

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» [М. – 2025, 227 с.] по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Актуальность доктринальных разработок в области правовых основ противодействия использованию гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки не вызывает сомнений. В российской науке налогового права отсутствуют подобные комплексные исследования, что отчасти обусловлено спецификой отечественных корпоративных образований, а также особенностями распространенных финансовых инструментов. Вместе с тем в последнее время наблюдается содержательное «обогащение» и усложнение линейки финансовых активов, используемых в трансграничных операциях, с тенденцией возрастания доли гибридных инструментов.

Исследование позволяет очертить направления совершенствования механизмов налогово-правового регулирования доходов, формирование которых связано с феноменом «гибридности», снижая риски размывания национальной налоговой базы, комплекс которых отражен в Приложении № 1 к диссертации (стр. 224), закладывая основу для избежания споров по наиболее сложной категории дел, при соблюдении баланса частных и публичных интересов.

Целью диссертации Харина А.К. является формулирование научной концепции специальных антиуклонительных правил, направленных против международных схем уклонения от налогообложения при помощи гибридных механизмов, применимой для Российской Федерации, для последующего совершенствования российского налогового законодательства на её основе.

На разных этапах исследования соискателем использовались различные методы научного познания в соответствии с целью и задачами,

поставленными в диссертации. Структура работы логична и органична для монографических исследований. Диссертация состоит из введения, трех глав, объединяющих 9 параграфов, заключения, списка научной литературы, а также Приложения 1 «Риски возникновения отдельных видов гибридных налоговых схем в Российской Федерации» и Приложения 2 «Проект Федерального закона «О внесении изменений в Часть 1 и Часть 2 Налогового кодекса Российской Федерации». Главы диссертации взаимосвязаны, носят законченный характер, каждая содержит самостоятельные научные выводы и предложения.

Научная новизна диссертации определяется как непосредственно постановкой актуальной проблемы, на что уже обращалось внимание, так и тем, что в рамках данного исследования в российской науке налогового права впервые произведён системный теоретический анализ гибридных несоответствий, норм международных договоров России и законодательства Российской Федерации о налогах и сборах на предмет выявления уязвимости к конкретным видам гибридных схем, что позволило разработать предложения по совершенствованию российского законодательства.

Избранный диссертантом подход к раскрытию проблематики противодействия использованию гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки представляется удачным: это системное решение вопросов теоретического и прикладного характера. Отдельно следует отметить, что в диссертации проанализированы конкретные ситуации, сопровождаемые соответствующим иллюстративным материалом (список материалов содержится в таблице на стр. 192). Данный материал и авторская правовая оценка фактических ситуаций представляют самостоятельную научную ценность и, в свою очередь, подтверждают высокий профессионализм соискателя ученой степени, глубокое знание предмета, объективность и добросовестность при проведении исследования.

Многие теоретические аспекты, затронутые автором диссертации, особенно значимы в современных условиях. В данном контексте, например,

следует приветствовать обращение к проблематике налоговой асимметрии как предпосылке возникновения гибридных несоответствий (§ 1 главы 1), правовым приемам противодействия размыванию национальной налоговой базы (§ 1, 2, 3 главы 2), вопросам использования международных правовых средств для противодействия налоговым схемам (§ 1 главы 3).

Теоретическая значимость диссертации определяется разработкой концепции комплексного антиуклонительного правила, обеспечивающего нейтрализацию воздействия гибридных механизмов на налогообложение. *Практическая значимость* обусловлена тем, что результаты исследования могут быть использованы в процессе совершенствования законодательства о налогах и сборах (диссертантом подготовлены соответствующие предложения).

Выводы диссертанта опираются на обширную нормативную базу, материалы судебной практики, фундаментальные научные труды, сравнительный анализ положений, разработанных ведущими отечественными и зарубежными исследователями.

Диссертация содержит сведения о личном вкладе Харина А.К. в науку, который выразился в его непосредственном участии в получении исходных данных, апробации результатов исследования, подготовке публикаций по выполненной работе: основные научные результаты диссертации опубликованы в научных изданиях, рекомендованных в диссертационном совете МГУ и рецензируемых ВАК, по отдельным вопросам исследования (5 работ).

