

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО СОВЕТА Д 170.003.03,  
СОЗДАННОГО НА БАЗЕ ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО  
БЮДЖЕТНОГО ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ВЫСШЕГО  
ОБРАЗОВАНИЯ «РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ПРАВОСУДИЯ» (ВЕДОМСТВЕННАЯ ПРИНАДЛЕЖНОСТЬ: ВЕРХОВНЫЙ  
СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ), ПО ДИССЕРТАЦИИ НА СОИСКАНИЕ  
УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ КАНДИДАТА НАУК

аттестационное дело № \_\_\_\_\_

решение диссертационного совета от 21 мая 2019 г. № 9

О присуждении Попковой Жанне Георгиевне, гражданке Российской Федерации, ученой степени кандидата юридических наук.

Диссертация «Налоговая выгода как институт налогового права» по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право (юридические науки) принята к защите «19» марта 2019 г., протокол № 4, Диссертационным советом Д 170.003.03, созданным на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» (ведомственная принадлежность: Верховный Суд Российской Федерации; адрес: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69) на основании Приказа Министерства образования и науки Российской Федерации от 12 августа 2013 г. № 459/нк.

Соискатель Попкова Жанна Георгиевна, 1975 года рождения, в 1997 г. окончила Волго–Вятскую академию государственной службы по специальности «Государственное и муниципальное управление», в 2001 году Волжскую государственную академию водного транспорта по специальности «Юриспруденция». Работает старшим преподавателем кафедры государственно-правовых дисциплин в Приволжском филиале ФГБОУ ВО «Российского государственного университета правосудия».

Диссертация выполнена на кафедре финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» (ведомственная принадлежность: Верховный Суд Российской Федерации).

Научный руководитель – Тютин Денис Владимирович, кандидат юридических наук (специальность защищенной диссертации: 12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право), доцент кафедры финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» (ведомственная принадлежность: Верховный Суд Российской Федерации), судья Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

**Официальные оппоненты:**

– Хаванова Инна Александровна, доктор юридических наук (специальности защищенных диссертаций: 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право; 12.00.10 – международное право; европейское право), профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»;

– Демин Александр Васильевич, доктор юридических наук (специальность защищенной диссертации: 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право), доцент, профессор кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Сибирский федеральный университет» (СФУ);

дали положительные отзывы о диссертации.

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» – в своем положительном отзыве, составленном кандидатом юридических наук,

доцентом кафедры финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», Соболев Ольгой Станиславовной; подписанном доктором юридических наук, заместителем заведующего кафедрой финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», профессором Болтиновой Ольгой Викторовной; и утвержденном проректором по научной работе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», доктором юридических наук, профессором Синюковым Владимиром Николаевичем, признала актуальность темы диссертации, теоретическую значимость и прикладную ценность представленных в ней выводов и положений, их научную новизну и достоверность.

В отзыве сделаны выводы о том, что данная диссертация представляет собой научно квалификационную работу, в которой на основании выполненных автором исследований разработаны теоретические положения, совокупность которых можно квалифицировать как научное достижение в рамках доктрины финансового и налогового права; диссертационная работа Попковой Ж.Г. является фундаментальным, самостоятельно выполненным и завершенным научным исследованием, имеющим важное значение как для науки финансового права, так и для практики правового регулирования налоговой выгоды и соответствует заявленной специальности; диссертация Попковой Жанны Георгиевны «Налоговая выгода как институт налогового права» отвечает всем требованиям, предъявляемым ВАК при Минобрнауки России к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, и соответствует требованиям Положения о порядке присуждения ученых степеней, утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842; автор диссертации Попкова Жанна

