

## ОТЗЫВ

официального оппонента на диссертацию на соискание ученой степени кандидата юридических наук Анищенко Дмитрия Евгеньевича на тему: «Правовые основы взимания налогов, удерживаемых в Российской Федерации у источника дохода при выплатах иностранным лицам» по специальности **5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки**

По результатам анализа диссертационной работы Анищенко Дмитрия Евгеньевича сделаны следующие выводы.

**Актуальность избранной темы.** Вопросы подоходного налогообложения иностранных лиц, поднимаемые автором в своем исследовании, актуальны.

Тем не менее, в условиях ухода с отечественного рынка основных экспортеров капитала вопрос актуальности темы правовых основ взимания налогов, удерживаемых в Российской Федерации у источника дохода при выплатах иностранным лицам, в какой-то мере является дискуссионным. Однако можно предположить, что санкции иностранных государств являются временными, да и мир не состоит только из «недружественных стран». Поэтому эта составляющая, наверное, не является критической точкой для оценки. Вместе с тем, текущую ситуацию конечно же необходимо учитывать.

Российской Федерации необходимы правила подоходного налогообложения иностранных лиц, обеспечивающие, с одной стороны, соблюдение фискальных интересов государства в условиях сокращающихся доходов от внешнеэкономической деятельности; и создающие, с другой стороны, благоприятные условия для притока в российскую экономику прямых инвестиций из зарубежных стран-партнеров, в частности, КНР и Индии.

Кроме того, не следует обходить вниманием и объективные вызовы, с которыми в настоящее время так или иначе сталкиваются все развитые

экономики мира: активное развитие цифрового предпринимательства, создаваемые и пересоздаваемые налогоплательщиками инструменты трансграничного налогового избежания.

Рецензируемое диссертационное исследование посвящено в том числе решению вышеописанных задач, что свидетельствует об актуальности избранной автором темы.

**Обоснованность, новизна и достоверность положений, выносимых на защиту.** Анализ текста диссертационного исследования, а также сделанных по его результатам выводов, которые были отражены в положениях, выносимых на защиту, в целом позволяет констатировать их соответствие требованиям обоснованности, достоверности и новизны.

Участие налогового агента меняет преобладающую дихотомию налоговых правоотношений. Отчасти в силу этого, все, что связано с исполнением обязанностей налоговыми агентами, традиционно привлекает к себе внимание исследователей и, хотя уже есть заслуживающие внимания наработки, сказать, что тема исчерпана, пока нельзя. Известны и случаи, когда в налоговом законодательстве не используется термин «налоговый агент», например, Молдовы и Румынии обязанность по уплате налогов возлагается на налогоплательщика и иных лиц (плательщиков налога). При этом термин (характерный для налогового законодательства Российской Федерации) не используется.

В связи с этим, всякая добросовестная работа о правовых основах удержаний и перечислений налогов при осуществлении выплат иностранным лицам восполняет существующие пробелы, а потому не может казаться излишней.

При ознакомлении с исследованием обращают на себя внимание некоторые аспекты исследования, выводы и предложения соискателя.

В частности, интересным представляется рассмотрение категорий гражданского права в сравнении с положениями модельной конвенции ОЭСР и

комментария к ней (С. 66, 76, 80, 98 и др.). Нельзя не выделить и скрупулезный анализ различных норм НК РФ, например, о налогообложении доходов иностранных налогоплательщиков от источников в Российской Федерации (С. 183-187).

Конечно же, в исследовании имеется ряд положений, требующих развернутого описания, но, учитывая задачи официального оппонента, заниматься сплошным и подробным разбором преимуществ, представляется излишним.

Тем более, что наряду с достоинствами в диссертации есть и определенные недостатки, что, наверное, свойственно любой серьезной работе.

К основным недостаткам отношу следующие:

1. В контексте темы исследования интересной видится идея соискателя раскрыть «Исторические предпосылки налогообложения доходов, получаемых иностранными лицами у источников в стране», предпринятая им в первом параграфе первой главы.