Изложенное позволяет считать *обоснованными и достоверными результаты научного труда*, практические рекомендации, сформулированные в исследовании.

Автореферат отражает основные положения исследования, которые свидетельствуют об актуальности избранной темы, самостоятельности и обоснованности научных положений и выводов, их достоверности и новизне.

Высоко оценивая проведенное исследование, отметим, что оно, как и всякая творческая работа, содержит положения, которые представляются дискуссионными, требующими уточнения либо дополнительной аргументации в ходе защиты диссертации.

1. В Положении 1, выносимом на защиту, предложена система определений: (1) «гибридные несоответствия», (2) «гибридный механизм», (3) «гибридная налоговая схема» (стр. 15 автореферата, стр. 14 диссертации). Формирование системы предполагает выявление исследователем элементов, находящихся во взаимосвязи друг с другом и образующих определенную целостность. Такая взаимосвязь, действительно, прослеживается при анализе разработанных диссертантом определений: *«гибридным механизмом»* признана правовая конструкция, оформляющая совокупность гражданских (в том числе корпоративных) правоотношений, использование которой способно привести к *гибридным несоответствиям*.

Понятие «гибридного механизма», безусловно, является наиболее важным для диссертации по теме: «Противодействие использованию гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки».

Вместе с тем раскрытие данной дефиниции посредством одного лишь указания на способность приводить к «гибридным несоответствиям» не позволяет сформировать исчерпывающее представление об авторской концепции, поскольку не раскрыто опорное для определения «гибридного механизма» понятие *«правовая конструкция, оформляющая совокупность ... правоотношений»*.

Понятие «гибридной налоговой схемы» не решает обозначенной проблемы. С учетом изложенного, требуется пояснение, что понимается диссертантом под «правовой конструкцией, оформляющей совокупность ... правоотношений», каково содержание данной конструкции.

2. В положениях, выносимых на защиту, несколько раз упоминаются соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов (далее – СИДН), при этом в Положении 1 (стр. 15 автореферата, стр.

14 диссертации) автор при определении «гибридного несоответствия» указывает на «*заключенное(-ые) СИДН*», в Положении 7 (стр. 18 автореферата, стр. 17 диссертации) – на СИДН, «*ратифицированное Российской Федерацией*».

Во втором случае соискателем предлагаются меры по совершенствованию положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ):

«- пункт 1 статьи 7 НК РФ дополняется абзацем 2, устанавливающим запрет на применение норм Налогового кодекса РФ в системе с нормами применимого СИДН, *ратифицированного* Российской Федерацией, если это приводит к противоречию антиуклонительным целям СИДН, закреплённым в их преамбулах;».

Как правило, СИДН содержат специальную статью, в которой закреплён порядок *вступления соглашения в силу*. Так, например, согласно статье 29 «Вступление в силу» Конвенции от 19.05.2015 между Российской Федерацией и Королевством Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (далее – Конвенция) каждое из Договаривающихся Государств уведомляет другое Договаривающееся Государство по дипломатическим каналам о выполнении им внутригосударственных процедур, необходимых для вступления Конвенции в силу. Конвенция вступает в силу с даты получения последнего из этих уведомлений.

Конвенция была ратифицирована Федеральным законом от 23.05.2018 № 115-ФЗ «О ратификации Конвенции между Российской Федерацией и Королевством Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и Протокола к ней», однако до настоящего времени в силу не вступила ввиду невыполнения условия, установленного в статье 29 Конвенции.

Диссертанту предлагается пояснить в ходе публичной защиты, достаточно ли наличия ратифицированного Российской Федерацией СИДН для реализации «запрета на применение норм Налогового кодекса РФ в системе с нормами применимого СИДН» (Положение 7, абзац второй пункта 1), а также различие его подходов: «заключенные» СИДН (Положение 1), «ратифицированные» СИДН (Положение 7).

