

В Диссертационный совет МГУ 051.4
Московского государственного
университета имени М.В.
Ломоносова
г. Москва, ГСП-1, Ленинские горы,
д. 1, стр. 13 (4-й учебный корпус),
Юридический факультет, ауд. 536А

ОТЗЫВ

официального оппонента доктора юридических наук Бачурина Дмитрия Геннадьевича на диссертацию Дирксен Татьяны Викторовны на тему: «Эффективность правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов» на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки»

Диссертационное исследование, представленное Дирксен Татьяной Викторовной, посвящено важной политико-правовой и социально-экономической проблеме – вопросу научного осмысления возможностей предупреждения уклонения от уплаты налогов.

Актуальность темы не вызывает сомнений и обосновывается тем, что предупреждение уклонения от уплаты налогов является задачей любого цивилизованного государства, а исключение или сведение к минимуму причин такого нежелательного правового явления и вызванных им юридических последствий возможно в процессе эффективного государственного управления и осуществления представителями публичной администрации контрольных полномочий в сфере налогообложения.

Актуальность рассматриваемой диссертации определяется также тем обстоятельством, что с момента введения в действие в 1992 г. налоговой системы Российской Федерации юридическая проблематика налогообложения и уклонения от него неизменно остается в фокусе

общественного внимания. Уклонение от уплаты налогов представляет угрозу экономической безопасности государства, провоцирует снижение благосостояния в обществе, приводя к неравномерному распределению налогового бремени, а также подрывает конституционные основы демократии, равенства и социальной солидарности.

Позиция автора, заключается в том, что для достижения сбалансированности правового регулирования в сфере налогообложения, необходимо не только формирование взвешенной государственной политики в области налогов и сборов, соблюдение экономически и юридически просчитанного баланса общественных интересов, но и разработка и применение эффективных правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

Оценивая теоретическую и практическую значимость темы диссертации, следует подчеркнуть, что совершенствование правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов представляют собой значительную социально-экономическую и политическую проблему не только в Российской Федерации, но и в сообществе наиболее развитых государств мира.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в ведущих рецензируемых изданиях в достаточном количестве – 7 публикаций, а также апробированы в виде докладов на всероссийских и международных научных и научно-практических конференциях.

В целом диссертация Дирксен Татьяны Викторовны является самостоятельным авторским научным исследованием, отличается полнотой решения поставленных научных задач, соответствует требованиям внутреннего единства, содержит убедительные и верифицируемые сведения. Рассматриваемая диссертация содержит новые научные знания, нашедшие адекватное отражение в положениях, выносимых на защиту и в публикациях автора, а также имеет практическую значимость.

Достоверность научных положений и состоятельность исследования заявлены на основе использования значительного объема монографической и иной специальной литературы, эмпирической базы.

Вместе с тем, наряду с положительными аспектами диссертационного исследования, диссертация имеет определённые резервы к совершенствованию, содержит ряд содержательных недостатков и положений, которые носят дискуссионный характер, а также требуют дополнительного пояснения или обоснования на защите. В частности среди таких недостатков необходимо указать следующие.

1) Согласно с. 7 диссертации «объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, складывающиеся в сфере предупреждения уклонения от уплаты налогов». Представляется, что здесь упущено упоминание об общественных отношениях по поводу исполнения обязанности уплаты налогов. Тем более этот вид общественных отношений фактически исследуется в работе и справедливо указан в обосновании научной новизны темы.

2) Не может быть признана оптимальной структура диссертации. Так, первая глава диссертации называется «Общая характеристика правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов». Вместе с тем, в ее состав входят параграфы, посвященные, по мысли автора, доктринальному подходу к понятию уклонения от уплаты налогов (§ 1) и нормативному подходу к понятию уклонения от уплаты налогов (§ 2). Рассматриваемая в них проблематика очевидно выходит за пределы предмета первой главы.

3) Следует указать, что сами названия 1 и 2 параграфов вызывают некоторое недоумение, поскольку заявленное в них содержание в виде описания методологических средств определения понятия «уклонение от уплаты налогов» отсутствует.

