

В Диссертационный совет Д 170.003.03
при ФГБОУ ВО «Российский
государственный университет правосудия»
117418, Москва, ул. Новочеремушкинская,
д. 69

Отзыв
на автореферат диссертации Попковой Жанны Георгиевны
«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

Работа написана на актуальную тему. Налоговая выгода и обоснованность ее получения являются важнейшими категориями российского налогового права. Борьба с налоговыми злоупотреблениями является ведущей и самой острой темой в развитии российского налогового права. Фундаментальная конфликтность налоговых отношений, при которых безвозмездное изъятие собственности налогоплательщиков государством встречает понятное сопротивление собственников, требует выработки адекватных правовых мер по купированию неприемлемых форм такого «сопротивления». Работе присуща научная новизна, которая, в частности, выражается в положениях, выносимых на защиту. Так автор выносит на защиту следующий тезис:

«Недобросовестное поведение является более широким понятием, чем злоупотребление правом, поскольку оно может иметь место и в сферах, не урегулированных правом. 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.»

Действительно установление «схемы» агрессивного налогового планирования не может быть увязано на требование каждый раз устанавливать сговор. Для доказывания «схемы» налогового планирования достаточно отступления лица от разумной линии обычного делового поведения, что создает трудно опровержимую для налогоплательщика презумпцию манипулирования им положениями закона для получения необоснованной налоговой выгоды.

Также автор выносит на защиту еще один тезис:

«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 перелagается на ту, либо на иную сторону спора. В рассматриваемой концепции добросовестности налогоплательщика (как, впрочем, и института налоговой выгоды), отрицательные последствия правовой неопределенности перелagаются именно на налогоплательщика, а не на налоговый орган».

Эти выводы обладают научной новизной и нуждаются в поддержке. Широкие критерии добросовестности и налоговой выгоды по своей природе несут в себя неопределенность. Вопрос в том, какая сторона налоговых правоотношений будет нести неблагоприятные последствия такой неопределенности. Как справедливо отмечает автор, последствия такой неопределенности ложатся на плечи налогоплательщиков, которые вынуждены зачастую доказывать свою добросовестность и обоснованность получения налоговой выгоды. Между тем, правомерность и обоснованность действий налогоплательщиков должна презюмироваться, и налоговый орган должен доказать недобросовестность действий налогоплательщика или необоснованность получения им налоговой выгоды. Выводы автора ориентирует на то, чтобы в правовом институте необоснованной налоговой выгоды были установлены не только требования к основаниям получения налоговой выгоды, но и стандарты доказывания.

Работа содержит массу и других ценных и научно обоснованных выводов.

Как любое авторское диссертационное исследование, посвященное новым явлениям в праве, в ряде своих положений оно вызывает вопросы, которые следует пояснить диссертанту при защите своей работы, и в этой части указанные положения и выводы могут стать предметом научной дискуссии.

Так автор отмечает в положениях, выносимых на защиту:

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 судебного усмотрения. Одной из таких отечественных судебных концепций является концепция необоснованной налоговой выгоды.

Справедливо то, что концепция необоснованной налоговой выгоды в России появилась как судебная концепция (доктрина). Но указание автора на то, что помимо конкретных правил по борьбе с налоговыми злоупотреблениями возможно «введение и модификация судебных концепций» вызывает вопросы. Автор в данном случае ведет речь о так называемых общих нормах (правилах) по борьбе с налоговыми злоупотреблениями (GAAR). Эти нормы могут быть нормами закона, что и имеет место сейчас в ст. 54.1 НК РФ, так и судебными концепциями, что имело место до появления в НК РФ указанной статьи 54.1. Представляется неверным сводить общие нормы (правила) по борьбе с налоговыми злоупотреблениями только к одному их виду – судебным доктринам. Законодательные нормы общего характера по борьбе с налоговыми злоупотреблениями как раз в мировой практике вытесняют судебные доктрины¹.

Еще одним дискуссионным положением является следующее положение автора: *«на недобросовестных налогоплательщиков не распространяется пункт 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»*. Представляется, что установление недобросовестности относиться к вопросам факта, в то время как правило о толковании неясных положений налогового закона в пользу налогоплательщика – к вопросам права. Содержание закона должно быть истолковано одинаково для всех налогоплательщиков. Другое дело, что те плателъщики, которые действовали не добросовестно, могут лишиться ряда налоговых прав. Позиция автора нуждается в уточнении.

Анализ автореферата диссертационного исследования Попковой Жанны Георгиевны позволяет сделать вывод о том, что ее работа представляет собой научно-квалификационную работу, в которой на основе выполненных автором исследований предложено решение задач, имеющих значение для теории финансового права. Работа обладает внутренним единством, содержит научные

¹См. материалы конгресса IFA в Сеуле в 2018 г.. Volume 103 A Cahiers de droit fiscal international: Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, 2018 // ifa.nl

результаты и положения, выдвигаемые для публичной защиты и свидетельствует о личном вкладе соискателя в науку финансового права.

Выводы и предложения соискателя прошли апробацию в форме обсуждения полученных результатов на научно-практических конференциях, в процессе подготовки научных публикаций. Основные положения диссертации отражены автором в научных статьях, опубликованных журналах, входящих в перечень, установленный ВАК Минобрнауки РФ для публикации результатов диссертационных исследований.

Содержание диссертации соответствует теме исследования. Автореферат и опубликованные работы с достаточной полнотой отражают основное содержание и выводы, сделанные в диссертации.

Таким образом, работа Попковой Жанны Георгиевны на тему «Налоговая выгода как институт налогового права», отвечает требованиям, предъявляемым к такого рода работам, а Попкова Ж. Г. заслуживает присуждения ей искомой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

С уважением,

Кандидат юридических наук,
доцент кафедры финансового права
юридического факультета

ФГБОУ ВПО МГУ имени М.В. Ломоносова

Д.М. Щекин



кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
Юридического факультета Федерального Государственного Бюджетного
Образовательного Учреждения Высшего Образования «Московский
государственный университет имени М.В.Ломоносова» Щекин Денис Михайлович
119991, г. Москва, ГСП-1, Ленинские горы, д. 1, строение 13 (4-й учебный
корпус), d.schekin@schekinlaw.ru , т. 8 963 618 34 74

Щекиным Д. М. В 2001 г. защищена диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по теме «Юридические презумпции в налоговом праве», по специальности 12.00.12 – Финансовое право: бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности