

В диссертационный совет МГУ.051.4
Московского государственного
университета имени М. В. Ломоносова
119991, г. Москва, ГСП-1,
Ленинские горы, д. 1, стр. 13-14,
4-й учебный корпус,
Юридический факультет, ауд. 536а

ОТЗЫВ

**на автореферат диссертации Дирксен Татьяны Викторовны
на тему «Эффективность правовых мер предупреждения
уклонения от уплаты налогов»,
представленной на соискание ученой степени
кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 –
«Публично-правовые (государственно-правовые) науки»**

В первую очередь считаю необходимым отметить, что, к сожалению, сфера общения и взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов является достаточно и эмоционально напряженной и даже конфликтной. Это объективно обусловлено не только разностью интересов, но и разностью целей и задач их деятельности. Однако представляется, что множество неоднозначных и конфликтных моментов взаимодействия могло бы разрешаться через правовое регулирование и совершенствование организационных коммуникационных механизмов.

В связи с чем, проведенное Татьяной Викторовной Дирксен исследование о профилактических мерах предупреждения уклонения от уплаты налогов является более чем актуальным.

Тем более, что вынуждены констатировать один нелицеприятный факт, за 30-летнюю историю налоговой системы новой России «профилактика уклонения от уплаты налогов» так не стала основным направлением в отечественной налоговой политике.

Так же считаю необходимым отметить, что автором объективно оценена степень научной разработанности темы. Полагаем, что теоретическая и практическая значимость даже недооценена соискателем, так как в последнее время тема работы приобретает серьезное значение для института противодействия уклонению от уплаты налогов.

Научная новизна диссертации, действительно, состоит в том, что автором представлено первое в России комплексное исследование, посвященное анализу мер предупреждения уклонению от уплаты налогов посредством стимулирования налогоплательщиков к сотрудничеству с налоговым органом, поощрения за добросовестное *налоговозначимое* поведение и упрощения исполнения налоговых обязанностей.

Анализируемые явления подвергнуты соискателем тщательному сравнительно-правовому исследованию, поскольку в диссертации содержится анализ способов предотвращения уклонения от уплаты налогов в ряде иностранных юрисдикций. Это позволило сделать ряд как сутобо исследовательских выводов, так и необходимых для развития отечественного налогового права предложений.

Автор абсолютно верно обращает внимание на то, что помимо прямого уклонения от уплаты налогов (недекларирования доходов), ещё большую «востребованность» у налогоплательщиков имеет злоупотребление правом, когда лицо формально не нарушает нормы закона, однако налоговые обязательства умышленно занижаются (Положение, выносимое на защиту, № 1). К примеру, к таким способам относится столь популярное у недобросовестных налогоплательщиков «дробление» бизнеса, которое даже и не закреплено в Налоговом кодексе РФ как «правонарушение». Однако бюджет ежегодно недополучает миллиарды рублей вследствие такого неподобающего поведения хозяйствующих субъектов.

Поэтому мы согласны с мнением соискателя о большей эффективности правовых стандартов (общих антиуклонительных норм), нежели конкретных запретительных норм (Положение, выносимое на защиту, № 2) ввиду возможности распространения последних только на ограниченное число нарушений. На наш взгляд, один из таких стандартов сформулирован в п. 1 ст. 54.1 НК РФ (Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов). Кроме того, в налоговом праве разработаны «антиуклонительные» доктрины: «существа над формой», принцип «вытянутой руки» и т. п.

В то же время внедрение стандартов предполагает широкую дискрецию правоприменителя и необходимость строгого следования принципу определенности налогообложения ввиду необходимости сохранения доверия налогоплательщика к налоговым органам.

Вместе с тем представляется нежизнеспособным предложение закрепить в налоговом законодательстве принципы эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов (Положение, выносимое на защиту, № 4). Общие принципы налогообложения содержатся в ст. 3 НК РФ (Основные начала законодательства о налогах и сборах), тогда как включение в Кодекс институциональных принципов приведет к ещё большему неоправданному разрастанию объема документа.

Автор, на наш взгляд, абсолютно верно улавливает давно назревший переход взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков от жестко императивных к стремлению властного субъекта к диалогу. Поэтому развитие культуры взаимосогласительных процедур (Положение, выносимое на защиту, № 5) представляется перспективным направлением.

Мы также согласны с предложениями соискателя о внедрении мер поощрения добросовестных налогоплательщиков (Положение, выносимое на защиту, № 6).

Однако, на наш взгляд, исчисление налогов налоговым органом без участия налогоплательщика (Положение, выносимое на защиту, № 7) является заведомо конфликтным способом «упрощения» исполнения налоговых обязанностей, способным породить множественные споры. Уже сейчас в Налоговом кодексе предусмотрена уплата гражданами НДФЛ на основании налоговых уведомлений инспекции. Но расчет НДФЛ, безусловно, проще (и действительно слагает данное бремя с физического лица – непрофессионального участника оборота), чем расчет, например, налога на прибыль и НДС за крупную компанию. При этом предоставление налогоплательщику права на корректировку определенной налоговой обязанности посредством представления пояснений и подтверждающих документов (Положение, выносимое на защиту, № 9) не сможет устранить конфликтности бездекларационного порядка уплаты налогов и, на наш взгляд, никак не будет способствовать упрощению исполнения обязанностей по уплате налогов.

