

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 кандидата юридических наук,
доцента Реут Анны Владимировны
на диссертацию Харина Александра Константиновича на тему:
«Противодействие использованию гибридных механизмов в целях сниже-
ния налоговой нагрузки», представленную на соискание ученой степени
кандидата юридических наук по специальности
5.1.2. – Публично-правовые (государственно-правовые) науки**

Актуальность избранной темы диссертационного исследования.

Диссертационное исследование Харина Александра Константиновича, безусловно, актуально как для развития финансово-правовой науки, так и с практической точки зрения. Разработка правовых средств противодействия необоснованному снижению налогоплательщиками налоговой нагрузки неизменно находится в фокусе внимания ученых, поскольку неразрывно связана с обеспечением своевременности и полноты поступления налоговых доходов в бюджет для реализации государством своих задач и функций. Очевидно, что риски, причины и условия необоснованного снижения налоговой нагрузки при осуществлении экономической деятельности внутри страны и за ее пределами различны.

Необоснованное снижение налоговой нагрузки при совершении трансграничных операций и противодействие этому – одна из наиболее актуальных проблем в международном налоговом праве, что подтверждают многочисленные правовые акты и инициативы международных организаций, прежде всего, ОЭСР. Как справедливо отмечено диссертантом, Россия, присоединившись ко многим международным инициативам в этой области, не внедрила в свои национальные налоговые нормы специальные правила противодействия гибридным

механизмам. Таким образом актуальным является не только исследование понятия «гибридный механизм» и связанных с ним понятий «налоговой асимметрии», «гибридного несоответствия», «гибридных налоговых схем», их соотношения с налогово-правовыми категориями, используемыми в России, но и разработка практических рекомендаций, направленных на совершенствования законодательства о налогах и сборах в части создания системы правил, противодействующих необоснованному снижению налоговой нагрузки за счет использования гибридных механизмов.

До настоящего времени комплексные финансово-правовые исследования гибридных механизмов и противодействия их использованию в России не проводились, что подтверждает актуальность заявленной темы.

Диссертационное исследование Харина А.К. обладает научной новизной, что отражается в положениях, выносимых на защиту.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что впервые в отечественной финансово-правовой науке сформулированы понятия «гибридного несоответствия», «гибридного механизма» и «гибридной налоговой схемы», определено их соотношений, рассмотрены причины и условия их возникновения и применения экономическими субъектами. На основе глубокого и всестороннего анализа международных правовых актов, документов международных организаций, законодательной и судебной практики зарубежных стран рассмотрена система правил противодействия использованию гибридных механизмов для снижения налоговой нагрузки. По результатам анализа международных договоров с участием России, законодательства о налогах и сборах определены риски применения гибридных механизмов для снижения налогового бремени в России, предложена система мер противодействия гибридным механизмам в России и соответствующие изменения в Налоговый кодекс РФ.

Заслуживает одобрения подход диссертанта, при котором он последовательно, на основе изучения большого массива международных правовых актов и документов, материалов судебной практики, отечественной и зарубежной научной литературы, продвигается в исследовании заявленной темы.

Первоначально, диссертант рассматривает явление – налоговая асимметрия, определяя, что для налогоплательщиков она несет риск, связанный с возникновением налоговых недоимок или переплат, а для государств — с применением правовых норм в противоречии с заложенными в них публичными целями, а также с появлением и популяризацией новых недобросовестных стратегий налогового планирования, приводящих к снижению собираемости налогов (с. 27-28). Диссертант указывает, что факторы риска возникновения налоговой асимметрии уникальны для каждой пары стран (с. 28), обобщает и подробно рассматривает правовые, экономические и политические причины ее возникновения. Гибридные несоответствия рассмотрены автором как проявления налоговой асимметрии в качестве дефекта правового регулирования, приводящего к нарушению принципа международного однократного налогообложения (с. 51, положение № 1, 2). Харин А.К. обосновывает необходимость дополнить международный принцип однократного налогообложения указанием, что обязательное однократное налогообложение должно сохраняться в масштабе совокупности налоговых баз лиц, задействованных в совершении трансграничной операции (с. 59). Это же положение выносится на защиту (положение № 3).

