

УТВЕРЖДАЮ

Проректор по научной работе  
Московского государственного  
юридического университета  
имени О.Е. Кутафина (МГЮА),  
доктор юридических наук,  
профессор

  
« 03 » марта 2020 г. В.Н. ШТОКОВ



## ОТЗЫВ

**ведущей организации - ФГБОУ ВО «Московский государственный  
юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»  
на диссертацию Пекарской Марии Сергеевны  
«Международно-правовое регулирование сотрудничества государств  
в сфере обмена налоговой информацией»,  
представленную на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук по специальности 12.00.10. –  
Международное право; Европейское право  
(на правах рукописи, Москва, 2019, комп. набор, 212 с.)**

В настоящее время вопросы международно-правового регулирования сотрудничества государств в сфере обмена налоговой информацией являются актуальными, поскольку затрагивают проблемы реализации неправомерных налоговых практик – как попыток уклонения хозяйствующих субъектов от уплаты налогов, так и совершения иных нарушений налогового законодательства, связанных с осуществлением ими экономической деятельности за пределами региона своего налогового резидентства.

В последние годы международно-правовое регулирование обмена налоговой информацией интенсивно развивается. Совместные усилия ОЭСР и Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения дали толчок формированию эффективного режима международного обмена налоговой информацией. Посредством усиления взаимодействия международного сотрудничества по налоговым вопросам государства стремятся не только противодействовать размыванию налоговой

базы или агрессивным налоговым схемам, но и оптимизируют свои системы налогообложения.

Актуальность темы исследования обусловлена и тем, что Россия, в целях обеспечения своей экономической безопасности, активно участвует в международном сотрудничестве по вопросам обмена налоговой информацией. Прозрачная, понятная и эффективная система налогообложения является необходимой основой для здорового функционирования экономики страны. ФНС России ведет активную работу по усилению своего присутствия на различных международных площадках и в международных организациях, укрепляет многостороннее и двустороннее сотрудничество с налоговыми администрациями других стран, принимает активное участие в дискуссиях по вопросам международной налоговой повестки, а также выработке мер по вопросам международного налогообложения. Это позволяет оперативно реагировать на современные налоговые вызовы и своевременно внедрять передовой международный опыт в сфере налогового администрирования. Четко сформулированы требования к профессиональным знаниям сотрудников ФНС РФ при осуществлении служебной деятельности по осуществлению международного обмена информацией с компетентными органами иностранных государств в сфере налогообложения.

В диссертационном исследовании предпринята попытка комплексного анализа международно-правового регулирования сотрудничества государств в сфере обмена налоговой информацией.

Оценивая научную новизну проведенного исследования, необходимо отметить, что в диссертации представлен системный подход к международному обмену налоговой информацией в современном международном налоговом праве; обосновано наличие самостоятельного института международного обмена налоговой информацией; предложена классификация международных договоров и актов, регулирующих отношения в сфере обмена налоговой информацией на многостороннем и двустороннем уровнях; определена роль традиционных и нетрадиционных международных объединений государств, обеспечивающих эффективное внедрение международных норм об обмене

налоговой информацией; выявлены тенденции развития международных правил обмена налоговой информацией.

Посредством решения поставленных задач автором достигнута цель исследования, направленная на определение предмета и содержания института международного обмена налоговой информацией, а также выявление общих закономерностей и тенденций его развития на современном этапе.

При определении теоретико-правовых аспектов международно-правового регулирования обмена налоговой информацией проанализировано понятие международного налогового права как комплексного международно-правового образования, исследованы концептуальные подходы к понятию «международного налогового права», включая определение его места в системе международного права; выявлены основные этапы хронологического развития международных норм обмена налоговой информацией; определены характерные черты института международного обмена налоговой информацией в международном налоговом праве.

Автором рассмотрены основы многостороннего (межрегионального) правового регулирования международного обмена налоговой информацией, что особенно ценно в контексте сравнительно-правового анализа основных источников такого регулирования, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития, а также деятельности международных организаций и иных объединений государств, осуществляющих сотрудничество в сфере международного обмена налоговой информацией.

В рамках анализа особенностей правового регулирования международного обмена налоговой информацией на региональном и двустороннем уровнях в диссертации выявлена специфика международно-правового регулирования обмена налоговой информацией в региональных объединениях государств, а также определена особая роль двусторонних договоров государств среди многообразия источников, регулирующих международный обмен налоговой информацией.

Однако следует отметить, что при таком анализе следовало более серьезно акцентировать внимание на конкретных формах обмена налоговой информацией с иностранными государствами, в частности: 1) *обмен информацией по запросу* - наиболее распространенный метод; 2) *автоматический обмен* - систематическая передача информации о налогоплательщиках, которая касается различных категорий доходов и иных видов информации государствам-партнёрам по соглашению (без составления предварительного запроса и через регулярные временные интервалы); 3) *спонтанный обмен* - обмен без предварительного запроса (например, если при рассмотрении конкретного дела возник интерес в информации одного государства для налоговых органов другого). Все названные виды обмена налоговой информацией имеют тенденцию к их комбинации.

