

В диссертационный совет Д 170.003.03,
созданный на базе Федерального государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего образования «Российский
государственный университет правосудия» (РГУП)

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 [М. – 2019, 303 с.]**

Научная работа Попковой Ж.Г., посвященная исследованию особенностей феномена «налоговой выгоды», представляется **актуальной**. Несмотря на то, что доктрина необоснованной налоговой выгоды, как верно отмечается диссертантом, активно применяется в судебной практике с 2006 года, ее научное осмысление все еще в значительной мере фрагментарно. Своевременность теоретико-правовых разработок в сфере противодействия злоупотреблениям в налоговой сфере подтверждает и участие Российской Федерации в реализации мероприятий Плана ОЭСР/G20 по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)). Его успешная реализация невозможна без обеспечения системного взаимодействия национальных и международных мер в рассматриваемой сфере.

Целью диссертационного исследования стала 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. На разных этапах исследования использовались различные методы научного познания в соответствии с целью и задачами, поставленными в диссертации.

Структура работы логична для монографических исследований: введение, две главы, объединяющие семь параграфов, заключение, список сокращений, список использованных источников и литературы. Главы диссертации взаимосвязаны, носят завершённый характер, каждая содержит самостоятельные научные выводы. В работе, объединённой единым концептуальным подходом, последовательно рассматриваются:

- Добросовестность в налоговых правоотношениях (глава 1);
- Правовой институт налоговой выгоды (глава 2).

Рецензируемая работа содержит ряд **новых или обладающих признаком новизны положений, достоверность которых не вызывает сомнений**. Так, по результатам исследования предложено авторское обоснование налоговой выгоды как правового института, с модификацией подходов к его содержанию применительно к различным налогам. Научную ценность представляет развитие представлений о налоговой выгоде в отношении таких дискуссионных вопросов, как её соотношение с концепцией добросовестности налогоплательщика, нормой о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика.

В работе прослеживается системный подход к решению вопросов теоретического и прикладного характера.

В **главе первой** автор исследует исторические аспекты концепции добросовестности налогоплательщика, выработанной Конституционным Судом Российской Федерации, и ставшей, как верно отмечается диссертантом, «предшественником» института налоговой выгоды (с. 17–49 диссертации). Рассматриваются современные подходы к принципу добросовестности в соотношении с его проявлением – добросовестностью налогоплательщика (с. 49–120 диссертации). Глава завершается исследованием проблематики неопределённости в праве (её преодоления) в контексте противодействия налоговым злоупотреблениям (с. 120–155 диссертации).

В главе второй в обоснование своего тезиса о наличии сформированного правового института налоговой выгоды диссертант обстоятельно исследует теоретические аспекты вопроса (с. 155–176 диссертации), анализирует материалы судебной практики (с. 176–233 диссертации). В работе глубоко освещена проблематика нормативного закрепления концепций, направленных на противодействие злоупотреблениям в налоговой сфере (с. 233–244 диссертации).

В **Заключении** автор подводит итоги работы, формулирует выводы и предложения.

Соискатель справился с поставленными задачами, достигнув цели исследования. Диссертация дает возможность получить в значительной мере полное представление о развитии в Российской Федерации института налоговой выгоды. Основные выводы и предложения выглядят достаточно **обоснованными, имеют важное теоретическое и практическое значение**. Попкова Ж.Г. проявила исключительную скрупулезность и основательность в работе над диссертацией, достаточно обратить внимание на то, насколько обширна эмпирическая база исследования: постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации (55), постановления пленумов и президиумов Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации (65), определения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и определений судебных коллегий Верховного Суда Российской Федерации (25).

Положительно оценивая проведенное исследование, следует отметить, что оно, как и всякая творческая работа, содержит положения, которые представляются дискуссионными, требующими уточнения, развития либо дополнительной аргументации:

1. Полагаем недостаточно корректно сформулированной задачу работы (с. 7 диссертации) – «исследовать *основные способы борьбы с налоговыми злоупотреблениями в современной правовой системе* для определения

значения судебных концепций, направленных на борьбу с ними». Нам не представляется удачным использование термина «борьба», но замечание, главным образом, состоит не в этом. Диссертантом в соответствии с избранной темой исследован достаточно ограниченный сегмент мер противодействия налоговым злоупотреблениям, – даже применительно к инструментарию налогового права, не касаясь правовой системы в целом, – поэтому задача сформулирована, на наш взгляд, неоправданно широко.

