

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

Налоговый кодекс Российской Федерации использует понятие «выгода» в контексте объекта налогообложения и налоговой базы, оперируя терминами «экономическая выгода» и «материальная выгода». Родственным данным терминам понятие «налоговая выгода» было введено в оборот Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в Постановлении от 12 октября 2006 года № 53. Этому предшествовала практика Конституционного Суда Российской Федерации, в которой получило распространение понятие добросовестности налогоплательщика. Возникло оно в период экономических кризисов 90-х годов прошлого века в связи с уплатой налогов через проблемные банки, которые принимали от коммерческих компаний платежные поручения на перечисление налогов в бюджет, но прекращали деятельность и не могли реально исполнить данные поручения. Конституционный Суд Российской Федерации признал, что налоговая обязанность юридического лица прекращается с уплатой налога, то есть со дня списания кредитным учреждением платежа с расчетного счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет.¹ Федеральная налоговая служба после данного решения обратилась в Конституционный Суд Российской Федерации с ходатайством о разъяснении

¹ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года № 24-П // Собрание законодательства Российской Федерации. № 42. 19 октября 1998. ст. 5211.

его правовых позиций. По итогам рассмотрения ходатайства родились правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации о необходимости добросовестного поведения в налоговой сфере. Эти правовые позиции много лет с переменным успехом использовались налоговыми органами и налогоплательщиками в судебных спорах

На современном этапе развития налогового регулирования усилия органов судебной власти, которыми разрабатывались названные понятия, подтолкнули законодателя к внесению изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации: появилась статья 54.1, которая по существу регламентирует случаи, когда получение налоговой выгоды налогоплательщиком можно считать правомерным, а когда нет.

Итак, исследование, проведенное диссертантом, охватывает несколько исторических периодов развития российской налоговой системы, связанных с проблематикой уклонения от уплаты налогов и добросовестного поведения в налоговой сфере. Поскольку это развитие, разумеется, будет продолжаться, для законодателя результаты проведенного исследования могут быть весьма полезны, а, следовательно, и тему диссертации необходимо признать, несомненно, актуальной.

Формулируя положения, выносимые на защиту, автор справедливо указывает на то, что появление статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации представляет собой частичную кодификацию идей, заложенных Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в указанном выше Постановлении. Вместе с тем законодательство необходимо развивать дальше, при этом необходимо учитывать идеи, которые отстаивает автор диссертации. В частности, важен тезис автора о том, что отрицательные последствия правовой неопределенности не должны перелagаться на налогоплательщика (третье положение, выносимое на защиту). Интересным представляется и вывод автора о наличии противоречия в понимании пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, из которой выводится презумпция добросовестности налогоплательщика. Действительно, если налоговая норма

содержит неустранимую неясность, нужно ли ее толковать в пользу любых налогоплательщиков, или только добросовестных? Ставя в своей диссертации подобные вопросы, автор, тем самым выводит проблемы налогового регулирования в данной сфере на достаточно высокий теоретический уровень (четвертое положение, выносимое на защиту).

Следует согласиться с выводами автора о том, что разработанный законодателем институт налоговой выгоды применим к возмещению косвенных налогов в полной мере (пятое положение, выносимое на защиту). Следует также поддержать автора в его утверждении о возможности дифференциации последствий недобросовестной деятельности налогоплательщиков в отношении разных налогов (шестое положение, выносимое на защиту). Например, по налогу на добавленную стоимость может быть отказано в праве на вычет, а по налогу на прибыль негативные последствия от тех же самых действий не наступают и соответствующие затраты признаются обоснованными. Эти практико-прикладные аспекты налогообложения разрабатываются автором с серьезных теоретических позиций. Тем самым автор вносит свой вклад в научный анализ соответствующих подходов судебной практики (Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 3 июля 2012 года № 2341/12 по делу Камского завода ЖБИ), которая всегда оценивалась специалистами как принципиально значимая.²

Формат данного отзыва не позволяет отметить все тезисы автора, которые представляют несомненный научный интерес, однако, можно упомянуть некоторые из них. Автор правильно пишет: «невозможен прямой перенос зарубежных доктрин в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями в отечественную практику» (страница 15 автореферата). По существу мысль автора заключается в следующем: для российской правовой системы требуется повышенный уровень юридической конкретики, особенно законодательной. Между тем судебные доктрины в их зарубежном варианте, дать этого не могут.

² Брызгалин А.В. Анализируем «Камское» дело: несколько замечаний-рассуждений на актуальные темы // http://www.nalog-briz.ru/2013/06/blog-post_8738.html (дата обращения: 02.04.2019).

Автор диссертации хорошо раскрыл в своей работе пагубность «простых» решений в сфере борьбы с получением необоснованной налоговой выгоды. На примере богатой арбитражной практики показано, как судебный ориентир на отказные письменные показания лица, числящегося руководителем организации-поставщика, послужил легким инструментом необоснованного привлечения налогоплательщиков к ответственности. Анализируя подходы арбитражной практики в их развитии, автор показывает, что постепенно возобладала более обоснованная позиция о необходимости ориентироваться на факт поставки спорного товара, то есть на реальность хозяйственных операций (страницы 18-19 автореферата).

Достаточно обоснована позиция автора о механизме действия статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующей применение института налоговой выгоды с обратной силой. Вместе с тем, хотелось бы, чтобы на защите диссертации автор дополнительно пояснил, является ли такое применение абсолютно беспроблемным с точки зрения защиты прав налогоплательщиков?

Проблема разнообразных и изощренных налоговых злоупотреблений далеко не всегда может быть решена одними только законодательными поправками, а также средствами правосудия. Как отмечается в литературе, последовательная реализация закона требует использования комплексных средств, не только юридических, но и организационных.³ Зачастую законы, в частности, принимаемые в порядке реализации прав и обязанностей в сфере налогообложения, не всегда способны достичь заложенных в них целей именно по организационным причинам. Очевидно, что в контексте рассматриваемой темы налоговой выгоды требуется дальнейшая отладка налоговой службой механизмов налогового администрирования, повышения уровня организации межведомственного взаимодействия, интенсификация и оптимизация информационного обмена. Это касается многих налогов: налога на доходы физических лиц (особенно в аспекте деофшоризации), налога на добавленную

³ См.: Тихомиров Ю.А. Теория компетенции. М., 2001. С.237-237.

стоимость и акцизов (в аспекте документарного обеспечения налоговых вычетов и учета подакцизных товаров), налога на имущество организаций и земельного налога (в аспекте корректности сведений государственных реестров и оценочной деятельности). Однако данные аспекты в диссертации практически не затрагиваются. Вероятно, они просто не попадают в предмет исследования, поскольку невозможно раскрыть все проблемы. И, тем не менее, хотелось бы, чтобы автор высказал свое мнение по поводу организационных аспектов в функционировании института налоговой выгоды. Возможно, дальнейшая научная деятельность автора коснется и данных аспектов.

Подытоживая, хотелось бы отметить, что впечатление 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.

Полагаю, что 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.

Начальник Управления
конституционных основ
публичного права
Конституционного Суда РФ,
кандидат юридических наук



Е.В. Тарибо

1900000, Санкт - Петербург, Сенатская пл., д. 1

E-mail: taribo@ksrf.ru

Тел.: (846) 404-30-29

« 2 » апреля 2019 г.

Подпись

Е. В. Тарибо

заверяю:

Ведущий советник Управления
государственной службы
Конституционного Суда
Российской Федерации



А.Е. Цурикова