Однако в части реализации замысла абсолютно не может быть положительно оценен некий краткий «курс политэкономии», включая, но не ограничиваясь ссылками на А. Смита и т.п. (С. 28). Экономическая составляющая конечно же важна для понимания налогового права, но обращение к ней через простое перечисление неких событий бесполезно.

Встречающиеся в этом параграфе упоминания исторических статутов не меняют оценку, поскольку сложно объяснить отсутствие перевода названий нормативных актов и использование нехарактерных оборотов. Обращает на себя внимание и полное отсутствие ссылок на правовые нормы, равно как и оценок их значения в контексте темы параграфа.

2. Из содержания работы следует, что соискатель использовал в некоторых случаях шаблоны правового регулирования (или модели правовых норм). Учителя старой школы отрицательно оценивали этот прием и делили,

например, отечественные исследования по праву других государств на основе критерия использования советских и российских штампов.

В рассматриваемой диссертации также можно заметить использование таких штампов.

Например, в шестом положении, выносимом на защиту, заявляется следующее: «6. В отношении доходов иностранных лиц в виде процентов, руководствуясь принципами экономического основания налога и равенства налогообложения, предлагается доходы иностранного лица – лизингодателя по договору выкупного лизинга, то есть суммы, выплачиваемые сверх возмещения стоимости предмета лизинга, с учётом их экономической и правовой сущности относить к процентам, а не к доходам от аренды имущества для целей их обложения налогом, удерживаемым у источника» (С. 16).

С одной стороны, ознакомление с этим положением, в отсутствие информации о специальных правилах против налогового избежания, может показаться интересным и даже новаторским. С другой стороны, известно, что по так называемым правилам тонкой капитализации пропорция заемного капитала рассматривается для налоговых целей как акционерный капитал, а подлежащие уплате проценты в отношении рассматриваемого таким образом заемного капитала — как дивиденды, которые подлежат налогообложению.

Не то же самое ли предлагает соискатель? Представляется, что его идея очень близка к тому, что в международных налоговых правилах принято называть изменением характеристик дохода. Об этом есть указание в исследовании, но отдельно (С. 85)

Аналогичный вывод можно сделать и в отношении девятого положения, выносимого на защиту, согласно которому «обязанность налоговых агентов по погашению недоимки за иностранные организации должна быть предусмотрена в налоговом законодательстве как субсидиарная» (С. 18). Праву известны и такие конструкции. Например, положения ст. 61.11 Федерального закона «О

несостоятельности (банкротстве)» регламентируют вопросы субсидиарной ответственности за невозможность полного погашения требований кредиторов.

Возможно такое отрицательное впечатление складывается из неудачного изложения и отсутствия оговорок. Однако пояснения необходимы и в части количества инициатив соискателя об изменении и дополнении действующих норм НК РФ. По тексту их порядка четырех (С. 76, 78, 96, 169). Представляется, что это достаточно много для одного исследования. При дискуссионности содержания некоторых положений, выносимых на защиту, предложения соискателя по внесению изменений в налоговое законодательство требуют более всестороннего обоснования.

3. Заявление соискателя о закреплении обязанности по погашению недоимки за иностранные организации вызывает сожаление.

В п. 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ 2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами Налогового кодекса Российской Федерации» можно сказать санкционирована возможность взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога при выплате денежных средств иностранному лицу, причем со следующей мотивировкой «в связи с неучетом данного лица в налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования».

Соискатель ссылается на это разъяснение (стр. 207-209) и судя по девятому положению, выносимому на защиту, оценивает его положительно и даже представляет в качестве «нового».

При имеющейся мотивировке (обосновании) создается впечатление, что государство признает собственную неспособность и по сути «перекладывает» проблему, как и в случае с необоснованной налоговой выгодой, на субъекты предпринимательской деятельности. В результате, разрешено отступление от исходного начала, которому следуют в налоговых отношениях, не осложненных иностранным элементом — невозможности взыскания не

удержанной суммы налога. Стирается грань между обязанностями по удержанию и уплате.

