



«Утверждаю»

Ректор ФГБОУ ВПО «ОмГУ им.
Ф. М. Достоевского», профессор,
доктор исторических наук

/А.В. Якуб/

«18» марта 2016 года

ОТЗЫВ

ведущей организации – Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского» на диссертацию Смолицкой Елены Евгеньевны на тему: «Гражданско-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве» (Воронеж, 2015), представленную на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Объем рукописи составляет 247 страниц;
библиография – 49 страниц,
приложения – 10 страниц.

I. Актуальность темы исследования

Диссертационная работа Елены Евгеньевны Смолицкой посвящена исследованию, несомненно, важной для теории налогового права и практики налогообложения проблематики использования гражданско-правовых конструкций в налоговом праве.

Особую актуальность тема исследования приобретает в современных условиях. В налоговом правотворчестве последних лет устойчивой тенденцией является расширение использования институтов и терминов гражданского права. В 2010-х годах закрепленные в Налоговом кодексе РФ категории договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, договора инвестиционного товарищества, банковской гарантии, соглашения о ценообразовании и иные договорные конструкции. Данная тенденция до настоящего времени не получила достаточного теоретического осмысления в финансово-правовой науке. Включение юридических конструкций гражданского права в налоговое законодательство и их использование в налоговом правоприменении настоятельно требует научного осмысления и упорядочения. В последние годы возросло количество судебных споров, в которых тесно переплетаются гражданско-правовые и налогово-правовые начала. Искажение значения терминов гражданского права в

налоговых отношениях серьезно снижает степень правовой определенности налогового права. При этом именно добротные научные исследования финансово-правовой направленности способны предоставить в распоряжение правоприменителя механизмы, позволяющие правильно и эффективно использовать гражданско-правовые термины и институты в налоговых отношениях. В этой связи поставленные в рецензируемой диссертации проблемы и в целом тематика исследования представляются весьма актуальными.

III. Научная основа, цели, структура и методология работы

Диссертационное исследование Е.Е. Смолицкой имеет достаточную теоретическую и эмпирическую базу. В основу исследования положен значительный объем нормативного материала и научной литературы по рассматриваемой теме. Заметно глубокое знание автором этой литературы, умение анализировать и выявлять проблемные правовые вопросы, а также способность предлагать собственное решение проблем.

Диссертант, согласно библиографическому списку, сумел использовать 355 единиц специальных научных источников, из которых 150 монографий, учебников, справочных изданий и книг, 172 научных и публицистических статьи, 30 авторефератов и диссертаций на соискание ученых степеней кандидатов и докторов наук. Автором использованы 3 работы иностранных исследователей, изданных за рубежом и переведенных диссертантом на русский язык самостоятельно.

Автором было исследовано 95 судебных решений различного уровня по налоговым спорам, 15 писем Министерства финансов и Федеральной налоговой службы Российской Федерации за период, охватывающий 19 лет.

С учетом заявленной темы исследования автором логично определены предмет, цели и задачи исследования.

Содержание и структура диссертации соответствуют целям и задачам проведенного исследования. Диссертация, имеющая объем 247 страниц, содержит введение, три главы, заключение, список литературы и четыре приложения.

Структура работы построена в соответствии с заявленной целью и направлена на реализацию основных задач исследования.

В первой главе (с. 15 - 62) автор рассматривает причины и формы связи налогового и гражданского права.

В первом параграфе первой главы исследуются имущественные отношения, выступающие основным предметом правового регулирования обеих рассматриваемых

отраслей, изучается история развития научной мысли в части анализа соотношения гражданского и финансового права, исследуется развитие имущественных отношений по стадиям воспроизводственного процесса. Автор делает вывод, что все имущественные отношения опосредуют движение стоимости, вводит понятие «имущественные алгоритмы» и определяет его (с. 22-23), выделяет статический и динамический аспекты связи гражданского и налогового права (с. 25-31), обосновывает нецелесообразность регулирования всех имущественных отношений единой отраслью права (с. 32). Во втором параграфе первой главы автор подробно описывает практические и доктринальные формы проявления связи гражданского и налогового права.

Вторая глава (с. 63 - 131) посвящена использованию гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в налоговом правотворчестве.