Георгиевна заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Соискателем опубликовано 11 научных работ общим объемом 4,55 п.л. (личный вклад автора составляет 4,39 п.л.), 7 (семь) из которых опубликованы в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации и 1 (одна) научно–методическая разработка. К числу наиболее значимых работ, отражающих основное содержания диссертации, относятся: **Тютин Д.В., Попкова Ж.Г.** Расходы и вычеты – таблица основных правовых позиций ВАС РФ / Д.В., Тютин, Ж.Г., Попкова // *Налоги и финансовое право* – 2014. – № 10. – С. 108 – 112. (0,33 п.л. / 0,17 п.л.)<sup>1</sup>; **Попкова Ж.Г.** Коррекция подходов к институту налоговой выгоды в современной практике Верховного Суда РФ / Ж.Г., Попкова // *Право и экономика*. – 2016. – № 10. – С. 68 – 71. (0,38 п.л.); **Попкова Ж.Г.** Налоговая выгода – очередная коррекция? / Ж.Г., Попкова // *Налоги и налогообложение*. – 2017. – № 2. – С. 1 – 6. DOI: 10.7256/1812–8688.2017.2.21831. URL: [http://e-notabene.ru/pnn/article\\_21831.html](http://e-notabene.ru/pnn/article_21831.html) (0,34 п.л.); **Попкова Ж.Г.** Облагаемая «маска» / Ж.Г., Попкова // *Вестник Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского*. – 2017. – № 4. – С. 132 – 138 (0,56 п.л.); **Попкова Ж.Г.** Добросовестность налогоплательщика и «проблемные» банки: история повторяется / Ж.Г., Попкова // *Вестник арбитражной практики*. – 2018. – № 1. – С. 29 – 37. (0,78 п.л.); **Попкова Ж.Г.** Проблема определения судебного акта Верховного Суда РФ как практикообразующего / Ж.Г., Попкова // *Налоговед*. – 2018. – № 6. – С. 25 – 30. (0,2 п.л.); **Попкова Ж.Г.** Статья 54.1 НК РФ, налоговая выгода и расчетный метод определения суммы налога: проблемы взаимодействия / Ж.Г., Попкова // *Вестник арбитражной практики*. – 2018. – № 5. – С. 62 – 72. (0,89 п.л.); **Попкова Ж.Г.** Эволюция подходов к «дроблению» бизнеса в развитии

---

<sup>1</sup> № 1316 в перечне ВАК Минобрнауки России до 30.11.2015

концепции налоговой выгоды / Ж.Г., Попкова // Финансовое право в XXI веке: современное состояние и перспективы развития: Материалы Международной научно–практической конференции, Москва, 30 ноября – 1 декабря 2017 года; под ред. И.А. Цинделиани – Москва, РГУП, 2018. – С. 367 – 374 (0,42 п.л.).

На диссертацию поступили отзывы:

– Ведущей организации – **Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»**. Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: 1) пояснить возможные критерии выделения правовых институтов в системе подотрасли (отрасли), а также фактическое отождествление в работе сложных и комплексных правовых институтов; 2) обосновать переложение отрицательных последствий правовой неопределенности на налогоплательщика, а не на налоговый орган, оценить, является ли это благом в рамках применения института налоговой выгоды; 3) уточнить, в чем состоит противоречие между сложившейся судебной практикой и нормой пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации? 4) обосновать и уточнить, почему институт налоговой выгоды не может единообразно применяться по отношению ко всем налогам;

– Официального оппонента – доктора юридических наук Хавановой Инны Александровны. Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: 1) полагаем недостаточно корректно сформулированной задачу работы (с. 7 диссертации) – «исследовать основные способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями в современной правовой системе для определения значения судебных концепций, направленных на борьбу с ними». Нам не представляется удачным использование термина «борьба», но замечание, главным образом, состоит не в этом. Диссертантом в соответствии с избранной темой исследован достаточно ограниченный сегмент мер противодействия налоговым злоупотреблениям, – даже применительно к инструментарию налогового права, не касаясь правовой системы в целом, –

поэтому задача сформулирована, на наш взгляд, неоправданно широко; 2) сформулировать авторское понятие «налоговая выгода» 3) пояснить смысл конструкции «потенциально злоупотреблять», уточнить характер конструкции «права на ... расходы»; 3) обосновать особенности организации и работы суда, и юридические последствия снижения степени правовой неопределенности в пользу либо одной, либо другой стороны спора; 4) пояснить неприменение пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации на лиц, получивших необоснованную налоговую выгоду; 5) в работе нередко преобладает описательный подход, в ущерб доктринальной глубине авторского изложения. В определенной мере он объясним, хотя и не всегда оправдан, при раскрытии правовых позиций судов по рассматриваемой теме, однако не может быть поддержано обильное прямое цитирование научной литературы (например, с. 21-24, 35, 39-40, 42-44, 53-54, 64-68, 86-89, 94, 127-128, 138-139, 141-142, 149-150);

