

В диссертационный совет Д 170.003.03
на базе ФГБОУ ВО «Российский
государственный университет правосудия»
(117418, г. Москва,
ул. Новочеремушкинская, д. 69А)

ОТЗЫВ

на автореферат диссертации Попковой Жанны Георгиевны,
подготовленной на тему:

«Налоговая выгода как институт налогового права»,

представленной на соискание ученой степени кандидата юридических
наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право;
бюджетное право

Отечественное налоговое право, как постоянно реформируемая отрасль, тем не менее, казалось бы, содержит определенные «островки стабильности», не подвергающиеся изменениям многие годы. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», принятое более 12 лет назад, не подвергалось изменениям, постоянно применяется арбитражными судами и Верховным Судом РФ при рассмотрении налоговых споров.

Автореферат диссертации, выполненной Ж.Г. Попковой, демонстрирует то, что стабильность практики в части налоговой выгоды в действительности весьма условна. Решения правовых проблем, связанных с обложением конкретными налогами, исходящие от ВАС РФ, могли существенно отличаться за время применения указанной концепции. При этом, сложно переоценить влияние указанного Постановления Пленума ВАС РФ, а теперь и статьи 54.1 НК РФ, на налогово–правовые последствия предпринимательской деятельности в России: такие налоги, как НДС и налог на прибыль организаций, в силу своих

существенных ставок, исчисляемые без вычетов и расходов, вполне могут поставить субъекта предпринимательской деятельности на грань банкротства. Но именно такой вариант применения Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 зачастую и усматривается в современной правоприменительной деятельности налоговых органов, особенно в ситуации неизвестности реального поставщика товаров (работ, услуг), расходы на приобретение которых и обуславливают использование налогоплательщиком соответствующих вычетов и расходов.

Указанная проблематика, определено, свидетельствует об актуальности темы, избранной Ж.Г. Попковой. Научные работы, связанные с налоговой выгодой, имеют место, но, их число относительно невелико (особенно в части фундаментальных работ), а их совокупность не позволяет квалифицировать данную проблематику, как уже имеющую адекватные решения. При этом, перечисленные, а также и иные значимые проблемы, связанные с правовым институтом налоговой выгоды, поставлены автором в автореферате, по ним предложены взвешенные и научно обоснованные решения.

Автореферат позволяет сделать вывод о значительном и результативном вкладе автора в науку отечественного налогового права по итогам выполнения диссертационной работы. В числе важнейших, как представляется, достижений работы, отраженных в автореферате, можно отметить следующие:

- 1) Первое положение, выносимое на защиту, предполагает, что на основе проведенного исследования выявлено, что существует два основных способа борьбы с налоговыми злоупотреблениями: введение в национальное правовое регулирование норм, направленных на борьбу с конкретным видом злоупотреблений, в том числе путем их прямого запрета; а также введение и модификация судебных концепций, предполагающих зависимость итогового решения вопроса о правах и обязанностях налогоплательщика от судебского усмотрения. Одной из таких отечественных судебных концепций является концепция необоснованной налоговой выгоды.

Соглашаясь с указанным подходом, можно отметить, что отечественный законодатель, который ввел статью 54.1 НК РФ в 2017 году, тем самым, как представляется, демонстрирует то, что само по себе наличие подобных судебных доктрин его вполне устраивает, поскольку суды фактически берут на себя его «работу». Тот факт, что статья 54.1 НК РФ не привнесла существенных изменений в правовую систему России, так как представляет собой только частичную кодификацию идей, заложенных в Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» подтверждает данный довод.

2) Восьмое положение, выносимое на защиту, исходит из того, что следующее из судебной концепции налоговой выгоды и практики ее применения требование должной осмотрительности налогоплательщика может прямо противоречить закреплённому в статье 54.1 НК РФ, регламентирующей применение института налоговой выгоды, требованию о четкой идентификации поставщика товаров (работ, услуг, сырья). Обязательная идентификация поставщика действует безотносительно к тому, проявил ли налогоплательщик должную осмотрительность: если товар (работу, услугу, сырье) фактически поставил не тот поставщик, который указан в документах, право на налоговую выгоду отсутствует.