В первом параграфе второй главы автор раскрывает соотношение понятий и терминов (с. 65), классифицирует юридические термины и понятия, встречающиеся в НК РФ (с. 67), рассматривает различные аспекты использования гражданско-правовых терминов в налоговом законодательстве: с сохранением значения (с. 68-69), с изменением значения (с. 70-74), аргументирует мнение о необходимости достижения однозначности терминов в гражданском и налоговом праве. Диссертант разрабатывает методы решения этой задачи на конкретных примерах в увязке с формами связи гражданского и налогового права (с. 75-90), выявляет использование в налоговом законодательстве «расширенных понятий», определённых как понятия, более широкие по отношению к гражданско-правовым, и разрабатывает условия их использования (с. 90-97).

Во втором параграфе второй главы производится постановка проблемы использования гражданско-правовых институтов в налоговой сфере (с. 100). Автор раскрывает юрико-техническую роль цивилистических институтов в налоговом правотворчестве и выявляет связь между объёмом их использования и экономической политикой государства (с. 102-104). Диссертант рассматривает способы использования гражданско-правовых институтов в налоговом праве через понятие «имплементация» (с. 106-110), что является весьма оригинальным подходом и позволяет вскрыть и систематизировать различные юрико-технические приёмы такого использования. На с. 108-109 дано определение понятия «межотраслевой адаптации частноправовых конструкций» и обосновано мнение автора о её допустимости. Далее в параграфе рассматриваются отдельные гражданско-правовые институты, используемые в налоговом правотворчестве, и правовые конструкции, образовавшиеся в результате этого в НК РФ: институты представительства, залога и поручительства, банковской гарантии, пени, возмещения убытков, сделки и т.д. отдельно анализируется правовая природа каждого из

них. На с. 127-129 автор аргументирует своё мнение о публично-правовой природе процентов, начисляемых на излишне уплаченные или излишне взысканные суммы налогов при их возврате, и предлагает усовершенствовать их правовое регулирование.

В третьей главе (с. 132 - 180) с опорой на большое количество примеров из судебной практики автором рассматривается использование гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в процессе применения норм налогового права.

В первом параграфе третьей главы рассмотрена роль цивилистических понятий и терминов на каждой из стадий налогового правоприменения.

Заслуживает внимания проводимый автором анализ соблюдения судами порядка толкования налоговых норм с заимствованными терминами, и попыток сторон манипулировать смыслом понятий путём искажения правил толкования (с. 140-144). Исследование практики применения в налоговых спорах категории «должная осмотрительность при выборе контрагента» позволило автору выделить признаки этого понятия (с. 149-152).

Во втором параграфе третьей главы исследуются гражданско-правовые институты, применяемые при разрешении налоговых споров. На с. 154-156 аргументировано мнение автора о необоснованной трансформации в налоговой сфере института представительства в части правил удостоверения доверенности индивидуальных предпринимателей. На с. 159-160 доказывается, что институт возмещения убытков в налоговом правоприменении используется только тогда, когда порядок защиты имущественных прав специально не регулируется налоговым законодательством, а также иллюстрируется возможность применения указанного института для восстановления имущественного положения государства. На с. 163-168 доказывается допустимость использования в налоговом правоприменении института злоупотребления правом и его межотраслевой характер.

На с. 169-177 исследованы различные виды неосновательного обогащения в налоговой сфере: выявлен пробел налогового законодательства в части регулирования неосновательного обогащения налогоплательщика при ошибочном возврате налога из бюджета и предложено ввести в НК РФ статью 79.1, которая восполняла бы данный пробел путём заимствования цивилистических институтов.

Диссертационная работа отличается наличием авторской методологии исследования. Диссертант обращается к общенаучным постулатам: отгалкивается от сущности понятия «связь» и видов связи, выделяемых в философии; проводит научную дифференциацию таких категорий, как «институты», «понятия» и «термины», основываясь в своих рассуждениях на достижениях логики, философии, семиотики и языкознания. Кроме того, в исследовании плодотворно раскрывается тесная связь

рассматриваемого предмета с экономикой. Таким образом, в диссертационной работе, во-первых, используется фундаментальный научный подход к исследованию конкретных правовых проблем, а во-вторых, исследование проводится в тесной связи с другими науками, что повышает научную ценность рецензируемой работы.

Ознакомление с диссертацией Е.Е. Смолицкой позволяет заключить, что тема работы раскрыта с необходимой полнотой, поставленная цель достигнута, решены поставленные задачи. По результатам исследования диссертантом были выработаны заслуживающие поддержки научные рекомендации по совершенствованию действующего российского законодательства, которые имеют практическое значение.

