

ОТЗЫВ
Официального оппонента
на диссертацию Попковой Жанны Георгиевны на тему «Налоговая
выгода как институт налогового права», представленную на
соискание ученой степени кандидата юридических наук по
специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право,
бюджетное право в Диссертационный совет Д 170.003.03, созданный на
базе ФГБОУ ВО «Российский государственный университет
правосудия»

Актуальность темы диссертационного исследования Ж. Г. Попковой вполне очевидна и обусловлена следующим.

Вопросы, связанные с имплементацией в «ткань» российского налогового права общеправового принципа незлоупотребления правом, а также – вопросы о соотношении правомерного и «агрессивного» налогового планирования, о соотношении налогового планирования и уклонения от уплаты налогов и т. п. традиционно относятся к мейнстриму научных исследований отечественных и зарубежных ученых. Описание четких границ между правомерным и неправомерным поведением, идентификация и квалификация «серых зон» в сфере налогов и сборов, выделение критериев (тестов) применения антиуклонительных доктрин и признаков недобросовестного поведения имеют первостепенную значимость для всех участников налоговых взаимодействий. Причем речь идет (1) как о частных лицах, так и о властных субъектах; (2) как о национальном уровне налогово-правовой регуляции и правоприменения, так о трансграничных налоговых отношениях.

В этих условиях интерес налоговедов закономерно обращен к инструментам, позволяющим оценить пределы налоговой оптимизации и законность действий (сделок, деятельности, бизнеса в целом) субъектов налогового права. Среди них ключевое место занимают т. н. антиуклонительные положения (GAAR/SAAR), включающие и доктрину обоснованности налоговой выгоды. Несмотря на ее многолетний генезис, она до сих пор вызывает ожесточенные споры и противоречивые интерпретации как в научном сообществе, так и у специалистов-практиков. Отчасти это вызвано оценочным характером большинства ее положений, отчасти – отсутствием (вплоть до последнего времени) ее легализации в нормах законодательства о налогах и сборах и, соответственно, длительным существованием в статусе именно судебной доктрины.

Рассматриваемая в диссертации проблематика актуальна не только в доктринальном плане, но имеет также колоссальное прикладное значение. Ведь большинство налоговых споров (во всяком случае, по НДС и налогу на прибыль) традиционно рассматриваются с применением судами именно доктрины обоснованной/необоснованной налоговой выгоды.

Несмотря на наличие значительного массива доктринальных источников, официальных разъяснений и судебных правовых позиций, повышенная сложность и неоднозначность доктрины налоговой выгоды продуцируют малоисследованный и дискуссионный характер многих ее ключевых аспектов. Более того, доктрина налоговой выгоды до сих пор не получила интегративного (системного) и концептуального освещения в науке. При этом с момента написания большинства трудов прошло уже немало времени, накоплен опыт правоприменения, введены в действие новые налоговые нормы, поэтому многие релевантные вопросы требуют переосмысления. Также обратим внимание на перманентность налоговых реформ, которые продолжаются непрерывно – ситуация в сфере налогов и сборов изменяется динамично и подчас радикально. Так, с 19 августа 2017 г. вступила в силу ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Указанные новеллы принципиального характера продолжают эволюцию доктрины налоговой выгоды, ожидая – в силу с своей новизны – доктринальной концептуализации и апробации на практике. В этом контексте диссертация Ж. Г. Попковой выступает первым комплексным научным исследованием доктрины налоговой выгоды, сделанным после вступления в силу ст. 54.1 Налогового Кодекса РФ.

Вышеуказанное обуславливает актуальность, востребованность, научную новизну, оригинальность, а также теоретическую и практическую значимость диссертационного исследования Ж. Г. Попковой.

Анализ диссертации Ж. Г. Попковой позволяет констатировать, что поставленная цель исследования – разработка и обоснование 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 – реализована диссертантом качественно и в полном объеме.

Структура диссертации Ж.Г. Попковой обусловлена целью и задачами научного исследования. Представленная работа состоит из введения, двух глав и семи параграфов, заключения, списка сокращений и библиографии. Текст диссертация изложен лаконичным, юридически грамотным языком, сформулированные тезисы и основные положения логичны и аргументированы, видимые противоречия в материалах исследования отсутствуют.

