

УТВЕРЖДАЮ

Проректор по научной работе
ФГБОУ ВО «Московский
государственный юридический
университет имени О.Е. Кутафина
(МГЮА)»
доктор юридических наук,
профессор В.Н. Сидюков



«22» апреля 2019 года

Отзыв ведущей организации

федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» на диссертацию Попковой Жанны Георгиевны по теме «Налоговая выгода как институт налогового права», представленную в Диссертационный совет Д 170.003.03, созданный на базе федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия», на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право (Москва, 2019. 303 с.)

Актуальность темы диссертационного исследования Попковой Ж.Г. предопределена несколькими обстоятельствами. Прежде всего, налоговая выгода, понятие которой было впервые определено в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», продолжает оставаться одним из важнейших факторов, влияющих на совокупный объем налогов, уплачиваемых российскими налогоплательщиками. Лишение налогоплательщиков права на налоговую выгоду во многих случаях может

означать существенное ухудшение их финансового состояния, не исключая несостоятельность (банкротство). В этой связи правовая позиция, предлагаемая в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53, продолжает активно применяться арбитражными судами, а также непосредственно Верховным Судом Российской Федерации.

Кроме того, в 2017 году в первую часть Налогового кодекса Российской Федерации введена статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», ставшая в определенной степени частичной кодификацией и развитием правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. Установление статьей 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов по существу свидетельствует о формировании общего нормативного обеспечения института налоговой выгоды в рамках законодательства РФ о налогах и сборах.

Таким образом, перед наукой финансового права поставлены новые задачи, связанные с теоретическим осмыслением института налоговой выгоды в контексте добросовестного поведения налогоплательщика.

Как справедливо отмечает во введении диссертант, «...проблема определения границ дозволенного поведения налогоплательщика, установление деловой цели в его деятельности, добросовестности в его поведении и, как следствие, законности или противоправности используемой им налоговой минимизации является одной из самых актуальных в современной науке финансового права, налоговом законодательстве России и зарубежных стран» (стр. 3-4).

Следует поддержать мнение Попковой Ж.Г. относительно того, что «налоговую выгоду следует рассматривать как важнейший финансово-правовой институт обеспечения устойчивости финансовой системы государства. Раскрытие института налоговой выгоды позволит повысить

правовую определенность при разрешении налоговых споров, а также степень доверия налогоплательщиков к закону и к действиям государства» (стр. 6). Именно поэтому чрезвычайно важно с теоретико-правовой точки зрения осмыслить институт налоговой выгоды и выработать интегральный подход к его правовому регулированию.

В настоящее время российская наука финансового права характеризуется незначительным количеством исследований в области теоретических основ института налоговой выгоды, которые рассматривают сущность налоговой выгоды, концептуально определяют налоговую выгоду с позиции правового института налогового права. Представленная диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук восполняет пробел в исследовании системы финансового и налогового права, обосновывая точку зрения о том, что налоговая выгода является правовым институтом в системе налогового права и, следовательно, может служить основой для дальнейших исследований.

Формулировка **предмета и объекта исследования** (стр. 8) отвечает избранной теме диссертации, соответствует паспорту научной специальности 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Соответствует проблематике диссертационной работы поставленная **цель исследования**, которая заключается в разработке и обосновании теоретических и практических положений, адекватных современному уровню развития правовой науки, характеризующих институт налоговой выгоды, одновременно как способ борьбы с налоговыми злоупотреблениями и как совокупность правил, обеспечивающих права налогоплательщиков и публично-правовых образований, а также возможные направления их развития в теории и на практике, что позволит усовершенствовать законодательство о налогах и сборах и практику применения последнего в части обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов (стр. 7).

В соответствии с поставленной целью автором были сформулированы и полностью решены **задачи исследования**, а именно: исследованы основные способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями в современной правовой системе для определения значения судебных концепций, направленных на борьбу с ними; проведен ретроспективный анализ института налоговой выгоды, в том числе выявлен и изучен этап формирования концепции добросовестности налогоплательщика; рассмотрены соответствующие современным достижениям отечественной правовой науки подходы к принципу добросовестности в соотношении с его частным проявлением – добросовестностью налогоплательщика; исследованы общие вопросы правовых последствий квалификации деяния как злоупотребления правом (недобросовестного поведения); проанализирована проблема неопределенности в налоговом праве и способы ее разрешения, изучено доктринальное противодействие налоговым злоупотреблениям; изучены теоретические подходы к понятиям добросовестности налогоплательщика и налоговой выгоды; проведен анализ правоприменительной практики высших судебных инстанций, применяющих институт налоговой выгоды; рассмотрены особенности института налоговой выгоды применительно к различным правовым конструкциям таких налогов как налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций и других; исследованы современные варианты нормативного закрепления концепций, противодействующих налоговым злоупотреблениям (стр. 7-8).