III. Научная новизна работы

Рецензируемая работа обладает научной новизной, которая состоит в разработке автором развёрнутой концепции связи гражданского и налогового права с выделением динамического и статического аспектов такой связи, алгоритмизации процесса толкования налоговых норм, включающих термины гражданского права, формулировке дефиниций таких понятий, как «адаптация частноправовых конструкций в публично-правовом режиме» и «имущественный алгоритм».

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в исследовании и описании причин, форм и проявлений связи гражданского и налогового права, разработке методов достижения однозначности терминов в зависимости от форм этой связи, а также в разработке теоретических подходов к использованию гражданско-правовых институтов в налоговом законодательстве и в сфере его реализации.

Абсолютно верным является вывод автора о том, что имущественные алгоритмы в гражданском и налоговом праве всегда будут оставаться едиными, в какую бы юридико-техническую «оболочку» они ни были заключены (с. 25).

Заслуживает внимания идея автора о том, что смена стадий воспроизводственного процесса будет обеспечивать преемственность гражданского и налогового права тогда, когда объект налогообложения образуется на стадии, регулируемой гражданским правом, а также вывод о наличии динамической связи гражданского и налогового права в отношении налогов с оборота, с дохода, специальных налоговых режимов и имущественных налогов (с. 27).

Автор справедливо отмечает, что гражданско-правовая категория цены и налогово-правовая категория налоговой базы связаны как проявления единой стоимости экономического блага на разных стадиях воспроизводственного процесса (с. 28).

Диссертантом обосновано отмечена определенная зависимость налоговой правосубъектности от гражданской (с. 43-47)

Вызывают интерес предложенные диссертантом формы проявления взаимосвязи гражданского и налогового права при использовании налоговым правом гражданско-правовых терминов (с. 49), формы взаимодействия данных правовых образований (с. 51-54), а также формы воздействия налогового права на гражданско-правовые отношения (за исключением игнорирования в налоговом правоприменении принципа свободы договора)(с. 54-57).

Заслуживает поддержки предложенная диссертантом классификация доктринальных форм проявления связи налогового и гражданского права (с. 57 -60).

Автором проведена оригинальная и имеющая большое практическое значение для налогового правотворчества классификация элементов терминологической системы налогового законодательства (с. 66-67).

Положительную роль в развитии налогового законодательства сыграла бы реализация предложений диссертанта о сохранении своего значения в налоговом праве терминов, обозначающих субъектов гражданского права (с. 85), о дополнении гражданско-правовых терминов «залог», «поручительство», «банковская гарантия», «пеня» в НК РФ определением «налоговый» (с. 90).

О глубоком осмыслении исследуемой проблематики свидетельствует проведенный диссертантом анализ условий использования в налоговом праве расширенных понятий, которые поглощают понятия иной отраслевой принадлежности (с. 92 - 97).

Работа характеризуется системно-комплексным подходом к исследованию заявленной темы, является завершенным самостоятельным исследованием автора.

Полученные автором результаты диссертационного исследования будут востребованы в практике налоговых органов и судов, рассматривающих налоговые споры. Рассмотренные автором научные вопросы могут использоваться в рамках преподавания таких дисциплин, как «Финансовое право» и «Налоговое право».

Предлагаемые изменения законодательства могут быть использованы в правотворческой деятельности законодательных органов.

Вышеизложенное свидетельствует о самостоятельности и научной обоснованности исследования, аргументированности положений выносимых на защиту. Работа методологически выдержана, материал изложен последовательно, сформулированные выводы и положения аргументированы и оценены по сравнению с другими известными решениями.

IV. Спорные положения

Давая положительную оценку проведенному исследованию Елены Евгеньевны Смолицкой, следует в то же время отметить, что оно, как и любая творческая работа, несмотря на отмеченные достоинства, не лишено определённых недостатков, содержит некоторые спорные положения, обсуждение которых в ходе защиты диссертации поможет углубленному анализу проведенной автором работы:

1. Диссертант, описывая на с. 24, 87 сущностную связь между гражданским и налоговым правом, отмечает, что они *регулируют* единые по своей природе имущественные отношения с помощью единых имущественных алгоритмов. На с. 23 приведено авторское определение имущественных алгоритмов как последовательности действий, которые могут производиться с экономическими благами. Представляется, что последовательность действий не может выступать регулятором отношений, потому, полагаем, содержание авторского термина «имущественные алгоритмы» требует дополнительного обоснования в ходе публичной защиты.

2. На с. 65-66 автор разграничивает «понятие» и «термин», предлагает изменить п. 1 ст. 11 НК РФ путём включения в него оборота «термины, обозначающие понятия...». Предложение по изменению формулировки ст. 11 НК РФ представляется спорным, поскольку внесение теоретико-философских дефиниций в Налоговый кодекс РФ способно дезориентировать адресатов правовых предписаний.