Научная новизна диссертации Ж.Г. Попковой состоит в том, что в ней сформулирована оригинальная авторская концепция доктрины

налоговой выгоды с учетом новых реалий (в частности, с учетом новелл ст. 54.1 НК РФ), обосновано место и роль последней в системе антиуклонительных налогово-правовых инструментов, а также существенно расширены научные представления о доктрине налоговой выгоды, которая представлена автором одновременно и как способ борьбы с налоговыми злоупотреблениями, и как инструмент противодействия необоснованным нарушениям прав налогоплательщиков со стороны налоговых органов.

Новизна научного исследования Ж. Г. Попковой отражена в положениях, выносимых на защиту. Ознакомление с ними убеждает нас в том, что их следует в целом поддержать. Среди основных тезисов диссертации полагаем возможным особо выделить следующие:

Представляется обоснованным положение о двух основных способах борьбы с налоговыми злоупотреблениями: во-первых, с помощью налоговых норм, включая прямые запреты в законодательстве о налогах и сборах (приоритетный вариант), и во-вторых, посредством судебных доктрин, одной из которых выступает концепция налоговой выгоды (стр. 10 – 11, 48, 130 – 131 Диссертации). Не вызывает возражений признание разработанной Конституционным Судом РФ концепта добросовестного/недобросовестного налогоплательщика в качестве исторического «предшественника» доктрины необоснованной налоговой выгоды.

Автор верно заявляет, что в налоговом праве действует законная опровержимая презумпция добросовестности налогоплательщиков и налоговых органов, которую можно опровергнуть лишь посредством известных всем членам сообщества процедур (стр. 11, 59 Диссертации); принцип законности требует не просто соблюдения законов, но – их добросовестного соблюдения; каждое лицо считается действующим законно и добросовестно соблюдающим нормы права, пока в установленном порядке не будет доказано иное (стр. 66 Диссертации); с точки зрения налогообложения одно и то же поведение конкретного субъекта не может одновременно признаваться как добросовестным, так и недобросовестным (стр. 70 Диссертации); злоупотребление налоговым правом есть частный случай недобросовестного поведения в налоговом праве (стр. 73 Диссертации). В работе верно указано на то, что неопределенность многих императивов рассматриваемой доктрины обуславливает масштабное применение дискретного усмотрения со стороны фискальных органов и судов при рассмотрении соответствующих налоговых споров (стр. 98 – 101 Диссертации).

Следует поддержать тезис о том, 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). Итоговое решение правовой проблемы, верно замечает соискатель, осуществляет суд, учитывая в том числе и неправовые «ориентиры» (напр., обычаи, совесть),

одним из производных от которых является концепция добросовестности налогоплательщика (стр. 11 – 12, 140 Диссертации). Мы солидарны и с выводом автора о том, что излишняя определенность налогово-правовой регламентации парадоксальным образом провоцирует уклонения от уплаты налогов и иные злоупотребления со стороны участников налоговых отношений (стр. 145 Диссертации).

Импонирует стремление автора рассматривать институт налоговой выгоды максимально широко (речь идет о применимости рассматриваемой доктрины 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) – стр. 13, 173 Диссертации).

Весьма интересным и смелым воспринимается тезис диссертанта о том, что положения института налоговой выгоды состоят в определенном противоречии с подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ в случаях неизвестности реального поставщика товаров (работ, услуг, сырья), при их фактическом приобретении налогоплательщиком. Указанная норма, аргументирует автор, обязывает налоговые органы вменять налогоплательщику расходы (вычеты) на основе данных об аналогичных налогоплательщиках, а в существенном объеме судебной практики, основанной на доктрине необоснованной налоговой выгоды, налогоплательщик полностью лишается права на ее получение по соответствующим хозяйственным операциям (стр. 13, 230, 245 Диссертации).

Также в целом можно согласиться с тезисом автора о том, что реализованное в доктрине налоговой выгоды требование должной осмотрительности может противоречить требованию о четкой идентификации поставщика, закрепленному в ст. 54.1 НК РФ, поскольку обязательная идентификация поставщика действует безотносительно к тому, проявил ли налогоплательщик должную осмотрительность: если товар (работу, услугу, сырье) фактически поставил не тот поставщик, который указан в документах, право на налоговую выгоду согласно ст. 54.1 отсутствует (стр. 13 – 14, 211 Диссертации).

Дискуссионным, но не лишенным оснований является тезис диссертанта о том, что статья 54.1 НК РФ имеет «косвенную» обратную силу, так как законодательство предписывает налоговым органам применять ее положения по проверкам, решения о назначении которых вынесены после ее вступления в силу. Можно также поддержать вывод диссертанта о том, обратная сила указанной статьи не ухудшает положение налогоплательщиков (стр. 14, 239, 241 Диссертации).