Данный вывод, определенно, представляет значимый интерес для практики правоприменения. Действительно, само по себе Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 предполагает должную осмотрительность налогоплательщика, вступающего во взаимоотношения со своими контрагентами. Однако данное судебное разъяснение практически не содержит четких позиций, позволяющих разрешать проблемы налогообложения в ситуации неизвестности реального поставщика. Тем не менее, поскольку относительная массовость подобных ситуаций не могла не вызвать определенной реакции на уровне практики, вследствие чего в соответствующих судебных актах, в т.ч. со ссылкой на Постановление Пленума

Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53, данные вопросы находят свое разрешение (зачастую – не в пользу налогоплательщика, ранее применившего по соответствующим сделкам вычеты по НДС и расходы по налогу на прибыль организаций (НДФЛ)).

Тем не менее, тот пласт проблем, которые поставлены и разрешены в автореферате (и, особенно, как следует полагать, в диссертации), не может не повлечь определенной научной дискуссии в отношении некоторых спорных моментов, что обусловлено как научным характером работы, так и предметом исследования.

1. Можно отметить, в частности, то, что на странице 14 автореферата (как, впрочем, и в первом положении, выносимом на защиту), Ж.Г. Попкова утверждает, что налогоплательщик в общем случае может потенциально злоупотреблять правами, которые носят зависимый характер от соответствующей обязанности по уплате налога (на льготы, вычеты, расходы, и т.д.). Возможно, непосредственно в диссертационной работе данный довод в достаточной степени мотивирован, но следует заметить, что термин «налогоплательщик» как в законодательстве, так и в судебной практике может быть применен в разных значениях. В частности, в статье 143 НК РФ в качестве налогоплательщиков НДС названы индивидуальные предприниматели; однако это не означает, что у любого индивидуального предпринимателя в любой момент имеется обязанность по уплате НДС (предприниматель может не вести облагаемой деятельности, может применять соответствующие специальные налоговые режимы и т.д.). Соответственно, физическое лицо может формально считаться потенциальным налогоплательщиком НДС, но обязанности по его уплате не иметь. Таким образом, в рамках данных утверждений, автору, как представляется, следовало конкретизировать, кого именно он имеет в виду под налогоплательщиками, которые могут злоупотреблять своими правами.

2. Также представляется в определенной степени дискуссионной позиция автора (страница 15 автореферата) о том, что в рамках развития концепций добросовестности налогоплательщика и налоговой выгоды судебной системой

выработано правило, в соответствии с которым совершение действий в обход закона влечет применение к налогоплательщику тех положений законодательства о налогах и сборах, которые он стремился избежать. Не исключено, что в непосредственно диссертации дается ответ на этот вопрос, но, не вполне ясно, что следует делать, в частности, в ситуации, когда плательщик использует вычеты по НДС, а реальный поставщик и получатель средств за поставленные товары (работ, услуги, сырье) неизвестен?

Тем не менее, впечатление от автореферата, как от научной работы, безусловно положительное. Достигнутые Ж.Г. Попковой результаты ценны как сами по себе, так и в качестве основы для дальнейшей разработки тематики налоговой выгоды и злоупотребления правами в налоговом праве..

Общий вывод: Автореферат диссертационного исследования Попковой Жанны Георгиевны на тему «Налоговая выгода как институт налогового права» соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода научным работам, свидетельствует о высоком уровне диссертации, а Ж.Г. Попкова достойна присвоения ей искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Управляющий партнер

Адвокатского Бюро «Запольский и партнеры»,

д.ю.н., профессор, заслуженный юрист Р.Ф.


С.В.Запольский

Достоверность подписи Запольского С.В. подтверждаю:

Управляющая делами Ю.Л. Синичкина

22.04.19.



Адвокатское Бюро «Запольский и партнеры»: Москва, Б. Кисловский пер., д. 1/12, оф. 303, тел: 8 (495) 690-63-12, zpmoscow@mail.ru