

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

Автореферат диссертации, выполненной Ж.Г. Попковой на указанную тему, свидетельствует о том, что проблема налоговой выгоды, существующей с 2006 года в результате правоприменительной и аналитической работы Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, по настоящее время остается одним из важнейших аспектов применения и развития российского налогового права. По данной тематике с завидной регулярностью проходят научно-практические семинары, специалисты освещают те или иные нюансы правоприменительной практики (например, значительная часть публикаций последнего номера журнала «Налоговед» посвящена теме дробления бизнеса и хозяйственных операций в аспекте рассматриваемой темы)¹. Налогоплательщики, не согласные с доначислениями налогов и отказами в применении налоговых вычетов, осуществленными налоговыми органами на основании концепции налоговой выгоды, постоянно инициируют судебные споры, направленные на признание доначислений (отказов) незаконными.

¹ Налоговед, 2019, № 3, С. 41-67.

Вопросы, связанные с применением данной концепции, неоднократно были предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации.

Данные обстоятельства подтверждают повышенную актуальность темы диссертации, избранной автором.

Но можно ли полагать, что научная разработка рассматриваемого правового явления адекватна современному уровню развития российского налогового права? Представляется, что нельзя, поскольку более–менее фундаментальные работы по тематике налоговой выгоды и по взаимосвязанным проблемам крайне немногочисленны, отдельные публикации зачастую сводятся к комментированию судебной практики. В данных условиях выбор Ж.Г. Попковой темы диссертационной работы представляется очень удачным.

Анализ представленного автореферата диссертации позволяет заключить, что автором проделана значительная работа, как по анализу эмпирического материала (практики высших судебных органов), так и научных публикаций по широкому кругу проблем, коррелирующих с институтом налоговой выгоды. Основные результаты работы, изложенные в положениях, представленных к защите, представляют существенный интерес, как для теории, так и для практики.

Особо хотелось бы отметить следующие выводы автора.

1. Во втором положении, выносимом на защиту, обоснованно указывается на то, что рассмотрение презумпции добросовестности, как опровержимой презумпции, предполагает использование в процессе ее опровержения некоторых стандартов, моделей (известным сторонам процесса), на соответствие которым и производится оценка поведения соответствующего лица. При этом, согласованность действий и вовлеченность субъектов в налоговую «схему» может быть установлена и при отсутствии документального подтверждения наличия договоренности об их совершении.

Данное предложение является весьма актуальным не только применительно к рассматриваемой автором теме, но и в целом, поскольку

исследований по стандартам доказывания не так много – возможно, это связано с тем, что их использование выглядит все же заимствованием чуждого отечественной правовой системе юридического явления: нам известно об опыте других стран, известны такие стандарты доказывания, как «баланс вероятностей», «ясные и убедительные доказательства», «за пределами разумных сомнений» (перечислены в порядке возрастания степени требуемой достоверности, перевод названий может отличаться в разных публикациях). Имеется также понимание того, что названные стандарты доказывания используются не в чистом виде, существуют их модификации.

При этом обозначенная диссертантом проблема имеет не только теоретическое, но и сугубо практическое значение.

Как известно, упоминание о стандарте доказывания, а точнее, о «высоком стандарте доказывания», впервые появилось в постановлении Президиума ВАС РФ от 13 мая 2014 года № 1446/14.

В сентябре 2017 года упоминание о высоких или повышенных стандартах доказывания появилось сразу в трех определениях Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ (от 11 сентября 2017 года № 301-ЭС17-4784, от 18 сентября 2017 года № 301-ЭС15-19729(2) и от 25 сентября 2017 года № 309-ЭС17-344(2)).

Рассмотренные высшими судебными инстанциями дела относятся к спорам, связанным с применением законодательства о несостоятельности (банкротстве), однако нет сомнений в том, что проблема стандартов доказывания актуальна и для иных споров (в том числе налоговых, в особенности – при использовании концепции налоговой выгоды), о чем убедительно свидетельствует рецензируемая работа.

2. Третье положение, выносимое на защиту, предполагает, что исходя из свойств права, как социального регулятора, можно говорить либо о большей, либо о меньшей степени правовой определенности (либо, равнозначно – о большей, либо меньшей степени правовой неопределенности). В силу особенностей организации и работы суда, правовая неопределенность (степень

правовой неопределенности), при итоговом решении проблемы в суде, преимущественно будет трактоваться в пользу либо одной, либо другой стороны спора. Иными словами, правовая неопределенность (отрицательные последствия правовой неопределенности) фактически перелагается на ту, либо на иную сторону спора. В рассматриваемой концепции добросовестности налогоплательщика (как, впрочем, и института налоговой выгоды), отрицательные последствия правовой неопределенности перелагаются именно на налогоплательщика, а не на налоговый орган.