Таким образом, ознакомление с положениями, выносимыми диссертантом на защиту, позволяет нам констатировать, что диссертация Ж. Г. Попковой является комплексным, оригинальным, самостоятельным и завершенным научным исследованием.

Теоретическая и практическая значимость работы Ж. Г. Попковой заключаются в следующем. Научные положения (тезисы) и рекомендации, сформулированные автором, могут быть учтены как законодателем при совершенствовании законодательства о налогах и сборах, так и научным сообществом при проведении релевантных научных изысканий. Выводы и результаты исследования могут использоваться в рамках преподавания отдельных дисциплин финансово-правового (и налогово-правового) цикла.

Необходимо отдельно отметить, что при подготовке диссертации Ж.Г. Попковой концептуально проанализирован значительный массив отечественной научной литературы и судебных правовых позиций, проведены общеправовые и междисциплинарные изыскания, что существенно повышают научный потенциал ее диссертационного исследования. Содержащиеся в диссертации выводы и научно-теоретические положения работы сделаны автором самостоятельно.

Результаты диссертационного исследования Ж. Г. Попковой прошли должную апробацию. Основные теоретические положения и практические выводы диссертации опубликованы в специализированных изданиях ВАК, а также в тематических сборниках международных научно-практических конференций. Разработанные диссертантом положения и предложения апробировались в деятельности Арбитражного суда Волго-Вятского округа, Управления ФНС России по Нижегородской области.

В целом подготовленная Ж. Г. Попковой диссертация может быть отмечена как интересное и актуальное научное исследование, которое явилось результатом значительной работы по изучению, систематизации и концептуализации нормативной базы, судебных правовых позиций, правоприменительной практики и доктринальных подходов к рассматриваемой в работе проблематике.

Все вышеизложенное позволяет дать общую положительную оценку диссертационной работы, представленной Ж.Г. Попковой.

Констатируя безусловные достоинства диссертационного исследования Ж.Г. Попковой, полагаем возможным сформулировать ряд отдельных вопросов и замечаний, а именно:

1) Мы поддерживаем тезис диссертанта о том, что принцип добросовестности и незлоупотребления правом обладает универсальным действием в отношении всех субъектов права – не только частных лиц, но и властных субъектов (стр. 59, 81 – 82, 89 – 91 Диссертации). Более того, судебная практика в 2018 году фактически признала (и легализовала) принцип добросовестности налогового администрирования (напр., Определения ВС РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу АО «Бамтоннельстрой»; от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу АО «ВЭБ-Лизинг»; от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 по делу ПАО «Химпром» и др.). Однако остается вопрос о содержательном наполнении принципа добросовестности налогового администрирования. Какие императивы он включает? Должен ли он презюмироваться? Как он соотносится с другими

принципами – законности, определенности, легитимных ожиданий? Какие правовые последствия влечет (должно влечь) его нарушение в материально-правовой и процедурной сферах? Предлагаем соискателю на защите диссертации развернуто ответить на эти вопросы.

2) Диссертант выносит на защиту положение о том, что применительно к концепции добросовестности налогоплательщика и института налоговой выгоды отрицательные последствия правовой неопределенности перелаживаются именно на налогоплательщика, а не на налоговый орган (стр. 12, 141 – 142 Диссертации). Полагаем, этот тезис нуждается в дополнительной аргументации. Иными словами, остается неясно, о каком «переложении», в авторской трактовке, идет речь – либо о переложении бремени доказывания на налогоплательщика, либо о фискальном уклоне в судебной практике, либо о том, что гарантия, предусмотренная в п. 7 ст. 3 НК РФ (все неустранимые сомнения, противоречия и неясности ... толкуются в пользу налогоплательщика), применяется судами лишь к добросовестным налогоплательщикам, либо – о чем-то ином. Предлагаем соискателю разъяснить свою позицию по данному вопросу. Что касается нашего мнения, то нам представляется, что «зоны неопределенности» возникающие в налоговом праве, могут в равной степени использоваться всеми участниками налогового процесса в своих интересах, и итоговые решения судов – в силу значительных элементов дискреции и судебного активизма по такого рода налоговым спорам – могут выноситься как в пользу налогоплательщиков, так и в пользу налоговых органов.

