

## ОТЗЫВ

**на автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук Попковой Жанны Георгиевны «Налоговая выгода как институт налогового права»; специальность 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.**

Актуальность избранной автором темы не вызывает сомнений. Проблемы правового регулирования способов противодействия налоговым злоупотреблениям последние годы являются, пожалуй, наиболее значимыми и обсуждаемыми в сфере налогового права. Как правило, указанные проблемы анализируются с позиций сугубо практических, прикладных, в то время как бессистемность и непредсказуемая изменчивость правоприменительной практики требуют глубокого теоретического исследования, выявления устойчивых закономерностей и выработки научно обоснованных рекомендаций для оптимальной «настройки» соответствующего регулирования. К сожалению, как показывает практика законодательного процесса и судебной деятельности, многие решения в сфере налоговых злоупотреблений носят случайный, конъюнктурный характер, принимаются без учета рекомендаций научного сообщества и без объективного анализа предшествующей практики и возможных последствий принимаемых нововведений. Как результат, важнейшая для взаимоотношений государства и налогоплательщиков сфера правового регулирования имеет высокую степень неопределенности и характеризуется широким усмотрением правоприменителей, что крайне неблагоприятно сказывается на развитии российской экономики.

В этой связи попытка Ж.Г. Попковой выйти на теоретический уровень исследования поставленных проблем заслуживает всяческой поддержки. Бесспорным аргументом в пользу подготовки диссертации по теме противодействия налоговым злоупотреблениям служит включение в 2017 году в часть первую Налогового кодекса РФ ст.54.1, посвященной указанной проблематике. И рассматриваемая диссертация является одним из первых, если не первым, диссертационным исследованием, в котором дан доктринальный анализ положений данной статьи.

В автореферате содержится немало выводов, которые, на наш взгляд, являются научно состоятельными, обладают новизной и заслуживают одобрения.

Так, на стр.14 автор справедливо указывает, что «относительно распространенное поведение, являющееся индивидуально рациональной стратегией (в том числе «агрессивное» налоговое планирование» и т.д.), в итоге могут привести к коллективным иррациональным результатам». По существу, данный тезис является ценностной основой концепции необоснованной налоговой выгоды, которая исключает принятие решений на основе анализа рациональности поведения налогоплательщика сквозь призму исключительно его эгоистического интереса, без учета его обязанности считаться с публичным, фискальным интересом.

В работе в основном верно освещаются исторические этапы становления концепции необоснованной налоговой выгоды, дополнившей концепцию добросовестности налогоплательщика, основные российские и зарубежные подходы к выявлению налоговых злоупотреблений («приоритет содержания над формой», «делка по



шагам» и другие), а также модели установления последствий признания действий налогоплательщика налоговым злоупотреблением.

Нельзя не согласиться с большинством выводов автора, касающихся проблем применения ст.54.1 НК РФ. В частности, Ж.Г. Попкова обоснованно указывает на упущение законодателем отношений по неправомерному возмещению косвенных налогов при моделировании сферы действия названной статьи и аргументированно приходит к выводу о необходимости распространения ее положений на эти отношения в процессе правоприменительной практики.

Заслуживает поддержки положение, выносимое автором на защиту и обусловленное отказом законодателем от разработанного судебно-арбитражной практикой критерия должной осмотрительности. Ж.Г. Попкова верно отмечает, что буквальное толкование п.2 ст.54.1 НК РФ может привести к несогласующемуся с конституционно-правовым предназначением и смыслом указанной нормы лишению налогоплательщика налоговой выгоды при отсутствии со стороны налогоплательщика каких-либо недобросовестных действий.

Справедливым следует признать и другое выносимое на защиту положение, основанное на коллизии расчетного метода исчисления налогов, предусмотренного подп.7 п.1 ст.31 НК РФ, и положений ст.54.1 НК РФ, которые при их узком и формальном толковании могут быть восприняты практикой как позволяющие отказать налогоплательщику в полном объеме в расходах на приобретение товаров даже при реальности соответствующей операции, но при недостоверности документальных сведений о контрагенте.