3. На стр. 9 автор выносит на защиту, в том числе, положение о том, что «в процессе налогового правотворчества понятия как мыслительные модели правовых явлений используются при концептуальной разработке правовых норм, а термины как их языковые знаки включаются в правовой текст; эти процессы должны происходить синхронно»; «только однозначные термины могут выступать точными идентификаторами правовых явлений, поэтому необходимо стремиться к однозначности терминов». Описанное автором соотношение понятий и терминов в достаточной мере разработано в философии права, потому приведенная часть положения, выносимого на защиту, требует дополнительного авторского обоснования.

4. Сложно согласиться с мнением автора о том, что в игнорирование налоговым правом принципа свобода договора проявляется воздействие налогового права на гражданское (с. 56-57). Описанные диссертантом возможности правоприменителей определять цены для целей налогообложения, изменять юридическую квалификацию сделок, игнорировать операции, не имеющие деловой цели, не изменяют гражданских прав и обязанностей, не меняют практику применения норм гражданского права, не

создают гражданско-правовых последствий. Потому, по нашему мнению, в описанных ситуациях не происходит воздействия налогового права на гражданское. Такой вывод подтверждается и самим диссертантом, отметившим на с. 57, что при реализации перечисленных полномочий «частные отношения остаются незатронутыми».

5. Автор в работе ссылается на иностранную литературу в собственном переводе (с. 37-38), однако использует достижения зарубежной правовой мысли весьма в ограниченном объеме. Зарубежный опыт мог бы существенно обогатить исследование, расширить научное понимание рассматриваемых проблем, позволил бы автору делать более глубокие и универсальные теоретические выводы.

6. Текст работы не лишен отдельных опечаток (см., напр., «Н. Б. Чичерин» вместо «Б. Н. Чичерин» (с. 17, 27)) и стилистических неточностей.

Отмеченные замечания носят дискуссионный характер, не снижают общей ценности диссертационного исследования Е.Е. Смолицкой и могут быть учтены диссертантом в дальнейшей научной работе.

IV. Общий вывод

Автореферат в полной мере соответствует положениям диссертации. Содержание автореферата и диссертации соответствует специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право. Публикации автора в полной мере отражают её основное содержание. Оформление диссертации соответствует требованиям, установленным Министерством образования и науки РФ.

Диссертация Е.Е. Смолицкой может быть использована при исследовании проблем финансового права и других отраслевых правовых наук. Она найдет применение при разработке учебно-методической литературы, учебников по финансовому праву, в преподавании налогового права и спецкурсов по проблемам диссертационного исследования. Автор рецензируемой работы показал себя сложившимся квалифицированным исследователем, обладающим необходимыми профессиональными навыками и соответствующими знаниями.

Диссертация Е.Е. Смолицкой «Гражданско-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве» представляет собой самостоятельную научно-квалификационную работу, имеющую значение для развития теории финансового и, в частности, налогового права. Работа свидетельствует о личном вкладе автора в науку финансового права, а имеющиеся заключения и положения обладают научной новизной.

Представленное на отзыв диссертационное исследование полностью отвечает критериям ч. 2 п. 9 и п. 10 Положения о присуждения ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842, а его автор Смолицкая Елена Евгеньевна заслуживает присуждения ей ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Отзыв подготовлен Масловым Кириллом Владиславовичем, старшим преподавателем кафедры государственного и муниципального права ФГБОУ ВПО «ОмГУ им. Ф.М. Достоевского», кандидатом юридических наук (специальность 12.00.14 – административное право, финансовое право, информационное право, адрес: 644112, г. Омск, пр. Комарова, д. 9, кв. 103, тел. +7-3812-768883, эл. почта: maslov.omsu@gmail.com).

Отзыв обсужден и одобрен на заседании кафедры государственного и муниципального права юридического факультета ФГБОУ ВПО «ОмГУ им. Ф.М. Достоевского», протокол № 3 от 17.03.2016 г.

Заведующий кафедрой
государственного и муниципального права
доктор юридических наук,
профессор



А.Н. Костюков

17.03.2016 г.

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского»

Почтовый адрес: 644077, Россия, г. Омск, проспект Мира, д. 55-А

Тел.: (3812) 67-01-04, 22-59-54

E-mail: FIU.KGMP@omsu.ru

Web-сайт: <http://www.omsu.ru>