Сочетание общенаучных и частнонаучных методов, которые составили **методологическую основу исследования**, позволило автору раскрыть сущность института налоговой выгоды. Автор применил следующие методы научного познания: анализ, синтез, описание, системный метод, формально-юридический метод, сравнительно-правовой метод, историко-правовой метод (стр. 10).

Исследование основывается на принципах системности, диалектики, взаимообусловленности и взаимосвязанности социальных процессов, что

позволило достичь достоверных и теоретически и практически значимых результатов.

Диссертация демонстрирует многогранность проведенного исследования и обоснованность содержащихся в ней выводов.

Теоретическую основу диссертации составили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых по различным отраслям права (прежде всего, финансового права, конституционного права, административного права, гражданского права) и экономике. В работе учтены современные достижения отечественных ученых и экспертов по вопросам правового обеспечения налоговой выгоды, использовано значительное число научных публикаций, вышедших за последнее время (стр. 9-10, библиографический список использованных источников (стр. 276-303).

Положительным моментом является существенный объем **эмпирической базы исследования**, которую составили судебные акты, отражающие развитие правоприменительной деятельности в аспекте реализации нормативных установлений, направленных на обеспечение добросовестного поведения налогоплательщика.

Структура работы, построение глав и параграфов представленной работы направлено на раскрытие заявленной темы исследования.

Диссертация состоит из введения, двух глав, подразделенных на семь параграфов, заключения, списка сокращений, библиографии. Названия глав и параграфов соответствуют их содержанию.

Во введении отражены вопросы, которые характерны для введения диссертаций, представляемых на соискание ученой степени кандидата юридических наук.

Исследование автор начинает с изучения концепции добросовестности в налоговых отношениях с учетом доктринальных и правоприменительных позиций. Первая глава «Добросовестность в налоговых правоотношениях» состоит из четырех параграфов. В первом параграфе «Добросовестность

налогоплательщика в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации» Попкова Ж.Г. рассматривает зарождение судебной концепции добросовестности налогоплательщика, фактически введенной и получившей развитие в актах Конституционного Суда Российской Федерации, в частности Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» по вопросу признания налогоплательщика исполнившим обязанность по уплате налога через банк. Является справедливым вывод о том, что Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 12 октября 1998 года № 24-П фактически не представил разъяснения относительно критериев признания налогоплательщика добросовестным (недобросовестным) (стр. 36).

Отсутствие разъяснения со стороны Конституционного Суда Российской Федерации повлекло прямое применение правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации арбитражными судами без анализа того, является ли соответствующий налогоплательщик добросовестным либо с краткой констатацией его добросовестности (стр. 39). Соответственно, «налоговые схемы», направленные на имитацию исполненной обязанности по уплате налога и возникшие, в том числе, на основании указанной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, были относительно преодолены только после принятия Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 года № 138-О.

Во втором параграфе «Добросовестность налогоплательщика как отражение общеправового принципа добросовестности» проведен анализ указанного принципа права и выявлены его основные особенности. Автор справедливо указывает, что вопросы добросовестности традиционно имеют существенную степень разработанности в отечественном гражданском праве,

в основном применительно к пределам осуществления гражданских прав (стр. 70); недобросовестное поведение является более широким понятием, поскольку оно потенциально может иметь место в сферах, не урегулированных правом, а злоупотребление правом – только в сферах правового регулирования (стр. 74); обобщенные понятия добросовестности (как и нравственности) имеют правовое значение, но находятся вне правового пространства, законодатель молчаливо предполагает, что правоприменитель осведомлен об их содержании (стр. 88).

Третий параграф «Развитие концепции добросовестности налогоплательщика в практике высших судебных органов и границы ее применения» фокусирует исследование на применении указанной концепции при решении конкретных проблем судами и связанную с этим проблематику. Представляют интерес выводы автора о том, что вопрос правовых последствий квалификации деяния, как злоупотребления правом (недобросовестного поведения) является непростым и может разрешаться различными способами (стр. 108); отказ в судебной защите, как правовое последствие признания налогоплательщика недобросовестным, в отечественной правовой системе не применяется, рассмотренные варианты правовых последствий признания налогоплательщика недобросовестным сводятся к лишению последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога либо права на использование налоговых льгот, расходов, вычетов и специальных налоговых режимов (стр. 112).