Если вести речь о едином налоговом счете, также рассматриваемым соискателем в данном Положении № 7, указанный инструмент предполагает идентификацию налоговым органом платежей, все же самостоятельно рассчитанных налогоплательщиком и указанных в декларации. Иными словами, налоговый орган за налогоплательщика ничего не рассчитывает. Внедрение ЕНС было обусловлено, в частности, сложением с налогоплательщиков обязанности заполнять множество платежных документов в разными КБК – здесь, действительно, можно говорить об упрощении исполнения налоговой обязанности.

Что касается налоговых рескриптов и опубликования налоговым органом правовых позиций по сложным вопросам правоприменения, такие меры и сейчас реализуются посредством издания Минфином и ФНС РФ писем и обзоров судебной практики.

Применительно к Положению, выносимому, на защиту, № 8, отметим, что выполнение письменных разъяснений о порядке исчисления и уплаты налога, данных налогоплательщику либо неопределенному кругу лиц, в настоящее время является обстоятельством, исключаящим вину в совершении налогового правонарушения (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). По нашему мнению, если существует проблема в непоследовательном развитии судебной практики по данному вопросу, она должна решаться на уровне высших судебных инстанций (например, Постановлений Пленума и информационных писем ВС РФ), а не внесением изменений в Налоговый кодекс во избежание его излишней казуистичности.

Мы также не можем поддержать предлагаемый автором механизм привлечения «налоговых информаторов», предоставляющих информацию о потенциальных нарушениях налогового законодательства другими налогоплательщиками (Положение, выносимое на защиту, № 11). По нашему мнению, подключение третьих лиц к налоговому контролю является излишним и влечет нарушение ряда основополагающих принципов налогового права. Кроме того, у налоговых органов имеются действенные

инструменты получения информации о деятельности налогоплательщика от третьих лиц – например, статья 93.1 НК РФ, статья 86 НК РФ в части возложения на банки обязанности по представлению в налоговые органы информации о счетах налогоплательщиков, п. 3 ст. 85 об обязанности органов ФМС сообщать в налоговый орган о фактах о фактах регистрации физического лица по месту жительства и т. п.

Тем более, на наш взгляд, нецелесообразно образование в составе налогового органа специализированного подразделения, курирующего взаимодействие с «информаторами», поскольку число госслужащих в России и без того значительно.

Следует согласиться с соискателем в части нормативного закрепления случаев использования налоговыми органами автоматизированных информационных систем в процессе проведения налогового контроля (Положение, выносимое на защиту, № 12). В настоящее время предпроверочный анализ и использование АИС в НК РФ никак не регламентированы.

Однако фактически, выходя на выездную налоговую проверку, налоговый орган уже имеет накопленный массив доказательств совершения налогоплательщиком правонарушения. При этом база данных АИС «не является общедоступной, порядок внесения в нее сведений и их достоверность ни судом, ни налогоплательщиком проверены быть не могут», о чем говорят суды в своих решениях, подчеркивая, что АСК НДС-2 не заменяет НК РФ (см., н-р, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.08.2024 по делу № А40-32549/2024).

Таким образом, закрепление в налоговом законодательстве положений об использовании налоговыми органами АИС будет способствовать соблюдению прав налогоплательщиков.

Резюмируя вышеизложенное, отметим, что нет никаких сомнений в научной достоверности полученных соискателем результатов и самостоятельности представленного исследования, что подтверждается рядом отмеченных в автореферате научных работ. Выводы сопоставлены с действующим правом РФ и иностранных государств, а также с существующими научными решениями. Мы подтверждаем практическую ценность результатов работы автора, поскольку они могут стать ориентиром как для законодателя, так и для правоприменителя. Многие выводы автора вызывают дополнительные вопросы и замечания, но определенно то, что представленная работа должна вызвать интерес в научных кругах. Высказанные вопросы и замечания имеют дискуссионный характер и не меняют нашего общего мнения о, безусловно, высоком качестве представленного исследования.

Работа соответствует критериям, установленным «Положением о порядке присуждения ученых степеней», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 № 842, а содержание автореферата соответствует материалам диссертации.

На основании изложенного мы считаем, что диссертация Т. В. Дирксен на тему «Эффективность правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов» представляет собой научный труд, в рамках которого предпринята успешная попытка комплексно исследовать правовые проблемы в соответствующей сфере.

Изучение автореферата по диссертационной работе позволяет сделать вывод, что научная работа соответствует критериям, определенным подп.подп. 2.1 – 2.5 Положения о присуждении ученых степеней в Московском государственном университете имени М. В. Ломоносова.

Таким образом, соискатель Дирксен Татьяна Викторовна заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки».

Кандидат юридических наук,
Руководитель Группы компаний «Налоги и финансовое право»,
Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право»,

Брызгалин Аркадий Викторович

13 ноября 2024 г.

Подпись Брызгалина Аркадия Викторовича

Аркадий Викторович Брызгалин (И.И.)