

## ОТЗЫВ ОФИЦИАЛЬНОГО ОППОНЕНТА

на диссертацию Пекарской Марии Сергеевны на тему «Международно-правовое регулирование сотрудничества государств в сфере обмена налоговой информацией», представленную на соискание учёной степени кандидата юридических наук по специальности:  
12.00.10 – международное право; Европейское право

Актуальность темы диссертации Марии Сергеевны Пекарской не вызывает сомнения. В настоящее время игнорирование норм налогового права, агрессивная налоговая оптимизация на фоне недостаточно полного и оперативного обмена информацией между государствами приобрели угрожающие масштабы. Поэтому проблемы международного сотрудничества в борьбе с уклонением от налогообложения требуют нового осмысления. Все более возрастающую роль в этом процессе играют международные организации. В этой связи автор абсолютно справедливо предлагает взглянуть на то, что «отсутствие оперативного обмена налоговой информацией между государствами имеет крайне негативные последствия и для самих государств, и для международного экономического сотрудничества» (с. 4).

Автор утверждает, что сформировался самостоятельный институт международного налогового права (далее МНП). Предложена следующая дефиниция указанного института – «институт международного обмена налоговой информацией» (сокр. – «ИМОНИ»). Усложнение объектного и субъектного составов ИМОНИ предопределяет интерес к детальному изучению зарубежного опыта имплементации норм МНП в национальные правовые порядки. Указанная проблематика и отражена в работе М.С. Пекарской.

Научная новизна диссертационного исследования обусловлена тем, что в российской науке до настоящего времени не проводилось целостного исследования ИМОНИ в этой сфере. Имеющиеся работы имеют фрагментарный характер, значительно устарели и не отражают актуальных норм МНП и национального права.

В диссертации поставлена и успешно реализована научная задача – выявлены теоретические и практические проблемы, связанные с регламентацией ИМОНИ, и предложено их решение.

В 1 главе исследуются особенности теоретико-правовые аспекты международного-правового регулирования обмена налоговой информацией.

Значительной ценностью обладают выводы автора о понятии МНП как комплексного международно-правового образования (п. 1.1). Основные «камни преткновения» на пути к выстраиванию единого доктринального подхода в отношении МНП «затрагивают следующие аспекты: а) относятся ли данные нормы к международному праву или к внутреннему праву государств; б) объединяются ли указанные нормы в отрасль права или институт права» - правильно замечает автор (с. 17). Уточняя место МНП в системе международного права, М.С. Пекарская указывает, что оно относится к международному финансовому праву (с. 23). При этом автор исходит из

признания международного инвестиционного права и международного финансового права подотраслями международного экономического права (с. 23-24). «В предмет международного налогового права входит, *inter alia*, определенная совокупность международных налоговых отношений, посвященных обмену информацией о налоговых вопросах между государствами» (с. 34). Данные выводы подтверждаются как международными договорами, так и нормами национального законодательства значительного числа государств, что придает работе основательность.

Несомненный интерес в контексте исследования представляет также п. 1.2 - основные этапы становления и развития международного обмена налоговой информацией. Тезис – «Процесс развития и совершенствования международного обмена налоговой информацией продолжается, и перед специалистами разных стран мира стоят первоочередные задачи обеспечения более эффективного обмена информацией по налоговым делам, приносящего выгоды всем участникам рассматриваемых отношений» (с. 54) – имеет важное значение.

В § 3 раскрываются характерные черты института международного обмена налоговой информацией в МНП. Диссертант отмечает, что «предметом ИМОНИ являются отношения субъектов международного права по поводу установления и осуществления обмена налоговой информацией – т.е. информацией, относящейся к прямым и косвенным налогам, подлежащим уплате в государствах, выступающих одновременно сторонами международных налоговых договоров. ИМОНИ как институт международного налогового права тесно переплетается с иными сформированными институтами данной отрасли права» (с. 56). «Основное разграничение предмета ИМОНИ от предмета внутренних налоговых правил заключается в источниках закрепления международных норм ИМОНИ, ключевым из которых является международный налоговый договор. Вместе с тем, на многостороннем (межрегиональном) уровне выделяются рекомендательные акты международных организаций и параорганизаций, принятие которых во многом стимулирует развитие международного обмена налоговой информацией» (с. 65).

Вторая глава посвящена основам многостороннего (межрегионального) правового регулирования международного обмена налоговой информацией.

Значительное внимание диссертант уделяет роли ведущих международных организаций, действующих в сфере ИМОНИ (п. 2.1). Автор справедливо полагает, что «ОЭСР, Глобальный форум по обмену налоговой информацией и «Большая двадцатка» в совокупности представляют собой триаду основных объединений государств как участников международных налоговых отношений. ОЭСР выступает в роли «законодателя» норм института международного обмена налоговой информацией, обеспечивая разработку и принятие многосторонних правил обмена налоговой информацией. Глобальный форум дополняет деятельность ОЭСР посредством проведения оценок внутреннего налогового законодательства государств в части соответствия правилам, разрабатываемых ОЭСР. «Группа двадцати» создает условия и делает возможным согласование на политическом уровне позиций государств (в том

числе, не являющихся членами ОЭСР) в отношении международного обмена налоговой информацией (с. 93).