Диссертант формулирует определение гибридных механизмов, подробно рассматривает их виды (с. 70-77), приходит к выводу, что гибридные механизмы могут быть способом совершения налогового правонарушения (с. 84), т.е. приобретать характер гибридных налоговых схем (с. 91). Анализируя действующее законодательство о налогах и сборах России, Харин А.К. обосновывает вывод, что в настоящее время гибридные механизмы могут быть признаны способом совершения налогового правонарушения лишь в случаях искажения действительного экономического смысла операции посредством гибридных механизмов (с. 95).

Автором систематизированы используемые в мировой практике средства противодействия гибридным налоговым схемам (с. 96-97), проанализированы признаки гибридных налоговых схем (с. 106), действие антигибридных правил

по кругу лиц (с. 108), различные конкретные способы противодействия гибридным схемам. Диссертант уделил внимание также проблеме взаимодействия антигибридных норм с концепцией глобального минимального корпоративного налога, определил сходства и отличия соответствующих правил. Применительно к России обосновал вывод, что у использования в комбинированном виде данных правил в качестве средств противодействия гибридным механизмам лях есть потенциал, но в настоящее время он не может быть реализован в связи с ограничениями участия России в международном сотрудничестве в налоговой сфере (с. 147).

В заключительной главе диссертант рассматривает проблемы применения международных договоров как правовых средств предотвращения использования гибридных механизмов для снижения налоговой нагрузки, а также обосновывает необходимость изменений законодательства о налогах и сборах. Такие изменения, по мнению диссертанта, позволят среди прочего преодолеть негативные последствия для противодействия гибридным механизмам, вызванные ограниченным участием России в международном сотрудничестве в налоговой сфере, в том числе обмене налоговозначимой информацией. Так, Харин А.К. предлагает ограничить право на вычет расходов из налоговой базы, если расходы понесены в связи с выплатой пассивных доходов в пользу нерезидентов, не сопровождаемой встречным переходом прав на имущественные блага, а также ограничить право налогоплательщика на применение пониженных налоговых ставок, установленных для отдельных видов доходов, если доход получен от иностранной организации и если не подтверждено отсутствие конфликта квалификации дохода, влекущего уменьшение совокупного размера налоговых баз участников экономической операции (с. 177).

С учетом изложенного, диссертационное исследование Харина А.К., безусловно, обладает научной новизной.

Степень обоснованности положений, выносимых на защиту, выводов и рекомендаций, изложенных диссертантом, их достоверность.

Результаты диссертационного исследования обладают высокой степенью достоверности, что обеспечивается большим количеством изученных отечественных и зарубежных финансово-правовых источников. Широкое использование иностранной литературы, зарубежного законодательства и судебной практики обусловлено характером работы и заявленными задачами. Харин А.К. детально обосновывает собственную точку зрения относительно исследованных объектов и отношений, в результате формулирует развернутые положения, выносимые на защиту, что свидетельствует о самостоятельности подготовленной работы.

Основные выводы и положения получили научную апробацию и опубликованы в пяти научных статьях в изданиях, рекомендованных для защиты в диссертационном совете МГУ по соответствующей специальности.

Вместе с тем, наряду с отмеченными достоинствами, следует отметить некоторые дискуссионные положения, а также высказать соискателю пожелания.

1. Как уже отмечалось в отзыве, диссертант подробно изучил такое явление, возникающее в международном налоговом праве, как налоговая асимметрия. Налоговая асимметрия, по справедливому замечанию Харина А.К., возникает в результате различных подходов государств к определению налогового-правового статуса лиц, задействованных в трансграничных операциях, квалификации самих операций или получаемых доходов. В итоге налоговая асимметрия может приводить как к уменьшению налогового бремени в результате уменьшения совокупности налоговых баз лиц, вовлеченных в трансграничную операцию, так и к увеличению совокупного налогового бремени. В дальнейшем внимание в исследовании сосредоточено на гибридных налоговых схемах, которые используются непосредственно с целью снижения совокупного размера налоговых баз по сопоставимым налогам подоходного типа у сторон правоотношений за счёт искусственного создания гибридных несоответствий (положение № 1), предлагаются меры, направленные на противодействие использованию гибридных налоговых схем.