3. Диссертантом предлагается (Приложение № 2 к диссертации, стр. 225): дополнить пункт 1 статьи 7 НК РФ абзацем 2 следующего содержания:

«Применение норм настоящего Кодекса не может осуществляться в противоречии с целями международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения».

В соответствии с частью 4 статьи 15 Конституции Российской Федерации общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, применяются правила международного договора.

Принцип установления налогов законами закреплен в статье 57 Конституции Российской Федерации. Как отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, федеральные налоги и сборы следует считать «законно установленными», если они установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, то есть федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством (Постановление от 18.02.1997 № 3-П).

Предлагаемый запрет применения любых норм НК РФ в случае «противоречия» с «целями» международных налоговых договоров носит в достаточной степени неопределенный характер (к тому же цели закона,

устанавливающего налоги, и международного налогового договора могут не совпадать).

Неочевидны и конституционные основы для корректировки правила пункта 1 статьи 7 НК РФ, в соответствии с которым если международным договором Российской Федерации установлены «иные правила и нормы», чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

4. Не очень очевидна убедительность аргументов автора, когда он приходит к выводу (стр. 39 диссертации) о том, что *«понятие «налоговый резидент» в рамках СИДН, как правило, имеет специальное значение и не связано тестами, принятыми в национальных налоговых законодательствах, разрешение проблемы двойного резидентства может осуществляться в масштабе норм СИДН».*

Напротив, для СИДН, основанных на Модельной налоговой конвенции ОЭСР¹ и/или Модельной налоговой конвенции ООН², характерно базовое обращение именно к национальным правилам (а, соответственно, и тестам), что исключает вывод о «независимости» определения понятия «резидент» от национальных правил.

Так, согласно статье 4 «Резидент» Соглашения 08.06.2023 между Правительством Российской Федерации и Правительством Султаната Оман об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и предотвращении избежания и уклонения от налогообложения для целей Соглашения термин «резидент Договаривающегося Государства» означает любое лицо, которое *в соответствии с законодательством этого*

¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital [2017]. URL: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html (дата обращения: 10.05.2025).

² UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries [2021]. URL: [https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model 2021.pdf](https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model%202021.pdf) (дата обращения: 10.05.2025).

Договаривающегося Государства подлежит в нем налогообложению на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места управления, местонахождения головного или основного офиса, места регистрации или учреждения, или любого другого критерия аналогичного характера, а также включает это Договаривающееся Государство или любой государственный орган, его политическое подразделение или местный орган власти. Однако этот термин не включает любое лицо, *подлежащее налогообложению в этом Договаривающемся Государстве* исключительно в отношении доходов от источников в этом Договаривающемся Государстве.

Высказанные замечания, – главным образом, уточняющего свойства, – не снижают общей положительной оценки диссертационной работы как воспринявшего лучшие достижения финансово-правовой науки самостоятельного многоаспектного исследования с высокой степенью обоснованности положений, выносимых на защиту, научных выводов и рекомендаций, отличающихся достоверностью и новизной.

Диссертация соответствует 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 (направления исследований: Налогообложение и налоговые системы. Налоги, сборы и иные обязательные платежи. Налоговые правоотношения. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение), а также критериям, определенным пп. 2.1-2.5 Положения о присуждении ученых степеней в Московском государственном университете имени М.В.Ломоносова, 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, 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,
главный научный сотрудник
Отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства
Федерального государственного
научно-исследовательского учреждения
«Институт законодательства и сравнительного правоведения
при Правительстве Российской Федерации»

Хаванова Инна Александровна /

«12» мая 2025 г.

Контактные данные:

Телефон: 8(499) 724-21-06; Эл. почта: fin@izak.ru

Специальности, по которым официальным оппонентом защищена диссертация:

12.00.04 – Финансовое право, налоговое право, бюджетное право,

12.00.10 – Международное право; Европейское право

ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» (отдел финансового, налогового и бюджетного законодательства)

Адрес места работы: 117218, г. Москва, ул. Б. Черемушкинская, д.34

Телефон: 8(499) 724-21-06

Эл. почта: fin@izak.ru