В п. 2.2. дается сравнительный анализ базовых источников правового регулирования ИМОНИ, разработанных ОЭСР. Диссертант считает, что «действующие правила ОЭСР позволяют учесть мнение различных государств, как входящих в состав членов ОЭСР, так и являющихся наблюдателями ОЭСР или иным образом заинтересованных в участии в заседаниях Налогового комитета ОЭСР по доработке и дополнению Модельной налоговой конвенции ОЭСР и официальных постатейных Комментариев к ее тексту» (с. 108).

В главе 3 работы исследованы особенности правового регулирования ИМОНИ на региональном и двустороннем уровнях

Несомненный интерес в контексте исследования представляет также специфика международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в региональных объединениях государств, исследованная в п. 3.1. Заслуживает внимания тезис: «в настоящее время Евразийским экономическим союзом определены правовые основания для обмена налоговой информацией в отношении косвенных налогов, а именно: акцизов и налога на добавленную стоимость. В этой связи может быть констатирована необходимость дальнейшей эволюции нормативной правовой базы в налоговой сфере в соответствии с международными актами в области налогообложения» (с. 151).

Автор выделяет значение двусторонних договоров как источников международного обмена налоговой информацией (п. 3.2). Делается вывод: «уполномоченные органы вправе отказать в предоставлении налоговых льгот любому лицу или в отношении любой сделки, если: а) по мнению компетентного органа, предоставление налогового послабления может быть использовано налогоплательщиком для злоупотребления Соглашением с точки зрения его целей; б) получение льгот при выплате роялти, процентов и дивидендов является одной из целей использования Соглашения; в) одно из государств после подписания Соглашения установит льготный режим налогообложения офшорного дохода компании (в банковской, страховой, финансовой и инвестиционной сферах, в сфере международных перевозок и т.п.); г) более 50% участия в предприятии одного государства принадлежат лицам, являющимися резидентами другого государства» (с. 164).

Для достижения заявленных целей и решения поставленных задач М.С. Пекарской была проведена большая работа по анализу международных документов, актов национального права, судебной практики, отечественной и зарубежной доктрины. Делается ряд интересных предложений по совершенствованию российского законодательства.

В работе сформулированы предложения по совершенствованию российского законодательства, что придает ей дополнительную ценность.

Таким образом, диссертация представляет собой научно-квалификационную работу, в которой содержится решение научной проблемы, имеющей значение для развития международного права. Диссертация отличается широким подходом в изучении ключевых аспектов юриспруденции.

Достоверность результатов подтверждается анализом зарубежной доктрины, нормами международных документов и национального права, а также судебной практикой.

Работа М.С. Пекарской носит аналитический характер; она практически лишена описательности. Диссертация написана автором самостоятельно, обладает внутренним единством, содержит новые научные результаты и положения, выдвигаемые для публичной защиты, и свидетельствует о личном научном вкладе автора. Автором продемонстрировано умение формулировать оригинальные и научно достоверные выводы на основе анализа и прочих методов научного познания.

На основании выполненных автором исследований разработаны теоретические положения, которыми решена научная задача, имеющая важное политическое и социально-экономическое значение для РФ. Положения, содержащиеся в работе, вносят существенный вклад в развитие науки международного права и финансового права. Выводы автора имеют большое значение для совершенствования законодательства о борьбе с налоговыми правонарушениями и практики его применения.

Давая высокую оценку работе М.С. Пекарской в целом, тем не менее, нельзя не указать на наличие спорных и дискуссионных положений.

*Первое.* Небесспорны выводы автора о предмете МНП. По мнению соискателя, его образуют «те международные отношения, которые складываются между субъектами международного права в связи с взиманием налогов и сборов» (с. 25-26). МНП определяется «как совокупность международно-правовых норм и принципов, регулирующих отношения между субъектами международного права, связанные с сотрудничеством по налоговым вопросам» (с. 34).

Думается, однако, ограничение предмета МНП только отношениями между субъектами международного права не совсем верно. МНП также регулирует отношения государств и международных организаций, с одной стороны, и налогоплательщиков, с другой, взаимоотношения налогоплательщиков и налоговых агентов, права и обязанности налогоплательщиков и др. Надо сказать, что автор частично исследует данные вопросы в своей работе (с. 23, 26, 28 и след.), не включая их, однако, в предмет МНП.

*Второе.* Что касается обсуждения автором ФЗ «О ратификации конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» (с. 99-100), можно заметить следующее.