– **Официального оппонента –** доктора юридических наук **Демина Александра Васильевича**. Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: 1) пояснить содержательное наполнение принципа добросовестности налогового администрирования; 2) аргументировать переложение отрицательных последствий правовой неопределенности на налогоплательщика, а не на налоговый орган; 3) проанализировать новеллы, изложенные в ст. 54.1 НК РФ; 4) проанализировать опыт зарубежных стран и международных организаций (прежде всего, ОЭСР) в части нормативного урегулирования и практического администрирования вопросов, подобных отечественному концепту налоговой выгоды и ответить на вопрос, какое влияние на рассматриваемую в диссертации проблематику оказала (и продолжает оказывать) реализация мировым сообществом Плана BEPS? 5) подготовить и предложить законодательные новации и/или усовершенствования правоприменительной практики, которые могли бы быть полезны и эффективны с учетом логики диссертационной работы.

На автореферат диссертации поступили отзывы:

– **Запольского Сергея Васильевича**, доктора юридических наук, профессора, заслуженного юриста Российской Федерации, управляющего партнера Адвокатского Бюро «Запольский и партнеры». Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: 1) конкретизировать, кто подразумевается под налогоплательщиками, которые могут злоупотреблять своими правами; 2) дискуссионный характер носит позиция автора относительно существующего правила, в соответствии с которым совершение действия в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать;

– **Соловьева Андрея Александровича**, заместителя председателя Арбитражного суда Московской области, доктора юридических наук. Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: 1) раскрыть проблемы злоупотребления правом (недобросовестного поведения) применительно к специальным налоговым режимам; 2) обосновать отсутствие примера какого-либо налога, в котором налогоплательщик вообще не может влиять на налоговую базу (сумму налога) с целью ее уменьшения;

— **Овсянникова Сергея Вадимовича**, кандидата юридических наук, доцента, доцента кафедры административного и финансового права СПбГУ. Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: 1) прежде пояснить соотношение понятий «налоговая выгода» и «необоснованная налоговая выгода», налоговое злоупотребление как деяние налогоплательщика и необоснованная налоговая выгода как его последствие (цель), необоснованная налоговая выгода как экономический эффект для конкретного налогоплательщика и налоговый ущерб как последствие налогового злоупотребления для бюджета; 2) уточнить допустимость практики или условия, при которых неблагоприятные последствия отсутствия определенности в квалификации действий налогоплательщика - как направленных на получение необоснованной налоговой выгоды - могли бы быть возложены на налогоплательщика *de lege ferenda*; 3) дискуссионность позиции автора о не распространении на недобросовестных

налогоплательщиков пункта 7 статьи 3 НК РФ, т.е. они не могут претендовать на толкование в их пользу всех неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах»;

- **Сидоровой Анастасии Викторовны**, заведующей кафедрой социально-правовых дисциплин Приволжского института повышения квалификации ФНС России, кандидата юридических наук, доцента. Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: дискуссионность положения о противоречии норм института налоговой выгоды с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в случаях неизвестности реального поставщика товаров (работ, услуг, сырья), при их фактическом приобретении налогоплательщиком;

- **Тарибо Евгения Васильевича**, начальника управления конституционных основ публичного права Конституционного Суда РФ, кандидата юридических наук. Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: 1) является ли проблемным для защиты прав налогоплательщика обратная сила ст. 54.1 НК РФ; 2) пояснить организационные аспекты в функционировании института налоговой выгоды;

- **Щекина Дениса Михайловича**, кандидата юридических наук, доцента кафедры финансового права юридического факультета ФГБОУ ВПО МГУ имени М.В. Ломоносова. Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: 1) дискуссионность позиции автора о существовании, помимо конкретных правил по борьбе с налоговыми злоупотреблениями, «судебных концепций». Законодательные нормы общего характера по борьбе с налоговыми злоупотреблениями как раз в мировой практике вытесняют судебные доктрины; 2) уточнить позицию автора о не распространении пункта 7 статьи 3 НК РФ, т.е. они не могут претендовать на толкование в их пользу всех неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах на недобросовестных налогоплательщиков;

- **Ячменёва Георгия Григорьевича**, и.о. заместителя председателя Четвертого арбитражного апелляционного суда, кандидата юридических наук.