Данный вывод может быть поддержан, так как практика последних лет свидетельствует о том, что концепция налоговой выгоды в основном «работает» именно против налогоплательщиков. Примеры иных подходов судов имеются, но достаточно редки. Указанное положение согласуется со сведениями, приведенными автором на страницах 15 – 16 автореферата: как отечественная судебная концепция «добросовестности налогоплательщика», так и зарубежные судебные доктрины, не дают частным субъектам достаточной степени правовой определенности и предполагают существенное значение судебной оценки, которая может иметь место уже после осуществления налогоплательщиком налогозначимой деятельности и самостоятельного определения ее результатов.

Здесь Ж.Г. Попкова, как представляется, кроме собственно предложенного к защите вывода, обозначила проблему, оказывающую существенное влияние на заинтересованность предпринимателей (в том числе зарубежных) в ведении бизнеса в России (и, неизбежно, на наполнение бюджета налоговыми поступлениями с предпринимательской деятельности). Если государство «ликвидирует» налоговые схемы не через введение норм права, так или иначе затрудняющих «схемотехнику», а через обобщенные судебные доктрины (концепции), применяемые в дополнение к нормам права, то, как представляется, оценить такой подход иначе, как снижение правовой определенности, невозможно. Соответственно, если вопрос о сумме налогов, подлежащих уплате плательщиком, в рамках спора решается по существу по

итогах судебной оценки некоторых неоднозначных характеристик (в т.ч. добросовестности плательщика, его должной осмотрительности при выборе контрагента и др.), то маловероятно ожидать существенной активности заинтересованных лиц в ведении в России облагаемой налогами деятельности.

3. Шестое положение, выносимое на защиту, предполагает, что вследствие значимых отличий в правовом регулировании отдельных налогов институт налоговой выгоды не может единообразно применяться по отношению ко всем налогам. Налоговая выгода, с учетом современной судебной практики, применима не только к вопросам наличия у налогоплательщика права на использование налоговых льгот и вычетов, но и к любым возможным вариантам занижения налоговой базы, в том числе к занижению цен при продаже товаров (работ, услуг).

Указанная позиция представляется правильной и позволяющей уяснить причины временами неединообразного подхода высших судебных органов к исчислению важнейших бюджетобразующих налогов (налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций). Так, уже достаточно давно Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, а сейчас, соответственно, и Верховный Суд Российской Федерации, занимают позицию, в соответствии с которой оправдан более «жесткий» подход к вычетам по НДС, чем к расходам по налогу на прибыль организаций.

Но, как и любое научное исследование, автореферат диссертации Ж.Г. Попковой не свободен от некоторых недостатков (не являющихся, впрочем, существенными). Данное обстоятельство скорее свидетельствует о научном характере работы, о широком спектре возможных взглядов на предмет исследования, а также о том, что тематика налоговой выгоды еще долго может являться объектом изучения.

В частности, на странице 16 автореферата автор утверждает, что при росте числа налоговых злоупотреблений законодатель (либо высшие судебные органы) могут целенаправленно снизить степень правовой определенности именно для борьбы с налоговыми злоупотреблениями. Введение судебных

концепций (доктрин) может быть осуществлено именно для снижения степени правовой определенности тех норм, которыми относительно массово стали злоупотреблять налогоплательщики.

Не исключено, что указанные доводы подробно мотивируются непосредственно в диссертационной работе, но, тем не менее, представляет интерес обозначение конкретных примеров этих относительно массовых злоупотреблений и соответствующей реакции законодателя (высших судебных органов).

Кроме того, как представляется, требуют более детального анализа отмечаемые автором различные схемы получения необоснованной налоговой выгоды (например, дробление бизнеса, использование специальных налоговых режимов и т.д.), а также упомянутая выше проблематика стандартов доказывания (применительно к теме диссертации).

Но, как и было указано выше, приведенные замечания скорее свидетельствуют о дискуссионности исследованной тематики, а также являются своего рода резервом для дальнейших научных изысканий автора.

Немногочисленные замечания, прозвучавшие в отзыве, несколько не влияют на значение, научную новизну и на общую положительную оценку диссертации, которая, бесспорно, является творческим исследованием и достижением в сфере науки налогового права.

Положения и выводы работы могут быть использованы в научно – исследовательской деятельности и правотворческой деятельности. Предложенный ученой общественности труд относится к той категории работ, которые в целом представляют интерес, хотя и не исключают проведения дальнейших исследований.

Работа содержит совокупность новых научных результатов и положений, выдвинутых для публичной защиты, имеет внутреннее единство и свидетельствует о решении задач, имеющих значение для науки налогового права.

На основании изложенного, диссертационное исследование Попковой Жанны Георгиевны на тему «Налоговая выгода как институт налогового права» соответствует предъявляемым требованиям к подобного рода научным работам, а его автор достоин присвоения искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

И.о. заместителя председателя
Четвертого арбитражного апелляционного суда,
кандидат юридических наук



Г.Г. Ячменёв

«17» апреля 2019 г.

Подпись Г.Г. Ячменёва удостоверяю:
Начальник отдела кадров и государственной службы
Четвертого арбитражного апелляционного суда



М.Г. Шаламова

Почтовый адрес:

672000, г. Чита, ул. Ленина, д. 1006, тел. 8 (302-2) 35-96-26

Электронный адрес: info@4aas.arbitr.ru