

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
на диссертацию на соискание ученой степени
кандидата юридических наук Харина Александра Константиновича
на тему: «Противодействие использованию гибридных механизмов в
целях снижения налоговой нагрузки»
по специальности 5.1.2 – «Публично-правовые (государственно-
правовые) науки»

Актуальность избранной темы диссертационного исследования обусловлена, в первую очередь, отсутствием в российском налоговом законодательстве норм, позволяющих предупреждать риски участия российских лиц в гибридных схемах снижения налоговой нагрузки.

Должной законодательной реакции данная проблема не получила, отчасти ввиду латентности подобных схем. Дело в том, что при определении налоговых последствий совершения международной экономической операции, как правило, не принимается во внимание, как за рубежом квалифицирован доход, выплаченный по операции, и как определён состав её участников для целей налогообложения. На фоне этого два государства при взимании с контрагентов налога на прибыль организаций (и сопоставимого налога) могут исходить из разного набора юридически значимых свойств одной и той же налогооблагаемой международной операции. В результате, каждое из государств взимает со своего резидента (участника налогооблагаемой операции) ту сумму налога, на которую формально претендует, но общий уровень налогообложения оказывается настолько неприемлемо низким, что, с точки зрения налогообложения, совершать международные операции становится выгоднее, чем внутристрановые.

Хотя гибридные налоговые схемы явно вредоносны для бюджетной системы Российской Федерации, законодательные меры, предупреждающие их использование, в России до сих пор не предприняты.

Диссертационное исследование А.К. Харина фактически направлено на устранение данного существенного правового пробела, возникающего на стыке взаимодействия налоговых систем, в связи с чем избранная тема диссертационного исследования является актуальной и своевременной.

Научная новизна, обоснованность и достоверность положений, выносимых на защиту, а также научных выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации predeterminedены актуальностью темы исследования и отсутствием в отечественной правовой науке комплексных доктринальных исследований, сфокусированных на проблеме использования гибридных механизмов с участием российских лиц.

Следует отметить высокую степень проработанности определений терминов «гибридное несоответствие», «гибридный механизм» и «гибридная налоговая схема», предложенных автором. В данных определениях Харин А.К. удачно отразил все ключевые свойства данных категорий, значение которых в юридической науке пока не устоялось. Данные определения заложили фундамент концепции всего диссертационного исследования, позволили выявить и обосновать правовые условия, при которых гибридные соответствие способны возникать.

Довольно интересен подход автора при обосновании общей вредоносности гибридных несоответствий, которую он усматривает в изменении совокупного размера налоговых баз участников экономической операции, влекущем нарушение принципа однократности международного налогообложения. Автор делает оригинальное предложение о расширении смыслового содержания данного принципа международного налогового права, о придании ему новой грани, позволяющей оценивать не только кратность взимания налогов с доходов, полученных одним

налогоплательщиком, но и то, сохраняется ли однократность налогообложения для сторон операции в совокупности, с учётом расходов, вычитаемых из их налоговых баз.

Кроме того, в диссертационном исследовании Харина А.К. впервые в российской науке российское налоговое законодательство протестировано на предмет уязвимости к каждому из основных видов гибридных налоговых схем. Автору путём правового моделирования удалось обосновать существование рисков безнаказанного применения таких схем, которые не нивелируются ни международными договорами, ни текущими антиуклонительными нормами российского налогового законодательства.

При этом автору удалось выявить частичную взаимосвязь антигибридных правил, рекомендованных ОЭСР и G20, с концепцией глобального минимального корпоративного налога, изложенной в мероприятии Pillar 2, что открывает дополнительные перспективы разработки антигибридных мер.

Наконец, автором впервые в российской правовой науке предложены конкретные законодательные меры, позволяющие предупредить риски участия российских налоговых резидентов в гибридных налоговых схемах даже в случаях отказа зарубежных налоговых органов от сотрудничества в области обмена информацией, что может быть существенно в условиях текущей внешнеполитической обстановки.

В результате все поставленные задачи выполнены, что позволило достичь цели – сформулировать научную концепцию специальных антиуклонительных правил, направленных против использования международных схем уклонения от налогообложения при помощи гибридных механизмов, применимую для РФ, для последующего совершенствования российского налогового законодательства на её основе.

Положения, выносимые на защиту, выводы и рекомендации диссертации А. К. Харина сформулированы с учётом содержания

релевантных норм национального и международного уровня и актуальной правоприменительной практики, на основе анализа широкого спектра научных работ российских и зарубежных авторов в области финансового права, иных отраслей права и экономики, а также содержания официальных материалов ОЭСР/G20 и ООН, опубликованных по данной тематике.

Результаты диссертационного исследования изложены структурно, самостоятельно, оригинально, надлежаще аргументированы и обнародованы в научных публикациях соискателя.

Таким образом, положения, выносимые А. К. Хариным на защиту, а также научные выводы и рекомендации, сформулированные соискателем в диссертационном исследовании, обладают научной новизной, являются научно обоснованными и достоверными.

При этом работа Харина А. К. содержит дискуссионные положения, требующие развернутых пояснений при защите диссертации.