Дифференцированные подходы имеют место в налоговых отношениях, осложненных иностранным элементом, но представляется, что оценки некоторых из них не должны быть положительными. Это один из показателей того, что называют научной зрелостью. Иначе в очередной раз можно констатировать утрированное понимание нормы п. 1 ст. 2 НК РФ о властных отношениях, в которых всегда виноват если не налогоплательщик, то налоговый агент. При критическом взгляде, наверное можно даже выделить элементы некой круговой поруки, а уж это никак не шаг вперед.

4. Несмотря на положительную оценку рассмотрения категорий гражданского права в сравнении с положениями модельной конвенции ОЭСР и комментария к ней, повышенное внимание соискателя к продуктам этой международной организации, равно как и к самой ОЭСР, представляется неоправданным.

Во-первых, Россия, как и большинство других государств не является членом этой международной организации.

Во-вторых, модельная конвенция в отношении налогов на доход и капитал не обязательна, в том числе для членов ОЭСР, на что указывает не только ее содержание, но и слово «модельная».

В-третьих, известно, что зачастую сама ОЭСР используется просто как площадка для продвижения идей отдельных государств.

С такими исходными точками ориентироваться на наработки отдельно взятой международной организации вряд ли целесообразно.

Наряду с отмеченными недостатками в диссертации есть некоторые упущения, которые можно квалифицировать как технические. В их числе следующие:

По всей видимости, соискателем допущена неточность, когда он указал, что «Практическая значимость диссертационного исследования заключается в

том, что результаты исследования могут использоваться правоприменителями при устранении сомнений» (с. 18-19).

Во введении соискатель заявляет, что нормативную базу диссертационного исследования составляет, в том числе, законодательство иностранных государств (С. 11). Некоторое количество встречающихся в диссертации ссылок на Кодекс внутренних доходов и Свод федеральных правил США носят характер простых констатаций, неких примеров и не более того.

Избранный соискателем подход последовательного перечисления норм НК РФ, Кодекса внутренних доходов и Свода федеральных правил США, а также положений модельных конвенций ОЭСР и ООН позволяют показать некоторые отличия в части содержания, но очевидно, что соответствующие примеры не «могут использоваться правоприменителями при устранении сомнений».

Отмеченные выше замечания возможно носят частный характер, и в целом не влияют на общую положительную оценку проведенного исследования.

**Практическая значимость исследования** не вызывает сомнения. Результаты диссертации могут быть использованы в частности при проведении дальнейших научных изысканий по теме. Проведенное соискателем исследование имеет и теоретическое значение.

С учетом вышесказанного, диссертация автора является законченным научным исследованием, выполненным на актуальную тему, содержащим обоснованные и достоверные выводы, имеющие практическую и теоретическую значимость.

Диссертация Д.Е. Анищенко, представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук, на тему «Правовые основы взимания налогов, удерживаемых в Российской Федерации у источника дохода при выплатах иностранным лицам» соответствует специальности 5.1.2 Публично-

правовые (государственно-правовые) науки, а также критериям, определенным пп. 2.1-2.5 Положения о присуждении ученых степеней в Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова, а также оформлена согласно требованиям Положения о совете по защите диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова.

Таким образом, Д.Е. Анищенко заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

#### **Официальный оппонент:**

Доктор юридических наук, профессор

Профессор кафедры административного и финансового права Международно-правового факультета Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»

**Шепенко Роман Алексеевич**

«26» апреля 2023 г.

Контактные данные:

тел.: +7 (495) 229-40-37, e-mail: r.shepenko@inno.mgimo.ru

Специальность, по которой официальным оппонентом

защищена диссертация: 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Адрес места работы:

119454, Москва, проспект Вернадского, 76

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный институт международных



отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации», Международно-правовой факультет, кафедра административного и финансового права  
Тел.: +7 (495) 229-40-37; e-mail: [kaifp@mgimo.ru](mailto:kaifp@mgimo.ru)