Отзыв положительный. Замечания касаются следующего: обозначить конкретные примеры относительно массовых злоупотреблений и соответствующей реакции законодателя (высших судебных органов) в обосновании целенаправленного снижения степени правовой определенности для борьбы с налоговыми злоупотреблениями; провести более детальный анализ отмечаемых автором различных схем применения необоснованной налоговой выгоды (например, дробление бизнеса, использование специальных налоговых режимов и т.д.), а также отмеченную проблематику стандартов доказывания (применительно к теме диссертации);

– **Брызгалина Аркадия Викторовича**, кандидата юридических наук, директора АО «Центр экономических экспертиз «Налоги и финансовое право», главного редактора журнала «Налоги и финансовое право». Отзыв положительный. Замечаний не имеется.

Во всех отзывах сделан вывод о том, что диссертация Попковой Жанны Георгиевны соответствует критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней, а ее автор заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Выбор официальных оппонентов и ведущей организации обосновывается следующим. Официальный оппонент: Хаванова Инна Александровна является крупным специалистом в области национального и международного налогового права (в том числе в сфере международных договоров), автором существенного числа научных публикаций по налоговому праву. Официальный оппонент: Демин Александр Васильевич является авторитетным специалистом, исследующим вопросы структуры и содержания норм налогового права, правовой определенности в налоговом праве, правовых позиций зарубежных ученых в сфере налогового права, автором значимых научных публикаций по налоговому праву. Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» –

известна своими научно–исследовательскими достижениями в области финансово-правовой науки, располагает специалистами, имеющими публикации по тематике диссертации, обладает научным и кадровым потенциалом, обеспечивающим ее способность определить научную и практическую ценность диссертационного исследования.

Диссертационный совет отмечает, что на основе выполненных соискателем исследований:

- введена в научный оборот авторская концепция налоговой выгоды как института налогового права;
- разработаны и научно обоснованы подходы и правила применения института налоговой выгоды;
- определены и раскрыты особенности практического применения института налоговой выгоды применительно к отдельным видам налогов;
- исследованы способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями, в том числе совершенствование (уточнение) норм права и введение судебных разъяснений;
- обоснована преемственность судебных разъяснений, касающихся недобросовестности налогоплательщика, с впоследствии введенными разъяснениями относительно необоснованной налоговой выгоды и, после их частично кодификации – института налоговой выгоды, вносящих вклад в развитие теоретической концепции налогового права как целостной системы;
- изложены аргументы, обосновывающие особенности судебных разъяснений о налоговой выгоде в сравнении с разъяснениями о добросовестности налогоплательщика;
- разработана новая научная идея о том, что в судебных разъяснениях, касающихся добросовестности налогоплательщика (налоговой выгоды), предполагается переложение отрицательных последствий правовой неопределенности на налогоплательщика, а не на налоговый орган;

– предложена оригинальная научная гипотеза о соотношении положений пункта 7 статьи 3 НК РФ и судебных разъяснений, касающихся недобросовестных частных субъектов налоговых правоотношений;

– разработано теоретическое обоснование положения, в соответствии с которым вследствие значимых отличий в правовом регулировании отдельных налогов институт налоговой выгоды не может единообразно применяться по отношению ко всем налогам;

– дано обоснование направления совершенствования законодательства о налогах, направленного на введение гарантированного уровня расходов по налогу на прибыль организаций (иным доходным налогам, предполагающим учет расходов) в случае недостоверности (недостаточности) документального обоснования расходов налогоплательщиком;

– доказаны положения, вносящие вклад в развитие научных представлений о налоговой выгоде как об институте налогового права;

– обоснована возможность использования сформулированных выводов для перспективного развития теории налогового права, практики правотворчества и правоприменения.

