысканием: 1) налоговых долгов с наследников, вступивших в наследство после смерти налогоплательщика, за которым числилась недоимка по обязательным платежам (с. 206-207); 2) неосновательно полученных налоговых льгот (с.207-209); 3) налоговой задолженности организации с учредителя, директора или главного бухгалтера (с. 209-214).

Диссертационное исследование выполнено на высоком научном

уровне. Материал изложен последовательно и системно. Положения, выносимые на защиту, отражают основные выводы, к которым приходит диссертант в ходе и по итогам исследования.

Ценность для науки и практики результатов исследования.

С точки зрения науки налогового права, ценность результатов диссертационного исследования проявляется в следующем. Во-первых, в проработке диссертантом понятийно-категориального аппарата, а именно, в определении и соотнесении друг с другом таких понятий, как «физическое лицо» для целей налогообложения, «налогоплательщик», «специальная налоговая правосубъектность», «налоговая правоспособность», «налоговая дееспособность» физических лиц, «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство». Во-вторых, диссертант особое внимание уделил не урегулированному законодательством вопросу по исполнению налоговой обязанности подопечного при отсутствии денежных средств, за счёт которых можно уплатить налоги. В-третьих, в абз. 2 с. 59 исследования автор подчеркнул значение для целей исполнения налоговой обязанности физическим лицом соблюдения налоговым органом принципа надлежащей правовой процедуры (хотя диссертант прямо не использует данный термин) при формировании, направлении и вручении налогоплательщику налогового уведомления, так как несоблюдение налоговым органом каких-либо требований приводит к тому, что налоговая обязанность у физического лица не возникает, а налоговый орган утрачивает возможность взыскания соответствующей суммы налога. В-четвертых, имеет ценность для науки налогового права изученный автором проблемный вопрос, связанный с отсутствием правового регулирования порядка возврата наследникам сумм налогов, излишне уплаченных умершими физическими лицами при жизни, либо сумм налогов, излишне с них взысканных, а также сумм налоговых вычетов, заявленных умершими физическими лицами к возмещению при жизни (с. 82-85).

На практике выводы, к которым пришел автор, могут быть использованы при совершенствовании существующего законодательства, в том числе, по вопросу взыскания недоимок, пеней и штрафов с физических лиц.

Диссертационное исследование прошло апробацию в рамках

научных мероприятий. Основные выводы диссертации также нашли отражение в 16 публикациях, в том числе в рецензируемых научных изданиях, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук.

Замечания по работе. Несмотря на наличие объективных и указанных выше достоинств, рассматриваемое диссертационное исследование не лишено некоторых недостатков и дискуссионных положений, которые нуждаются в дополнительном уточнении, развитии, пояснении (комментарии) в ходе публичной защиты.

1. К сожалению, в последнем абзаце с.40 и его продолжении на с.41 исследования применительно к определению статуса налогового резидента РФ не можем согласиться с формулировкой «183 дней в календарном году», поскольку в п. 2 ст. 207 НК РФ речь идет о «12 следующих подряд месяцах». Указанные понятия не являются синонимами. Контролирующие органы не раз подчеркивали, что «при определении налогового статуса физического лица учитывается любой непрерывный 12-месячный период, предшествующий дате получения дохода физическим лицом, в том числе начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году). 183 дня пребывания в Российской Федерации, по достижении которых физическое лицо будет признано налоговым резидентом Российской Федерации, исчисляются путем суммирования всех календарных дней, в которые физическое лицо находилось в Российской Федерации в течение 12 следующих подряд месяцев» (письма Минфина России от 12.07.2019 № 03-04-05/51739, от 14.10.2019 № 03-04-06/78518, от 22.01.2020 № 03-04-05/3343, от 30.12.2019 № 03-04-05/102983, Управления ФНС России по г. Москве от 15.04.2021 № 20-21/055258@).
2. Требуется дополнительное разъяснения в ходе защиты вывод в абз. 1 с. 42 о том, что национальным законодательством устанавливаются дополнительные признаки для определения принадлежности к юрисдикции РФ и строгая последовательность применения этих критериев. В национальном налоговом законодательстве РФ в смысле ст. 1 НК РФ (в том числе в ст. 207 НК РФ) не содержится указанных в абз. 1 с. 42 дополнительных признаков. Они обычно

поименованы в ст. 4 двусторонних Соглашений об избежании двойного налогообложения, но не в национальном законодательстве¹. Кроме того, вызывает вопросы утверждение о том, что указанные в абз. 1 с.42 критерии используются «для определения места жительства человека». Указанные критерии скорее используются для определения резидентства (статуса) физического лица для целей налогообложения.

3. Является дискуссионным приведённый на с. 106 вывод о том, что «недоимка имеет иную правовую природу, чем налоги, сборы или страховые взносы». Особенно с учётом того, что п. 2 ст. 11 НК РФ определяет недоимку как «сумму налога, сумму сбора, или сумму страховых взносов, не уплаченную в установленный законодательством о налогах и сборах срок».
4. Представляется дискуссионным утверждение в предпоследнем абз. с. 127 и на строках 3-4 с. 128 о том, что граждане могут добровольно исполнять требование налогового органа. На наш взгляд, граждане могут добровольно уплатить налог в соответствии с налоговым уведомлением (о чём говорится в абз. 1 с. 156). Однако если выставлено требование, то речи о добровольности не идёт, так как с момента выставления требования начинается процесс принудительного взыскания. Так, в частности, ещё в Постановлении Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04 было указано, что «выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера и перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора. Следовательно, перечисление <...> денежных средств в уплату доначисленных решением налогового органа налога и пеней носит характер взыскания налоговым органом недоимки. Взыскание налога – длящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется налогоплательщику требование об уплате налога с предложением в установленный срок уплатить доначисленную сумму».

Вышеуказанные замечания носят во многом уточняющий и незначительный характер, не преуменьшают изложенных ранее

¹ См., например, Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15.11.1995.

достоинств диссертационного исследования. Содержание диссертации соответствует специальности, по которой она рекомендована к защите, а автореферат — содержанию диссертации.

Выводы:

- 1) Диссертация Кайшева Андрея Егоровича на тему «Принудительное исполнение обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов физическими лицами», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право, является завершённым самостоятельным исследованием и соответствует требованиям, изложенным в Положении о присуждении ученых степеней, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 № 842 (ред. от 11.09.2021).
- 2) Диссертант заслуживает присуждения учёной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Личные данные составителя отзыва:

Осина Дина Матвеевна

Заместитель декана по учебно-методической работе Международно-правового факультета,

доцент кафедры теории права и сравнительного правоведения ФГАОУ ВО

«Московский государственный институт международных отношений

(университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»,

кандидат юридических наук (12.00.04 – Финансовое право; налоговое право;

бюджетное право)

Адрес: 119454, г. Москва, проспект Вернадского, 76

Тел. +7 495 234-83-84*2581

Эл. почта: tpisp@mgimo.ru

 Д.М. Осина
24 марта 2022 года