3) Отдельный параграф 3.3 в диссертации посвящен анализу новелл, изложенных в ст. 54.1 НК РФ. Однако ряд спорных вопросов нуждаются в уточнении. Каково соотношение ст. 54.1 НК РФ и Постановления ВАС РФ № 53, сохраняет ли последнее значение официального источника для разрешения налоговых споров? Чему отдается приоритет в силу ст. 54.1 – реальности совершения сделки или ее совершению конкретным исполнителем (т. е. что подлежит первоочередному выяснению – факт исполнения обязательства *per se* или «личность» фактического исполнителя)? Должен ли налогоплательщик выполнять тест «должной осмотрительности» при выборе контрагентов, который прямо не упомянут (не закреплен) в ст. 54.1 НК РФ? Каковы последствия нарушения ст. 54.1 для налогоплательщика – определение налоговых обязательств исходя из подлинного экономического содержания сделки (налоговая реконструкция, переквалификация) или же однозначный (априори) отказ в признании налоговой выгоды в полном объеме (деквалификация)? Как должно распределяться бремя доказывания в налоговых спорах с учетом ст. 54.1 НК РФ? Предлагаем диссертанту ответить на эти вопросы.

4) Международное налоговое право сегодня переживает эпоху BEPS – глобального мейнстрима в регламентации трансграничных налоговых взаимодействий. Речь идет о масштабной трансформации, казалось бы,

давно устоявшейся архитектуры международного налогообложения, связанной с разработкой, имплементацией и апробацией мероприятий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выведению прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting). В этом контексте предлагаем автору к защите еще раз проанализировать опыт зарубежных стран и международных организаций (прежде всего, ОЭСР) в части нормативного урегулирования и практического администрирования вопросов, подобных отечественному концепту налоговой выгоды и ответить на вопрос, какое влияние на рассматриваемую в диссертации проблематику оказала (и продолжает оказывать) реализация мировым сообществом Плана BEPS?

5) Российская экономика и финансовая система испытывают серьезное давление неблагоприятных факторов международного и внутригосударственного характера. Кризисные явления создают угрозы для бюджетной системы России, включая надлежащее поступление налоговых доходов. В этом контексте предлагаем диссертанту – на основе проведенного им научного исследования – подготовить и предложить на защите законодательные новации и/или усовершенствования правоприменительной практики, которые могли бы быть полезны и эффективны с учетом логики диссертационной работы? Какие меры оперативно-тактического и стратегического характера, по мнению соискателя, целесообразно предпринять российским политикам, судам и/или законодателям в сфере, связанной с темой диссертации? В частности, нужна ли нормативная разработка и официальная легализация в НК РФ соответствующего терминологического аппарата («налоговая выгода», «необоснованная налоговая выгода», «деловая цель», «должная осмотрительность», «формальный документооборот» и т. п.)?

Указанные замечания, в целом, не влияют на положительную оценку работы Ж. Г. Попковой и не снижают ценности полученных ею результатов, но обусловлены ограниченным объемом диссертации и дискуссионным характером проблематики, рассматриваемой соискателем.

Содержание автореферата и научных публикаций Ж. Г. Попковой соответствует содержанию диссертации, отражает результаты проведенного соискателем диссертационного исследования.

Таким образом, диссертация Ж. Г. Попковой на тему «Налоговая выгода как институт налогового права» может рассматриваться как завершенное научное исследование, имеющее как теоретическую, так и практическую значимость для науки финансового (налогового) права.

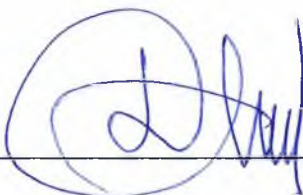
Оригинальность, новизна и научная ценность результатов диссертации, подготовленной Ж. Г. Попковой, сомнений не вызывают.

Содержащиеся в диссертации выводы и научно-теоретические положения работы сделаны диссертантом самостоятельно.

На основании вышеизложенного констатируем, что диссертация Ж.Г. Попковой на тему «Налоговая выгода как институт налогового права» отвечает всем необходимым требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата наук, закрепленным в ч. 2 п. 9., п. 10 и п. 11 «Положения о присуждении ученых степеней», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 г. № 842, а ее автор – Жанна Георгиевна Попкова – заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Официальный оппонент – Демин Александр Васильевич, доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Сибирский федеральный университет» (СФУ)

30 марта 2019 года



/ А.В. Демин /

Официальный оппонент: Демин Александр Васильевич
Почтовый адрес: Россия, 660026, г. Железнодорожск Красноярского края, ул. Андреева, д. 2, кв. 31;
Телефон: +7 (913) 538-36-04
E-mail: demin2002@mail.ru