В автореферате содержатся и другие положения, которые характеризуются научной новизной и практической актуальностью.

К числу безусловных достоинств работы следует отнести ее структуру, позволяющую последовательно и системно раскрыть избранную автором тему, а также использование автором широкого круга научных и научно-практических источников, предметно связанных с представленной работой.

Тема исследования, уровень ее научной разработанности, состояние законодательного регулирования и правоприменительной практики в рассматриваемой сфере таковы, что полноценное диссертационное исследование вопросов правового регулирования налоговой выгоды не может быть лишено дискуссионных моментов и положений, вызывающих возражения.

Прежде всего требует прояснения позиция автора по вопросу о соотношении понятий «налоговая выгода» и «необоснованная налоговая выгода». В название темы и обосновываемого автором правового института вынесен термин «налоговая выгода», однако содержание исследования позволяет сделать вывод, что речь идет только о необоснованной налоговой выгоде как результате налогового злоупотребления. Едва ли можно исключать признание за налогоплательщиком права на обоснованную налоговую выгоду. Поэтому большой научный и практический интерес может представлять анализ соотношения таких понятий, как обоснованная 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.



Очевидно, что масштаб поставленной автором научной проблемы не позволил подробно осветить указанные вопросы и в целом позиция автора понятна, но тот смысл, который вкладывает Ж.Г. Попкова в термин «налоговая выгода», может быть уточнен в ходе защиты.

В одном из положений, выносимых на защиту, автор верно отмечает высокую степень неопределенности в рассматриваемой сфере правового регулирования и делает вывод о том, что последствия такой неопределенности переносятся на налогоплательщиков. Данное наблюдение в целом объективно отражает существующую практику, однако автору следовало бы высказать собственную позицию о допустимости такой практики или об условиях, 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*.

Спорным, на наш взгляд, является тезис о том, что «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» (с.9). Даже если принять на веру далеко не бесспорную логику Конституционного Суда РФ, выводящего принцип добросовестности налогоплательщика из п.7 ст.3 НК РФ, едва ли можно согласиться с выводом автора. В противном случае придется признать, что одна и та же норма имеет различное содержание для различных налогоплательщиков («добросовестных» и «недобросовестных»), что едва ли приемлемо даже с точки зрения принципа юридического равенства. Скорее квалификация действий налогоплательщика как недобросовестных (как злоупотребления правом) зависит от содержания и цели правовой нормы, выявленных в ходе ее толкования. Позиция же автора может привести к тому, что последствия ошибки законодателя, сформулировавшего дефектную норму, не поддающуюся исцелению всеми известными методами толкования права, будут возложены на более слабую сторону - налогоплательщика, воспользовавшегося такой ошибкой в своем интересе. Представляется, что смысл п.7 ст.3 НК РФ как раз предполагает обратное.

Подводя итог вышесказанному, можно заключить, что, судя по автореферату, диссертационное исследование Ж.Г. Попковой не может не вызвать интереса среди ученых и практиков, занимающихся проблематикой налоговых злоупотреблений. Автор сформулировал и обосновал ряд выводов, характеризующихся самостоятельностью, научной новизной и практической значимостью. Тема раскрыта последовательно, системно, с опорой на научные исследования и эмпирическую базу.

Таким образом, на наш взгляд, представленный автореферат соответствует всем предъявляемым требованиям, а Ж.Г. Попкова заслуживает присуждения искомой степени кандидата юридических наук.



  
С.В. Овсянников


кандидат юридических наук, доцент  
кафедры административного и  
финансового права СПбГУ

С.В. Овсянников

заверяю.

199106, Россия, г. Санкт-Петербург,  
22-я Линия Васильевского острова, д. 7,  
ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский  
государственный университет»,  
Юридический факультет,  
osv\_jur@mail.ru, 8 (812) 363-68-26

Документ подготовлен по личной инициативе.  
Текст документа размещен в открытом доступе на сайте СПбГУ по адресу:  
<http://spbu.ru/science/expert.html>

Ведущий специалист  
по кадрам  Аникина О.В.  
23.04.2019