В четвертом параграфе «Неопределенность в налоговом праве и способы ее преодоления: доктринальное противодействие налоговым злоупотреблениям» рассмотрены зарубежные доктрины «существа над формой» (*equity above the form*), «деловой цели» (*business purpose*), «сделки по шагам» (*step transactions*) (стр. 121-122). Сделаны обоснованные выводы о том, что несмотря на наличие данных доктрин, зарубежными и отечественными учеными признается их недостаточная правовая определенность и сложность в их разграничении (стр. 124); стремление

законодателя к высокой степени правовой определенности в налоговом праве одновременно может породить больше возможностей для налоговых злоупотреблений (стр. 129).

В рамках продолжения исследования автор переходит к анализу собственно правового института налоговой выгоды. Вторая глава диссертации «Правовой институт налоговой выгоды» состоит из трех параграфов. Первый параграф «Институт налоговой выгоды в системе налогового права» содержит материал о концептуальной основе правового института налоговой выгоды, формирование которого предопределено положениями статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Справедлива позиция автора по вопросу того, что нормы института налоговой выгоды применимы к исчислению всех установленных налогов, но для ряда налогов являются более актуальными, в частности для налогов, предполагающих исчисление с учетом двух и более взаимосвязанных компонентов (налог на добавленную стоимость – величина реализации и вычеты, налог на прибыль организаций – доходы и расходы) (стр. 163), а также о том, что в указанном Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в определенной степени была сделана попытка вывести понятие «добросовестность» из правового оборота, с его заменой на понятие «необоснованная налоговая выгода» (стр. 168).

Как следует из второго параграфа «Применение института налоговой выгоды в практике высших судебных органов», основными направлениями исследования стали правовые позиции судов по конкретным аспектам налогового права, основанные на данной судебной концепции. Интересно историческое разграничение: применение института налоговой выгоды в практике высших судебных органов может быть условно рассмотрено в рамках нескольких относительно обособленных исторических этапов (2006 год – 2010 год – 2017 год – настоящее время) (стр. 177). В данном параграфе проанализированы важнейшие практикообразующие акты Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской

Федерации по конкретным делам, демонстрирующие дифференцированные подходы по проблеме вычетов по налогу на добавленную стоимость и расходов по налогу на прибыль организаций. Интересны рассуждения автора о том, как именно соотносится проблематика налоговой выгоды с положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающего исчисление налогов «по аналогии» (стр. 213, стр. 232), а также относительно налоговых последствий «дробления бизнеса» (стр. 216-220) и трансфертного ценообразования (стр. 221-229).

В третьем параграфе «Нормативное закрепление концепций, противодействующих налоговым злоупотреблениям» рассмотрены основные аспекты как отечественного, так и зарубежного опыта работы законодателя с указанными концепциями. Можно согласиться с мнением о том, что положения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации никаких принципиальных нововведений в правовую систему России не внесли, поскольку подходы, закрепленные в нормах данной статьи, уже сформировались в судебной практике, фактически имеет место модифицированная доктрина «деловой цели» (в иной терминологии изложены положения Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53) (стр. 237-238).

В заключении отражены вопросы, которые характерны для заключения диссертаций, представляемых на соискание ученой степени кандидата юридических наук.

Достоверность и обоснованность положений и выводов автора основаны на анализе законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, иного законодательства, актов судебных органов Российской Федерации.

Научная новизна диссертационной работы Попковой Ж.Г. не вызывает сомнений и выражается в положениях, выносимых на защиту.

Интересен тезис автора о том, 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.) (стр. 11). Данный вывод позволяет отграничить проблематику исследования, и с очевидностью видеть один из основных «блоков» применения института налоговой выгоды, который связан с налогами, предполагающими несколько параметров для исчисления, влияющих на итоговую сумму, подлежащую уплате в бюджет. Данное положение подробно аргументировано автором и отражает правовые проблемы, ставшие предметом рассмотрения со стороны арбитражных судов и Верховного Суда Российской Федерации в последние годы.

Также примечательна позиция, связанная с тем, что на недобросовестных налогоплательщиков не распространяется пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, такие налогоплательщики не могут претендовать на толкование в их пользу всех неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах (стр. 12). Указанный вывод обоснован в работе и исключительно интересен с точки зрения правоприменительной практики. Действительно, обнаружить судебные акты, в которых бы решение какого-либо вопроса, связанного с налоговой выгодой, одновременно мотивировалось с учетом Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 и пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, затруднительно.

Теоретическая и практическая значимость данного исследования проявляются также в выносимых на защиту положениях, которые представляют собой целостную обоснованную концепцию налоговой выгоды как института налогового права.

Важным положением, содержащим научную ценность, является вывод автора диссертационного исследования о том, что вследствие значимых отличий в правовом обеспечении отдельных налогов институт налоговой

выгоды не может единообразно применяться по отношению ко всем налоговым платежам (стр. 13). Указанный вывод позволяет понять основные причины дифференциации практики высших судебных органов по отдельным налогам (в том числе по налогу на прибыль организаций в проанализированном в работе Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03 июля 2012 года № 2341/12), без соответствующей коррекции практики по иным налогам.