Предлагаем диссертанту уточнить позицию относительно необходимости предотвращения налоговых асимметрий в целом, а не только гибридных налоговых схем.

2. В основе всего исследования лежит идея о недопущении необоснованного снижения совокупного налогового бремени всех лиц, вовлеченных в конкретную международную операцию. Диссертант, проанализировал различные подходы, которые предложены в зарубежной литературе относительно установления круга лиц, на которых распространяется действие антигибридных правил (с. 109-111). Применительно к России сформулирован вывод о том, что ограничение круга лиц, к которым следует применять антигибридные правила, нецелесообразно (с. 111). По мнению оппонента, при реализации законодательных инициатив, изложенных в диссертации, круг лиц, к которым могут быть применены антигибридные правила, как раз будет ограничен.

3. Диссертант справедливо в исследовании учитывает текущие экономические и политические условия и исходит из ограничения возможностей участия России в международном налоговом сотрудничестве и обмене информацией. В таких условиях диссертант предлагает возложить бремя доказывания права на вычет расходов из налоговой базы при выплате дохода нерезиденту, права на применение пониженных налоговых ставок в отношении отдельных видов дохода, подтверждения квалификации дохода в стране-источнике дохода и пр. на налогоплательщика (положение № 7). Однако, налогоплательщику может быть крайне затруднительно получить подтверждающие документы и информацию у своего иностранного контрагента, особенно в условиях, когда иностранный контрагент не является взаимозависимым или подконтрольным лицом. Одновременно, налоговые органы, не обладают достаточными ресурсами (в силу ограниченности международного информационного обмена) для проверки предоставленной налогоплательщиком информации о своих иностранных контрагентах и условиях их налогообложения. При таких условиях практическим результатом применения предложенных диссертантом инициатив может оказаться фактический запрет использования вычетов и пониженных налоговых

ставок в целом. Могут возникнуть налоговые асимметрии другого рода, результатом которых может быть увеличение совокупной налоговой базы и нарушение международного принципа однократности налогообложения.

Полагаем, что сбалансированное применение антигибридных правил невозможно без развития взаимосогласительных процедур (в частности для разрешения вопросов резидентства для целей применения СИДН), без развития форм и методов международной административной помощи по налоговым делам, информационного обмена (в том числе внедрение практики проведения одновременных и/или совместных налоговых проверок).

Указанные дискуссионные вопросы не снижают общей ценности полученных результатов исследования, не влияют на общую положительную оценку работы, в том числе на оценку ее научной ценности и самостоятельности подготовки.

Автор глубоко исследовал тему, в целом, аргументировано раскрыл положения, выносимые на защиту. Полученные результаты обоснованы и достоверны, обладают признаками научной новизны, имеют теоретическую и практическую значимость, могут быть использованы для совершенствования налогового законодательства и практики его применения, в учебном процессе при преподавании налогового права и некоторых других дисциплин финансово-правового профиля. Автореферат диссертации соответствует установленным требованиям, отражает структуру и содержание работы.

Содержание диссертации Харина Александра Константиновича на тему «Противодействие использованию гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки» 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 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.

На основании изложенного можно сделать вывод о том, что соискатель Харин Александр Константинович заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. – Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Официальный оппонент

кандидат юридических наук
доцент, доцент кафедры налогового права
Федерального государственного автономного
образовательного учреждения высшего образования
"Московский государственный юридический
университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)"

« 12 » мая 2025 г.

_____/Реут Анна Владимировна/

Контактная информация:

телефон: +7 (499) 244-88-88, доб. 774; электронная почта avreut@msal.ru

Специальность, по которой официальным оппонентом защищена диссертация: 12.00.14 – Административное право, финансовое право, информационное право.

Адрес места работы:

123242, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9, стр. 2, web-сайт <https://msal.ru>.

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования "Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)", кафедра налогового права, телефон: +7 (499) 244-88-88, доб. 774; электронная почта Lab.kfp@msal.ru