Исследование участия Российской Федерации в международном обмене налоговой информацией, проблем правоприменительной практики, оценка соответствия российского законодательства международным стандартам транспарентности и обмена налоговой информацией – важные признаки практической значимости представленного исследования. Такая значимость во многом связана с выводами и предложениями автора, призванными способствовать дальнейшему совершенствованию сотрудничества государств в сфере обмена налоговой информацией. Указанные выводы и предложения могут быть использованы при подготовке международно-правовых актов, а также в процессе совершенствования и разработки нормативных правовых актов Российской Федерации в сфере обмена налоговой информацией с иностранными государствами.

Несмотря на положительные стороны, диссертация не свободна от определенных неточностей и дискуссионных вопросов.

1. В положении 1, выносимом на защиту (с. 9 диссертации) констатируется факт существования международного налогового права как комплексного международно-правового образования. Вместе с тем, на с. 34, 65 диссертации автор формулирует собственное определение международного налогового права, которое, однако, не выносит на защиту.

2. Формулируя в положении 2, выносимом на защиту, понятие института международного обмена налоговой информацией (ИМОНИ), автор определяет его как «совокупность международно-правовых норм и *принципов*», однако в параграфе 3 главы 1 четкой совокупности таких принципов не обозначено.

3. Некоторые сомнения вызывает формулировка положения 5, выносимого на защиту. То, что автором «выявлено» в отношении институционального аспекта института международного обмена налоговой информацией, сводится к участию «нетрадиционных» участников международных отношений в международном обмене налоговой информацией, которые, не являясь субъектами международного права, оказывают влияние на его развитие. В этой части следовало определить характер их правосубъектности.

4. ФНС России в письме от 2 декабря 2015 года сообщила, что правовой основой для обмена налоговой информацией между Российской Федерацией и иностранными государствами являются следующие международные договоры: 1) соглашения (конвенции) об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы; 2) межправительственные соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства; 3) межправительственные соглашения о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства; 4) межведомственные соглашения о сотрудничестве и обмене информацией по налоговым вопросам; 5) Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (далее - Конвенция), заключенная в г. Страсбурге 25 января 1988 г. (ETS № 127), с учетом изменений, внесенных Протоколом от 27 мая 2010 г. (CETS № 208) к Конвенции. При проведении исследования базовых источников международно-правового регулирования (см. с. 28-30, 63-65 диссертации) следовало опираться на приведенную классификацию, а не только указать данное письмо в списке использованных нормативных правовых актов (п. 98, с. 193 диссертации). Кроме этого, при обосновании положения 6, выносимого на защиту, следовало соотнести между собой различные подходы к классификации источников международно-правового регулирования.

5. При определении роли ведущих международных организаций и объединений, действующих в сфере международного обмена налоговой информацией (параграф 2 главы 2 и параграф 1 главы 3) следовало обратиться к более подробному и критическому анализу деятельности иных международных объединений в сфере обмена налоговой информацией. К примеру, важно было проанализировать деятельность Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), а также некоторых других структур. Это представляется важным, поскольку ФНС России следит за международной практикой и передовым опытом в сфере как регистрации предприятий и предпринимателей, так и развития соответствующих реестров и представления сведений из них, что позволяет эффективно планировать действия ФНС России по правовому и технологическому развитию процессов регистрации и, в конечном итоге, оказывает воздействие на эффективность международного обмена налоговой информацией.

Вместе с тем, указанные замечания не влияют на общую положительную оценку проведенного исследования.

Достоверность и значимость результатов диссертационной работы подтверждается анализом значительного массива доктринальных источников, положений международных договоров, рекомендательных норм и судебной практики по вопросам сотрудничества государств в сфере обмена налоговой информацией.

Содержание автореферата соответствует содержанию диссертации.

Проведенный анализ позволил соискателю сделать обоснованные выводы и сформулировать предложения по совершенствованию международно-правового регулирования сотрудничества государств в сфере обмена налоговой информацией и подробно обосновать тезис о сформировавшемся самостоятельном «институте международного обмена налоговой информацией».

Диссертация написана автором самостоятельно, обладает внутренним единством, содержит новые научные результаты и положения, выдвигаемые

для публичной защиты, и свидетельствует о личном вкладе автора диссертации в науку международного права.

Основные выводы, полученные по результатам исследования, нашли отражение в 13 научных публикациях диссертанта по теме исследования, 6 из которых - в научных журналах, входящих в Перечень рецензируемых научных изданий Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Диссертация, представленная Пекарской М.С. на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.10 – Международное право; Европейское право, является научно-квалификационной работой, в которой содержится решение научной задачи, имеющей значение для развития международного права.

В соответствии с п. 9 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842 (ред. от 28.08.2017 г.) Пекарская М.С. заслуживает присуждения ей ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.10 – Международное право; Европейское право.

Отзыв подготовлен кандидатом юридических наук, профессором Батырем Вячеславом Анатольевичем, batyr\_62@mail.ru, специальность 20.02.03 – Военное право; военные проблемы международного права.

Отзыв рассмотрен и утвержден на заседании кафедры международного права 25 февраля 2020 г., протокол № 7.

Заведующий кафедрой международного права  
Московского государственного  
юридического университета  
имени О.Е. Кутафина (МГЮА),  
д.ю.н., доцент



Н.А. Соколова

Адрес: 125993, г. Москва, Садовая-Кудринская, д. 9.