4) Постановка задач исследования свидетельствует о не вполне ясном и целостном представлении автора о самом правовом регулировании в сфере

применения мер предупреждения уклонения от уплаты налогов как о комплексном правовом явлении (отсутствует исследование форм, методов, пределов, процедур такого регулирования и т.д.). Так, например, задача исследования в пункте 2) формулируется следующим образом: «сформулировать понятие правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, выявить их классификацию через призму их правового воздействия на налогоплательщиков» (с.8). Сущность данной классификации остается сокрытой от правовой науки, поскольку диссертант не раскрывает ее базовое основание в виде «призмы» в своей работе.

5) В тексте работы присутствуют неточности, противоречия, нарушение логики изложения.

Некоторые примеры:

(с.78) «Представляется, что сущность предупредительных мер заключается в их превентивном характере. Цель таких мер направлена не столько на превенцию уже совершенных правонарушений, сколько *на их недопущение*, что должно способствовать противодействию возможным нарушениям налогового законодательства *на самой ранней стадии*». Поскольку превенция в праве - это предупреждение совершения правонарушений лицами, склонными к противоправным поступкам, то выражение «превенция уже совершенных правонарушений» как минимум ломает логику изложения.

(с.85) «Цель применения мер профилактики уклонения от уплаты налогов — нивелировать конфликтность взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком».

С данным утверждением нельзя согласиться по целому ряду причин. Видимо и сам автор с ним не согласен, когда указывает на с.84, что в основное назначение профилактики, как вида налогово-контрольной деятельности, предупредить возможные налоговые правонарушения и устранить условия, способствующие их совершению .

(с.27) «Представляется не имеющим правового значения производимое некоторыми авторами разграничение уклонения от уплаты налогов и агрессивной налоговой оптимизации, поскольку, давая такую классификацию, авторы в любом случае приходят к выводу о противоправности, как первого, так и второго явления».

Известно, что агрессивное налоговое планирование (обход налогов и т.д.) - это деятельность, которая прямо законодательство о налогах и сборах не нарушает, но не соответствует заложенным в нем целям, может не иметь экономического смысла, кроме как минимизация налога, и государствами не одобряется. АНП существует на грани правонарушения, но может быть квалифицировано в качестве противоправной деятельности в зависимости от текущего состояния законодательства и юрисдикции ее ведения. В связи с этим отмеченное разграничение достаточно значимо.

(с.110) «Требование добросовестности налогового администрирования основано на ограниченности полномочий налоговых органов с учетом конституционного теста пропорциональности».

Не ясно в чем состоит конституционность теста пропорциональности, учитывая, что традиционной правовой науке данный тест неизвестен. Принципиально отличным от примененного автором термина «конституционный тест пропорциональности» является тест на пропорциональность как средство оценки допустимости с конституционной точки зрения ограничения прав, который предполагает сложную схему аргументации:

во-первых, следует установить, что действиями государства ограничено некоторое право, во-вторых – произвести последовательную оценку оспариваемого ограничения: 1) оценить, является ли преследуемая государством цель ограничения прав легитимной; 2) оценить уместность, пригодность использования избранной государством меры в конкретной ситуации и ее необходимость, определив не имелось ли в арсенале

государства менее обременительных и столь же эффективных мер; 3) оценить пропорциональность *stricto sensu*, то есть оценить качество избранной меры как способа достижения цели и осуществить непосредственное «взвешивание» конкурирующих интересов.

Логично, что соответствующий анализ применения указанного теста в практике конституционных судов, в том числе Конституционного Суда РФ должен быть представлен в работе. Тем более, что о необходимости применения теста пропорциональности заявлено в выводе положения на защиту №6 (с.14).

Не ясно, какую мысль пытается выразить автор на стр. 41 работы: «Однако, следует признать, что рассмотрение злоупотребления предусмотренными законодательством правами в качестве уклонения от уплаты налогов является более сложным процессом не только с правовой, но и с экономико-политической точки зрения».

б) В библиографическом списке необходимо обособить и расположить отдельными рубриками «международные нормативные акты» и «зарубежные нормативные правовые акты».

7) Несколько замечаний касаются положений, выносимых на защиту:

А) Общее замечание состоит в излишней множественности положений на защиту для кандидатской диссертации (принято 7-8, в настоящей работе 12), чрезмерно большом объёме некоторых из них, не позволяющим уловить ключевую мысль автора (например, положение 6 занимает две страницы текста), также перегруженности положений на защиту предложениями по внесению изменений в законодательство (из двенадцати положений шесть – 6, 7, 8, 9, 10, 12 – сводятся к корректировке законодательства).