А) Согласно оговорке, предусмотренной п. 1 ч. 1 закона, Российская Федерация ограничивает список налогов, в отношении которых российской стороной будет оказываться какая-либо помощь другим государствам, подписавшим Конвенцию. Данная оговорка требуется Российской Федерации для того, чтобы исключить необходимость отвечать на запросы государств - участников Конвенции по обмену информацией, взысканию задолженности и проведению проверок в части тех налогов, которые не входят в перечень

выбранных Россией. Этот опрос можно было бы исследовать детальнее

Б) Нуждается в дополнительном обосновании целесообразность ограничения круга физических лиц не просто гражданами РФ, а россиянами, постоянно проживающими в РФ, что значительно уже соответствующего термина, закрепленного в ст. 3 Конвенции, и терминов, содержащихся в заявлениях государств - участников. Требуют уточнения формулировка «организации - юридические лица», а также необходимость учета в понятии «национальные лица» предпринимателей.

*Третье.* Описывая директивы ЕС о материнских и дочерних компаниях, о слияниях и разделах, о процентах и роялти, об административном сотрудничестве в сфере налогообложения (с. 133-135), автор не анализирует их имплементацию. Между тем, это документы, которые предполагают транспозицию в национальные правовые системы, опыт которой представляет значительный интерес как с теоретической точки зрения (какие пути избраны для реализации норм об ИМОНИ), так и с позиции полезности для РФ.

*Четвертое.* М.С. Пекарская предлагает на уровне Верховного суда РФ принять соответствующее разъяснение следующего содержания: «При осуществлении правосудия суды Российской Федерации должны иметь в виду, что двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения принимаются на базе Типового соглашения Российской Федерации, которое, в свою очередь, основано на Модельной налоговой конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал. При толковании двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения судам необходимо учитывать, что официальные Комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР содержат ключевые принципы международного налогового права и должны быть приняты во внимание судами Российской Федерации» (с. 113-114).

А) Непонятно, что такое «принять во внимание»? Суды или применяют, или не применяют нормы и правила. Предлагаемая автором конструкция их еще больше запутает, тем более что для России Комментарии не имеют юридического значения. Хорошо еще, что суды договоры, в которых РФ участвует, применяют, а уж необязательные Комментарии...

Б) Сама Конвенция ОЭСР в 2017 г. была пересмотрена. Подписана новая Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Она была ратифицирована нашим государством в мае 2019 г. с оговорками и уведомлениями, о чем в диссертации ни слова. Для РФ новая Конвенция вступила в силу с 1 октября 2019 года.

В) Для применения новой Конвенции к конкретному двустороннему соглашению государство-партнер должно подписать Конвенцию, а также включить Российскую Федерацию в перечень юрисдикций, в отношении которых применяется многосторонняя Конвенция.

Вряд ли какой-либо суд при указанных обстоятельствах рискнет применить «устаревшие» Комментарии.

*Пятое.* Встречаются в работе и досадные неточности. В списке

литературы не указаны ни Конституция РФ, ни закон о международных договорах РФ, ни закон о валютном регулировании и валютном контроле, ни КоАП, ни другие документы, которые имеют прямое отношение к проблеме. Зато в списке есть УК РФ, проекты различных ФЗ и письма МФ РФ, которые имеют вторичный характер по отношению к МНП.

Вместе с тем, вышеуказанные замечания носят дискуссионный характер, могут быть разъяснены при защите, имеют характер пожеланий и стимулирования дальнейшей научной деятельности.

Следует заключить, что диссертационная работа Пекарской Марии Сергеевны на тему «Международно-правовое регулирование сотрудничества государств в сфере обмена налоговой информацией», представленная на соискание учёной степени кандидата юридических наук по специальности: 12.00.10 – международное право; Европейское право, является самостоятельным и творческим исследованием.

Исследование: характеризуется научной новизной и актуальностью; обладает теоретическим и практическим значением; содержит положения и выводы, имеющие значение для науки международного права. Автореферат отражает основное содержание диссертационного исследования, составлен в соответствии с предъявляемыми требованиями.

Научные выводы диссертации, ее основные тезисы были апробированы на научно-практических конференциях, по теме исследования было опубликовано 13 научных статей, в том числе 6 в рецензируемых журналах в соответствии с перечнем ВАК Минобрнауки России.

Диссертационная работа соответствует научной специальности 12.00.10 и отвечает требованиям п. 9 и 10 Положения о порядке присуждения ученых степеней (Постановление Правительства РФ № 842 от 24 сентября 2013 г. (в посл. ред.)). М.С. Пекарская заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.10.

Заведующий кафедрой международного и евразийского права юридического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», доктор юридических наук, профессор по специальности 12.00.10 – Международное право; Европейское право

Почтовый адрес: 394018, Россия, г. Воронеж, пл. Ленина, 10а

тел/факс: +7 (473) 255-84-92, e-mail: [biarkovpm@yandex.ru](mailto:biarkovpm@yandex.ru)



  
П.Н. Бирюков

11 февраля 2020 г.

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Воронежский государственный университет» (ФГБОУ ВО «ВГУ»)	
Подпись: 	
заверяю	начальник отдела кадров
	должность
	О.И. Зверева 11.02.2020
	подпись