Автор проанализировал значительный объем судебной практики по теме работы, что дало ему возможность подробно показать динамику развития судебных подходов к рассматриваемой теме. Следует полагать, предложения автора по применению статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации к возмещению косвенных налогов в ближайшее время получат отражение и в актах судебных органов (стр. 12).

Изученный Попковой Ж.Г. материал позволяет решать актуальные проблемы, возникающие в правоприменительной практике, связанной с темой исследования. Как правило, это серьезные вопросы, требующие скорейшего законодательного разрешения в целях исключения оснований для споров, последовательного правового регулирования и защиты прав налогоплательщиков.

Давая высокую положительную оценку проведенному диссертационному исследованию, полагаем одновременно возможным сделать отдельные замечания, касающиеся спорных или недостаточно, с нашей точки зрения, аргументированных положений.

1. Выделение в системе налогового права правового института налоговой выгоды автор осуществляет с использованием такого критерия, как «объект правового регулирования» (стр. 159-160). Кроме того, диссертант указывает, что правовой институт налоговой выгоды является «сложным (комплексным)» правовым институтом налогового права (стр. 157, стр. 162).

В рамках публичной защиты диссертации автору предлагается представить пояснения относительно возможных критериев выделения правовых институтов в системе подотрасли (отрасли), а также фактического отождествления в работе сложных и комплексных правовых институтов.

2. Как указывает диссертант, «в рассматриваемой концепции добросовестности налогоплательщика (как, впрочем, и института налоговой льготы), отрицательные последствия правовой неопределенности перелаживаются именно на налогоплательщика, а не на налоговый орган» (стр. 11-12, положение № 3).

Полагаем, что вывод автора исследования по вопросу переложения «отрицательных последствий правовой неопределенности» на налогоплательщика нуждается в теоретическом обосновании и оценке на предмет того, является ли это благом в рамках применения института налоговой льготы?

3. Выводы диссертанта, связанные с тем, 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» заслуживают внимания. Далее автор исследования указывает на «...противоречие между судебной практикой, применяющей судебные концепции, направленные против злоупотреблений в налоговых правоотношениях, с пунктом 7 статьи 3 НК РФ» (стр. 154, положение № 4).

Как представляется, указанная норма Налогового кодекса Российской Федерации носит конституционный характер. В этой связи диссертанту предлагается уточнить, в чем состоит противоречие между сложившейся судебной практикой и нормой пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации?

4. Автор исследования считает, что «вследствие значимых отличий в правовом регулировании отдельных налогов институт налоговой льготы не

может единообразно применяться по отношению ко всем налогам» (стр. 13, положение № 6).

На наш взгляд, предложенный диссертантом вывод нуждается в дополнительном обосновании и уточнении. Полагаем, что в процессе применения института налоговой выгоды учитываются особенности правового обеспечения отдельных видов налогов, но концептуальный подход применения института налоговой выгоды является единым.

Высказанные замечания носят дискуссионный характер и не оказывают влияния по общую положительную оценку работы, которая соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук.

Данная диссертация представляет собой научно квалификационную работу, в которой на основании выполненных автором исследований разработаны теоретические положения, совокупность которых можно квалифицировать как научное достижение в рамках доктрины финансового и налогового права.

Диссертационная работа Попковой Ж.Г. является фундаментальным, самостоятельно выполненным и завершенным научным исследованием, имеющим важное значение как для науки финансового права, так и для практики правового регулирования налоговой выгоды и соответствует заявленной специальности.

Автореферат диссертации соответствует основным положениям работы.

Основные результаты диссертации опубликованы и отражены в 11 печатных работах, из них 7 – в научных журналах, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России, а также результаты исследования были представлены на научно-практических конференциях.

На основании изложенного выше можно сделать вывод, что диссертация Попковой Жанны Георгиевны «Налоговая выгода как институт налогового права» отвечает всем требованиям, предъявляемым ВАК при

Минобрнауки России к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, и соответствует требованиям Положения о порядке присуждения ученых степеней, утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 842.

Автор диссертации Попкова Жанна Георгиевна заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Отзыв подготовлен кандидатом юридических наук, доцентом кафедры финансового права федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» Соболев О.С.

Отзыв обсужден и одобрен на заседании кафедры финансового права 10 апреля 2019 года, протокол № 10.

Зам. зав. кафедрой финансового права
доктор юридических наук, профессор



О.В. Болтинова

Сведения о ведущей организации:

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)»
Россия, 125993 город Москва, улица Садовая - Кудринская, дом № 9
телефон: +7 (499) 244-88-74
e-mail: msal@msal.ru
сайт организации: <http://www.msal.ru>