Б) В первом положении на защиту указано: «Анализ доктринального подхода к понятию уклонения от уплаты налогов позволяет его рассматривать как существующее не только в форме непосредственного неисполнения обязанностей по надлежащему декларированию налоговых

обязательств (прямая форма уклонения от уплаты налогов), но и в форме злоупотребления правом на уменьшение налоговой базы...»

Тем самым автор заявляет, что изучению подвергается не само правовое явление в виде уклонения от уплаты налогов, а методологический инструмент, с помощью которого может проводиться исследование.

Аналогичная ошибка присутствует во втором положении на защиту.

В) Не вполне состоятельным представляется третье положение, выносимое на защиту. Уязвимость предложенного автором определения состоит в сокрытии того, что предлагается понимать в качестве термина «механизм».

Если это «правовой механизм, то в данном контексте он, вероятно, может определяться как совокупность правовых норм, правоотношений и юридических актов, участвующих в правовом воздействии и существующих в виде динамической, внутренне единой системы профилактики и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

В этом случае логично вести речь о структуре правового механизма, исследуя его элементы: общественные отношения (объект правового регулирования); цели; способы и методы, используемые для правового влияния на общественные отношения; правовые средства, непосредственно через которые и осуществляется правовое регулирование. Однако такая логическая последовательность в положениях, выносимых на защиту, и в самой работе отсутствует.

Г) Спорным является утверждение (положение 5) о том, что «Федеральная налоговая служба предпринимает попытки по созданию благоприятной среды для взаимодействия с налогоплательщиками, принимая так называемые акты саморегулирования и устанавливая намерения на партнерские взаимоотношения (формируя синергетическую среду взаимодействия)». Даже простое сопоставление официальных текстов миссии ФНС России за 2024 г. и 2020 г. обнаруживает, что к 2024 г. из

приоритетов ведомства исключен тезис об «обеспечении соблюдения прав налогоплательщиков».

Д) В положении 6 автор утверждает, что «налоговыми мерами поощрения добросовестного налогового поведения выступают налоговые льготы». Это неверно. Налоговые льготы в теории налогового права и законодательстве РФ рассматриваются как преимущество, предоставляемое государством либо местным самоуправлением определённой категории налогоплательщиков с целью снижения налоговой нагрузки, как один из элементов налоговой политики для решения социальных и экономических задач.

Е) Положение 7 носит технический, а не научно-правовой характер.

Вместе с тем указанные замечания не умаляют значимости диссертационного исследования. Диссертация является законченным научно-исследовательским трудом, выполненным автором самостоятельно. Полученные автором результаты достоверны. Автореферат соответствует основному содержанию представленной работы.

Содержание диссертации на тему «Эффективность правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов» соответствует паспорту специальности 5.1.2 – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки» (по юридическим наукам) и критериям, определенным пп. 2.1-2.5 Положения о присуждении ученых степеней в Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова.

Диссертация оформлена согласно приложениям № 5, 6 Положения о диссертационном совете Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова.

Все вышеизложенное дает основание сделать вывод, что диссертационная работа на тему: «Эффективность правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов», соответствует требованиям Положения о присуждении ученых степеней в Московском государственном

университете имени М.В. Ломоносова, а ее автор - Дирксен Татьяна Викторовна заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки».

Официальный оппонент:

доктор юридических наук, ведущий научный сотрудник лаборатории «Функциональные основы моделирования социального поведения» Центра инновационного проектирования и прикладных исследований Института государства и права ФГАОУ ВО «Тюменский государственный университет»

 Бачурин Дмитрий Геннадьевич

«07» 11 2024 г.

Контактные данные:


Тел.: 8 (3452) 59-74-29, e-mail: 01ter@mail.ru

Специальность, по которой официальным оппонентом защищена диссертация: 12.00.04. – «Финансовое право, налоговое право, бюджетное право»

Адрес места работы: 625003, Тюменская область, г. Тюмень, ул. Володарского, д. 6.

Тел.: 8 (3452) 59-74-29, e-mail: ippsu@utmn.ru

Подпись сотрудника ФГАОУ ВО «Тюменский государственный университет» Д.Г. Бачурина удостоверяю:

Подпись Д.Г. Бачурина удостоверяю
Зем. печать 
И.В. Мещеряков
«07» 11 2024