1. В работе подробно анализируются причины и эффекты «налоговой асимметрии», обусловленной различием в нормативном урегулировании различными юрисдикциями одних и тех же аспектов налогообложения. Но явление налоговой асимметрии нельзя ограничивать лишь сравнением сопоставимых налоговых норм. Диссертанту целесообразно значительно расширить этот концепт, включив в него, помимо рассогласованности национальных законодательств, также различия в интерпретации и правоприменении налоговых законов. Дело в том, что, формально соглашаясь по отдельным аспектам налогообложения, можно радикально расходиться в их практической интерпретации и правоприменении, что будет приводить к несовпадению налоговых результатов по, казалось бы, согласованным между странами налоговым вопросам. То есть, даже при гипотетически абсолютной гармонизации налоговых законодательств, всегда остается риск различного его правопонимания и правоприменения, что обусловлено национальными спецификами отдельных стран.

2. Безусловно, одним из ключевых является вопрос о правомерности использования налогоплательщиком в своих интересах гибридных несоответствий. В научных кругах и среди практикующих налоговедов есть мнение о том, что налогоплательщик здесь ничего не нарушает, так как четко следует не только букве, но и духу налогового законодательства каждой из стран-участниц СИДН. То есть даже намерения каждого взятого в отдельности национального законодателя не ставятся им под сомнение. Что тогда здесь нарушается или не соблюдается? Поясним на примере: в СИДН участвуют государства А и В; налогоплательщик строго соблюдает налоговые законы каждой страны, но из-за наличия налоговой асимметрии извлекает некую налоговую выгоду. Какое нарушение (или злоупотребление) мы вправе ему вменить? Очевидно, решающим здесь является тезис об «искусственном создании гибридного несоответствия», на котором основано определение термина «гибридная налоговая схема», предложенное соискателем. То есть лишь при *искусственно созданной* ситуации гибридного несоответствия можно говорить об извлечении необоснованной налоговой выгоды. Но тогда возникает новый вопрос: непонятно, кто (с точки зрения диссертанта) создает (или допускает) такие гибридные несоответствия – государство или сам налогоплательщик? На наш взгляд, гибридные несоответствия могут создавать лишь законодатели и правоприменяющие суды (фискальные органы, суды), но не сами налогоплательщики. Последние лишь используют их в своей практике налогового планирования. Поэтому ключевая авторская формулировка «*искусственное создание гибридных несоответствий*» нуждается в конкретизации и пояснении соискателем.

3. Диссертант весьма подробно и тщательно провел компаративный анализ заявленной проблематики диссертации. В этом контексте возникает вопрос, возможно ли (по мнению соискателя) какие-то отдельные аспекты из антигибридных норм и практик зарубежных стран имплементировать в российскую налоговую систему без ущерба для национальной специфики.

4. Эпоха глобализации вызвала прилив ожиданий в части перспектив унификации национальных законодательств, а также в возможности структурировать некую глобальную налоговую культуру, устранив (или хотя бы существенно смягчив) межстрановые различия путем налоговой конвергенции, т. е. путём взаимной имплементации странами наилучших налоговых норм и практик друг друга. Однако конкретные результаты налоговой глобализации сегодня воспринимаются весьма скептически, и приводимые соискателем примеры гибридных несоответствий – наглядное тому подтверждение. В этом контексте возникает вопрос об оценке итогов реформирования международного налогового права последних десятилетий. Насколько, по мнению диссертанта, мировому сообществу удалось достичь прогресса на пути унификации и гармонизации международного налогового права? Каковы результаты этих реформ для национальных налоговых систем, включая Россию? И, главное, каковы дальнейшие перспективы налоговой конвергенции, т. е. какие меры надлежит предпринять мировому сообществу в целом или отдельным странам-участникам конкретных СИДН для гармонизации национальных законодательств и практики их правоприменения с целью устранения гибридных несоответствий?

Вышеуказанные замечания не умаляют значимости диссертационного исследования и ценности его результатов. Полученные результаты исследования имеют высокую теоретическую и практическую значимость и могут быть использованы в целях совершенствования российского налогового законодательства.

Диссертация Харина А.К. по теме «Противодействие использованию гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки» отвечает требованиям, установленным Московским государственным университетом имени М.В. Ломоносова к работам подобного рода.

Содержание диссертации соответствует специальности 5.1.2. – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки» (по юридическим

наукам), критериям, определенным пп. 2.1-2.5 Положения о присуждении ученых степеней в Московском государственном университете имени М.В.Ломоносова, а также 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.

Итак, соискатель Харин Александр Константинович заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки».

Официальный оппонент:

доктор юридических наук,
профессор кафедры предпринимательского,
конкурентного и финансового права
Юридического института ФГАОУ ВО
«Сибирский федеральный университет»
Демин Александр Васильевич

«28» апреля 2025 г.

Контактные данные:

Тел.: 8 (391) 291-28-68, e-mail: demin2002@mail.ru

Специальность, по которой официальным оппонентом защищена диссертация:

12.00.04. – «Финансовое право, налоговое право, бюджетное право»

Адрес места работы: 660041, Красноярский край, г. Красноярск, пр. Свободный, д. 79.

Тел.: 8 (391) 291-28-68, e-mail: univer@siblu.ru