Теоретическая значимость исследования обоснована тем, что:

– разработаны научные положения, расширяющие теоретические представления в теории налогового права о недобросовестности налогоплательщика и о необоснованной налоговой выгоде;

– исследованы значимые способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями, как установление нормативных положений, направленных на борьбу с конкретным видом злоупотреблений, в том числе путем их прямого запрета; а также введение и модификация судебных разъяснений, зачастую предполагающих зависимость итогового решения вопроса о правах и обязанностях налогоплательщика от судьейского усмотрения;

– аргументирована дополняющая разработки отечественной теории права новая научная идея о том, что налогоплательщик в общем случае может злоупотреблять правами, которые носят зависимый характер от

соответствующей обязанности по уплате налога (на льготы, вычеты, расходы, и т.д.);

– разработаны научные положения, расширяющие теоретические представления о налоговой выгоде как институте налогового права;

– обоснована характеристика института налоговой выгоды, как сложного, и состоящего, в том числе, из субинститута налоговой выгоды по НДС, субинститута налоговой выгоды по налогу на прибыль организаций, субинститутов налоговой выгоды по иным налогам;

– раскрыты уровни и характер взаимосвязи между системой судебных разъяснений, касающихся добросовестности налогоплательщика и налоговой выгоды;

– обоснованы особенности института налоговой выгоды, с учетом современной судебной практики, и возможности его разграничения с добросовестностью налогоплательщика;

– результативно (т.е. с получением обладающих новизной результатов) использованы методы частнонаучного познания: сравнительно–правовой, историко-правовой, формально–логический и другие.

Значение полученных соискателем результатов исследования для практики состоит в возможности использования предложений и результатов исследования в деятельности налогоплательщиков (их представителей), налоговых органов и судов, рассматривающих налоговые споры; в научно–исследовательской деятельности по налоговому праву и в учебном процессе при преподавании курсов «Финансовое право», «Налоговое право».

Оценка достоверности результатов исследования выявила, что:

– полученные диссертантом выводы базируются на примененной совокупности общенаучных (анализ, синтез, описание, системный) и частнонаучных (формально–юридический, сравнительно–правовой, историко–правовой) методов научного познания;

– концептуальные положения основаны на проверяемых данных, которые согласуются с иными опубликованными работами по тематике диссертации;

– выводы диссертационного исследования основаны на апробированных методиках сбора и оценки источников первичной научной информации, в частности, на критическом анализе нормативных правовых актов Российской Федерации обобщения и анализа судебной практики Верховного Суда Российской Федерации, Конституционного Суда Российской Федерации, арбитражных судов и судов общей юрисдикции;

– выводы диссертации основываются на современных достижениях в области финансово-правовой науки, которым дана критическая оценка и которые получили дальнейшее творческое развитие.

Личный вклад соискателя состоит в самостоятельном выполнении всего необходимого объема научного исследования; в непосредственном участии во всех его этапах: в выборе темы и постановке исследовательских задач, в сборе, анализе и обработке источников, эмпирического материала, в формировании содержательной части работы, в формулировке положений, вынесенных на защиту, отражающих основные теоретические результаты проведенного исследования, а также иных выводов, составляющих научную новизну и подтверждающих теоретическую и практическую значимость работы; в личном участии в апробации результатов диссертационного исследования, включая обсуждение результатов исследования на научно-практических конференциях, подготовку научных публикаций по теме исследования, разработку предложений по совершенствованию норм действующего законодательства, внедрение прикладных выводов в правоприменительную практику.

Диссертация в полной мере охватывает основные вопросы представленной научной проблемы, соответствует критерию внутреннего единства, обладает непротиворечивой методологической базой, логикой и взаимосвязью полученных научных результатов, содержит решение задачи, имеющей значение для развития науки налогового права.

Диссертационный совет пришел к выводу о том, что диссертация соответствует критериям, установленным абз. 2 п. 9 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской

Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842 и представляет собой научно-квалифицированную работу, в которой решены теоретические и практические задачи, имеющие важное финансово–правовое значение.

На заседании 21 мая 2019 г. диссертационный совет принял решение присудить Попковой Жанне Георгиевне ученую степень кандидата юридических наук.

При проведении тайного голосования Диссертационный совет в количестве 19 человек, из них 8 докторов наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право; участвовавших в заседании, из 24 человек, входящих в состав совета, проголосовал: за – 19, против – 0, недействительных бюллетеней – 0.

Заместитель председателя

диссертационного совета Д 170.003.03

доктор юридических наук, профессор

 В.Н. Корнев

Ученый секретарь

диссертационного совета Д 170.003.03

кандидат юридических наук, доцент

 Е.В. Мигачева

21 мая 2019 года

ПОДПИСЬ  
ЗАВЕРЯЮ  
САМ. НАЧАЛЬНИКА



  