2. Диссертация значительно выиграла бы от формулирования автором понятия «налоговая выгода». Полагаем, что глубина исследования материала позволяла ему по итогам научного труда предложить свое определение. Ограничение тезисом о том, что «налоговая выгода является институтом налогового права, система норм которого регулирует качественно обособленную совокупность однородных общественных отношений, связанных с уменьшением налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога» (с. 12 диссертации, с. 9 автореферата), не представляется достаточным. Данное положение раскрывает позицию автора по вопросу о наличии сформированного института налогового права, но является в значительной мере абстрактным для четкого отражения того, что же представляет собой *«налоговая выгода»*. Лаконичное упоминание о том, что она *связана с уменьшением* налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, не позволяет в полной мере уяснить характеристику налоговой выгоды как «способа борьбы с налоговыми злоупотреблениями» (с. 10 диссертации, с. 8 автореферата). В какой-то степени введение авторского понятия облегчило бы и последовательное осмысление текста научной работы.

3. Требуется пояснения вывод (*Положение 2*, выносимое на защиту, с. 11 диссертации) о том, что «налогоплательщик в общем случае может потенциально злоупотреблять правами...». Не совсем понятен смысл конструкции «потенциально злоупотреблять», а также необходимость констатации данного факта, учитывая, что сама возможность

злоупотребления вряд ли может быть поставлена под сомнение. В отношении данного положения также следует сделать замечание уточняющего характера касательно конструкции «права на ... расходы», скорее всего, имеется ввиду возможность учета суммы расходов при исчислении налоговой базы, а не право нести расходы.

4. Сложно согласиться с логикой *Положения 3*, выносимого на защиту (с. 11 диссертации), согласно которому правовая неопределенность (ее степень) «в суде, преимущественно будет трактоваться в пользу либо одной, либо другой стороны спора» – «в силу особенностей организации и работы суда». Такое обоснование требует дополнительного пояснения от диссертанта, о каких именно особенностях идет речь, и в силу каких причин они влекут выше описанные юридические последствия.

5. Диссертант делает вывод о том, что на *недобросовестных налогоплательщиков* не распространяется пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, «т.е. они не могут претендовать на толкование в их пользу всех неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах». Не полностью ясна из данного положения позиция диссертанта в отношении возможности распространения указанной нормы на лиц, получивших необоснованную налоговую выгоду. Особенности института налоговой выгоды, как следует из *Положения 6*, выносимого на защиту (с. 13 диссертации), позволяют диссертанту разграничить его с добросовестностью налогоплательщика.

6. В работе нередко преобладает описательный подход, в ущерб доктринальной глубине авторского изложения. В определенной мере он объясним, хотя и не всегда оправдан, при раскрытии правовых позиций судов по рассматриваемой теме, однако не может быть поддержано обильное прямое цитирование научной литературы (например, с. 21–24, 35, 39–40, 42–44, 53–54, 64–68, 86–89, 94, 127–128, 138–139, 141–142, 149–150).

Высказанные замечания, – главным образом, уточняющего и развивающего свойства, – не снижают **теоретической значимости** работы,

общей высокой оценки диссертации как самостоятельного комплексного исследования, воспринявшего лучшие достижения финансово-правовой науки.

Практическая значимость работы определяется возможностью использования ее положений в процессе совершенствования законодательства о налогах и сборах, в научно-исследовательской деятельности и в учебном процессе при преподавании курсов «Финансовое право», «Налоговое право».

Диссертация подготовлена, рассмотрена и обсуждена на кафедре финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия» (РГУП). Результаты исследования **были надлежащим образом апробированы** (с. 11–12 автореферата). Основные теоретические положения и практические выводы опубликованы в изданиях ВАК при Минобрнауки России (с. 20 автореферата). Результаты научного исследования внедрены в учебный процесс кафедры государственно-правовых дисциплин Приволжского филиала РГУП (Нижний Новгород), ФГАОУВО «ННГУ им. Н.И. Лобачевского».

Таким образом, работа отвечает требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Ее содержание соответствует специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Автореферат отражает основные положения исследования, которые свидетельствуют об актуальности избранной темы, самостоятельности и обоснованности научных положений и выводов, их достоверности, научной новизне, теоретической и практической значимости. Оформление диссертации и автореферата соответствует установленным требованиям.

Вывод:

– диссертация Попковой Жанны Георгиевны «Налоговая выгода как институт налогового права», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности

12.00.04 – Финансовое право, налоговое право, бюджетное право, является
завершенной самостоятельной научно-квалификационной работой и
соответствует требованиям, изложенным в Положении о присуждении
ученых степеней, утвержденном постановлением Правительства
Российской Федерации от 24.09.2013 № 842;

- диссертант заслуживает присуждения ученой степени кандидата
юридических наук по указанной специальности.

Официальный оппонент:

Профессор Департамента налоговой политики
и таможенно-тарифного регулирования
федерального государственного образовательного
бюджетного учреждения высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации», доктор юридических наук
(специальности: 12.00.04 – Финансовое право,
налоговое право, бюджетное право,
12.00.10 – Международное право; Европейское право)

Инна Александровна Хаванова

125993, Москва, Ленинградский проспект, 49
телефон: +7 /499/ 2773929, E-mail: IAKHavanova@fa.ru

Подпись Хавановой И.А.

